

STRUČNI RADOVI

UTICAJ PDV-a NA SISTEME OBRAČUNA TROŠKOVA I FINANSIJSKI REZULTAT

EFFECT OF VAT ON COST ACCOUNTING SYSTEM AND FINANCIAL RESULT

SENKA DIZDAR

Univerzitet "Džemal Bijedić", Ekonomski fakultet, Mostar

Sažetak: *Ukoliko su preduzeća u sistemu oporezivanja dodatne vrijednosti, ne uzimajući u obzir kako PDV utiče kod odabira različitih sistema obračuna troškova i kakav uticaj oni imaju na finansijski rezultat, ne dobivaju se korisne informacije da li je preduzećima profitabilno da budu obveznici sistema oporezivanja dodatne vrijednosti ili ne. Ovaj rad upravo pažnju usmjerava na računovodstveni aspekt PDV-a sa i bez prava na odbitak ulaznog poreza.*

Ključne riječi: *sistemi obračuna troškova, finansijski rezultat, porez na dodatnu vrijednost (PDV), poreski obveznici, ulazni porez, odbitak*

Abstract: *If companies are in Value-added tax system, no matter how VAT effect on choice of Cost Accounting System or Financial result, we don't get useful information about benefits for companies to be VAT obligators or not. This work points on accounting aspect of VAT with or without right for deduction of ascending tax.*

Key words: *Cost Accounting Systems, Financial result, Value-added tax (VAT), Tax obligators, Ascending tax, Deduction*

Uvod

Ključno je poznavanje sistema obračuna troškova koji daju tekuće informacije o ukupnim troškovima i jediničnim troškovima izrade proizvoda, odnosno pružanju usluga. Poseban naglasak stavlja se na sisteme obračuna troškova koji imaju značajan uticaj na rezultat poslovanja. Sistemi obračuna troškova predstavljaju metodologiju obračuna troškova proizvodnje na bazi koje će se utvrditi cijene koštanja finalnih proizvoda ili usluga. U radu će biti predstavljena dva sistema obračuna troškova, potpuni i nepotpuni sistem obračuna troškova.

Sticanje prava na odbitak ulaznog poreza je osnovna karakteristika sistema PDV-a. Ulazni porez se koristi u svrhu neutralisanja poreskog opterećenja koji proizilazi iz bruto cijene koju dobavljač zaračunava na svoje isporuke, odnosno na osnovu kojeg se porez prenosi na krajnjeg potrošača. Za poresku administraciju je glavni fokus na obračunu i naplati izlaznog PDV-a kod izlaznog prometa, kao i provjera ispunjavanja svih uslova za priznavanje odbitnog poreza. Za poreskog obveznika je najvažnije ostvariti mogućnost odbitka ulaznog PDV-a, a time i smanjiti iznos poreza koji plaća državi. Tretman ulaznog PDV-a može uticati na finansijski rezultat. Ulazni PDV koji se primi na poreskoj fakturi može biti tretiran kao ulazni odbitni i kao takav evidentiran kao potraživanje, ili može biti tretiran kao ulazni neodbitni i kao takav evidentiran kao trošak za koji je vezana poreska faktura.

Na praktičnom primjeru će biti prikazan uticaj PDV-a na sisteme obračuna troškova i finansijski rezultat iz kojeg će se moći izvesti zaključak koji sistem obračuna troškova je bolje primjenjivati i da li biti PDV obveznik ili ne.

Teorijska osnova sistema obračuna troškova

Sistemi obračuna troškova obuhvataju strukturu troškova i način njihovog tretiranja u obračunu zaliha i finansijskog rezultata. Tačnost njihove primjene ogleda se u pravilnom raspređivanju nastalih troškova u cilju što tačnijeg obračuna cijene koštanja proizvedenog proizvoda.

Obračun troškova i učinaka bavi se obuhvatanjem poslovnih događaja unutar preduzeća. Glavni zadatak je računski obuhvatiti vrijedonosno izraženu potražnju proizvodnih faktora i njihovo pretvaranje u proizvedene i prodane proizvode. Najvažniji poslovni događaji su oni koji nastaju u vezi s procesom transformacije vrijednosti u preduzeću. Sa planiranjem obračuna i kontrolom tih događaja sistem dvojnog knjigovodstva bi bio glomazan i nepregledan. Iz tog razloga se obračun troškova, pored finansijskog računovodstva, razvio u poseban ogranak računovodstva preduzeća.

„Ovakav obračun troškova i učinaka sadrži sljedeća područja, odnosno dijelove:

- obračun vrsta troškova za preduzeće u cjelini,
- obračun mjesta troškova,
- obračun nosilaca troškova,
- kratkoročni analitički obračun rezultata.“¹

Sistemi obračuna troškova se mogu klasifikovati na potpune i nepotpune sisteme obračuna troškova.

1 Ibro Popić, Računovodstvo troškova po aktivnostima: Mogućnost primjene u Bosni i Hercegovini, IC štamparija, Mostar, 2007., str. 13

Potpuni sistem obračuna troškova čini sistem obračuna ukupnih troškova². Sistem obračuna ukupnih troškova baziran je na shvatanju da su svi troškovi koji se pojavljuju u poslovanju nastali radi proizvodnje, te se moraju zaračunati proizvedenom proizvodu kao definitivnom nosiocu troškova. U obračunu troškova proizvodnje naći će se svi nastali troškovi (grupa 51 – 55), bez obzira na vrstu i mjesto nastanka troškova. Svi nastali troškovi će se prenijeti na proizvodnju (srazmjerno procentu završene proizvodnje), a zatim i na vrijednost zaliha gotovih proizvoda. Ovi troškovi će teretiti finansijski rezultat perioda srazmjerno procentu prodaje gotovih proizvoda.

Nepotpuni sistemi obračuna troškova se primjenjuju u uslovima velike konkurencije na tržištu i kada se iz drugih prihoda mogu nesmetano pokriti troškovi koji direktno terete poslovni rezultat, a da se time ne ugrozi pozitivno poslovanje.

Apsorpcioni sistem obračuna troškova, sistem obračuna varijabilnih troškova, supervarijabilni sistem obračuna troškova i sistem obračuna po direktnim troškovima pripadaju nepotpunim sistemima obračuna troškova.

Po bilo kojem nepotpunom sistemu obračuna troškova, na proizvodnju se prenosi samo jedan dio nastalih troškova (grupa 51 - 55). Nakon prodaje gotovih proizvoda, troškovi sadržani u tim gotovim proizvodima terete rashode. Ostatak nastalih troškova tj. oni troškovi koji se ne uključuju u cijenu koštanja, direktno tereti rashode obračunskog perioda. Na ovaj način direktno su uključeni u obračun finansijskog rezultata i terete poslovni rezultat kao rahodi preko računa troškovi distribucije i administrativni troškovi ili ostali operativni rashodi.

Primjer obračuna troškova proizvodnje i finansijskog rezultata

Pretpostavlja se da se proizvodi jedan proizvod. Po radnom nalogu proizvedena količina iznosi 350 komada. Prodajna cijena je 220,00 KM po komadu bez PDV-a. U proizvodnji gotovih proizvoda su nastali sljedeći troškovi (podaci o troškovima su hipotetički):

2 Mehmed Jahić, Finansijsko računovodstvo: MSFI – MRS – PDV, Udruženje revizora FBiH, Sarajevo, 2008., str. 789

Tabela 1: Struktura ukupnih troškova proizvodnje proizvodnog preduzeća sa i bez PDV-a prema potpunom sistemu obračuna troškova

VRSTA TROŠKOVA	IZNOS BEZ PDV-a	IZNOS PDV-a	UKUPAN IZNOS SA PDV-om
Ukupni direktni troškovi	56.800		62.138
Ukupni indirektni troškovi	8.900		10.312
UKUPNI TROŠKOVI PROIZVODNJE	65.700		72.450
Ukupan iznos PDV-a		6.750	
Količina	350		350
Cijena koštanja	187,71		207,00

Izvor: Obrada autorice

Računovodstveni aspekt PDV-a kod obračuna troškova proizvodnje i finansijskog rezultata po potpunom sistemu obračuna troškova sa pravom na odbitak ulaznog poreza

Prema potpunom, odnosno ukupnom sistemu obračuna troškova svi su troškovi nastali radi proizvodnje i trebaju se zaračunati gotovom proizvodu kao krajnjem nosiocu troškova. Polazi se od pretpostavke da je proizvodno preduzeće PDV obveznik i da ima pravo na priznavanje ulaznog PDV i evidentirati ga kao potraživanje, iznos PDV-a od 6.750 KM se ne zaračunava u vrijednost gotovih proizvoda.

Prema *Tabeli 1* ukupni troškovi proizvodnje iznose 65.700 KM. Cijena koštanja gotovog proizvoda je izračunata tako što su ukupni troškovi proizvodnje podijeljeni sa proizvedenom količinom naloga, i iznosi 187,71 KM. Ako je prodajna cijena fiksna i iznosi 220,00 bez PDV-a, u cilju ostvarivanje veće zarade odnosno marže, cijena koštanja treba da bude što manja. Marža po komadu gotovog proizvoda je jednaka razlici između prodajne cijene i cijene koštanja gotovog proizvoda, koja u ovom slučaju iznosi 32,29 KM (220,00 – 187,71).

Radi bolje ilustracije primjera, finansijski rezultat će se izračunati za različite obime prodaje.

Tabela 2: Obračun finansijskog rezultata za različite obime prodaje (potpuni sistem obračuna troškova – PDV obveznik)

Obim prodaje	100% (350 kom.)	70% (245 kom.)	40% (140 kom.)	0% (0 kom.)
Prihod od prodaje	77.000	53.900	30.800	0
Troškovi prodaje	65.700	45.990	26.280	0
Finansijski rezultat	11.300 (350 * 32,29)	7.910 (245 * 32,29)	4.520 (140 * 32,29)	0 (0 * 32,29)

Izvor: Obrada autorice

Iz Tabele 2 se može vidjeti da je finansijski rezultat najveći kod 100%-nog obima prodaje i iznosi 11.300 KM. Ako je obim prodaje manji od 100%-nog i finansijski rezultat je manji i iznosi kod 70% 7.910 KM, a kod 40% 4.520 KM. U slučaju kada uopšte nema prodaje nema ni finansijskog rezultata, odnosno tada iznosi 0 KM. Prema tome, obim prodaje određuje visinu finansijskog rezultata. Ustvari, finansijski rezultat kod potpunog sistema obračuna troškova je jednak umnošku prodanog broja komada proizvoda i marže po komadu, jer svi troškovi terete zalihe gotovih proizvoda i iskazuju se kroz troškove - rashode prodaje i nema troškova perioda koji bi dodatno povećali rashode.

Poreski obveznici trebaju koristiti svoja prava na odbitak ulaznog PDV-a. Ukoliko poreski obveznik ispravno tretira ulazni PDV i evidentira ga kao potraživanje, PDV neće uticati na troškove bilo da se radi o nabavkama zaliha i stalnih sredstava, troškovima usluga i ostalim troškovima. Oni poreski obveznici koji postupaju u skladu sa članovima Zakona o PDV-u, koji regulišu odbitak ulaznog PDV-a i prateće članove Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u ostvarit će uštedu od 17% na svojim inputima.

Tako npr. prilikom nabavke zgrade sa dvostrukom namjenom, ne treba propustiti prilikom evidentiranja ulaznog PDV-a za onu kvadraturu koja nije stambenog karaktera. Ispravnom primjenom propisanih uslova za priznavanje ulaznog PDV-a, poreski obveznik može smanjiti trošak sticanja nekretnine, što će rezultirati smanjenjem troškova amortizacije, a time i povoljnijim finansijskim rezultatom.

Ukoliko poreski obveznik greškom ili neznanjem ispravi odbitak ulaznog PDV-a, tada se direktno utiče na finansijski rezultat, jer tako ispravljen ulazni PDV je direktno evidentiran na troškove.

Poreski obveznici mogu proporcionalno koristiti ulazni PDV za zalihe u dinamici kako iste prodaju. Na ovaj način poreski obveznici nemaju samo izlazni PDV za prodane zalihe, nego i ulazni PDV, što rezultira manjim plaćanjem PDV-a, direktnim uticajem na finansijski rezultat i likvidnost poreskog obveznika.

Način tretiranja ulaznog PDV-a ima velike posljedice na poslovanje poreskog obveznika. Korištenje prava na odbitak ulaznog poreza tretiranjem kao potraživanje, ima sljedeće uzročno - posljedične veze na finansijski rezultat i likvidnost poreskog obveznika.

Evidentiranjem ulaznog PDV-a kao potraživanje direktno se utiče na trošak sticanja i ostale troškove, što predstavlja direktan uticaj na povećanje poreske osnovice, jer se ulazni PDV ne evidentira kao trošak. Indirektan uticaj podrazumijeva evidentiranje ulaznog PDV-a kao potraživanja umanjnjem nabavne vrijednosti stalnih sredstava, što smanjuje osnovice za obračun amortizacije, a time i iznos troška amortizacije, što znači da je osnovica za porez veća. Veća osnovica za porez na dobit znači veći finansijski rezultat. Veći finansijski rezultat znači povećanje kreditne sposobnosti preduzeća, veću reputaciju u okruženju i veći dobitak od ulaganja kapitala za vlasnika kapitala.

Pored navedenih pozitivnih uticaja na poslovanje, postoji i pozitivan uticaj na likvidnost poreskog obveznika.

Poreski obveznik koji ulazni PDV tretira kao potraživanje direktno utiče na povećanje potraživanja ili smanjenja obaveza za plaćanje PDV-a, zavisno od toga da li je u tom poreskom periodu smanjen izlazni PDV ili je poreski obveznik izvoznik što tretiranje ulaznog PDV-a kao odbitnog direktno povećava potraživanja za ulazni PDV. U oba slučaja poreski obveznik povećava svoju likvidnost tj. treba manje platiti PDV-a ili će dobiti veći povrat od države.

Plaćanje izlaznog PDV-a po naplati fakture za prodaju gotovih proizvoda ili usluga, uveliko bi olakšalo poslovanje odnosno omogućilo bi bolju likvidnosti i mogućnost podmirenja obaveza poreskog obveznika. Navedeni prijedlog je kod nas u razmatranju da se usvoji, dok je u Republici Hrvatskoj na snazi od 01.01.2015.³ godine. Ova mjera će pomoći nekim preduzećima kao poreskim obveznicima, dok za neke obveznike neće biti korisna, što će zavisi od njihova načina poslovanja. Odluku o ulasku ili ne ulasku u navedeni sistem plaćanja PDV-a obveznik donosi sam, uz preporuku da se savjetuje sa svojim računovođom. Ukoliko se obveznik opredjeli za ovakav sistem obračuna PDV-a, obavezan ga je primjenjivati, jer u suprotnom predviđene su određene kazne.

Računovodstveni aspekt PDV-a kod obračuna troškova proizvodnje i finansijskog rezultata po potpunom sistemu obračuna troškova bez prava odbitka ulaznog poreza

Ponovo se primjenjuje potpuni, odnosno ukupni sistem obračuna troškova kada su svi troškovi nastali radi proizvodnje i trebaju se zaračunati gotovom proizvodu kao krajnjem nosiocu troškova. Polazi se od pretpostavke da proizvodno preduzeće nije PDV obveznik, odnosno da nema pravo na priznavanje ulaznog

³ Vidjeti detaljnije na: <http://www.pdvaktualno.hr/33/pla-anje-pdv-a-po-naplati-ra-una-od-1-1-2015->

PDV i evidentiranje kao potraživanje, nego se iznos PDV-a od 6.750 KM tretira kao trošak i zaračunava se u vrijednost gotovih proizvoda.

Prema *Tabeli 1* ukupni troškovi proizvodnje iznose 72.450 KM. Pošto ne postoji pravo na priznavanje ulaznog poreza i njegovog tretmana kao potraživanje, iznos PDV-a je povećao ukupan iznos troškova proizvodnje. Cijena koštanja gotovog proizvoda je izračunata tako što su ukupni troškovi proizvodnje podijeljeni sa proizvedenom količinom naloga, i iznosi 207,00 KM. Veći iznos troškova proizvodnje podijeljen sa istom proizvedenom količinom naloga, daje i veću cijenu koštanja. Veći troškovi proizvodnje i veća cijena koštanja dovode do smanjenja zarade odnosno marže. U ovom slučaju marža po komadu gotovog proizvoda je smanjena i iznosi 13,00 KM (220,00 – 207,00).

Radi bolje ilustracije primjera, finansijski rezultat će se ponovo izračunati za različite obime prodaje.

Tabela 3: Obračun finansijskog rezultata za različite obime prodaje (potpuni sistem obračuna troškova – nePDV obveznik)

Obim prodaje	100% (350 kom.)	70% (245 kom.)	40% (140 kom.)	0% (0 kom.)
Prihod od prodaje	77.000	53.900	30.800	0
Troškovi prodaje	72.450	50.715	28.980	0
Finansijski rezultat	4.550 (350 * 13,00)	3.185 (245 * 13,00)	1.820 (140 * 13,00)	0 (0 * 13,00)

Izvor: Obrada autorice

Iz *Tabele 3* se može vidjeti da je finansijski rezultat najveći kod 100%-nog obima prodaje i iznosi 4.550 KM. Ako je obim prodaje manji od 100%-nog i finansijski rezultat je manji i iznosi kod 70% 3.185 KM, a kod 40% 1.820 KM. U slučaju kada uopšte nema prodaje nema ni finansijskog rezultata, odnosno tada iznosi 0 KM. Prema tome, i u ovom slučaju obim prodaje određuje visinu finansijskog rezultata, jer se koristi potpuni, odnosno ukupni sistem obračuna troškova.

Pošto se nije promijenila proizvedena količina gotovog proizvoda, kao i njegova prodajna cijena bez PDV-a, može se u *Tabeli 3* vidjeti da su prihodi od prodaje ostali isti za različite obime prodaje. Cijena koštanja se povećala zbog tretmana PDV-a kao troška, pa su se i troškovi - rashodi prodaje povećali, a finansijski rezultat se smanjio. I u ovom slučaju je finansijski rezultat jednak umnošku prodajne količine gotovih proizvoda i marže po gotovom proizvodu. Međutim, kako je prodajna količina ostala ista, a marža po jedinici se smanjila, tako se i finansijski rezultat smanjio.

Ukoliko poreski obveznik nema ili ne iskoristi pravo na odbitak ulaznog PDV-a, a isti mu nije osporen, ima višestruke negativne uticaje na svoje poslovanje.

Ako se ulazni PDV tretira kao trošak utiče se na troškove sticanja zaliha i stalnih sredstava, troškove raznih usluga i druge troškove. Evidentiranjem ulaznog PDV-a kao troška direktno se smanjuje poreska osnovica. Indirektan uticaj podrazumijeva evidentiranje ulaznog PDV-a kao troška povećanjem nabavne vrijednosti stalnih sredstava, a time i osnovica za obračun amortizacije, što dovodi do većeg iznosa troška amortizacije, a onda i do smanjenja osnovice za porez. Manja osnovica za porez znači i manji finansijski rezultat. Manji finansijski rezultat znači smanjenje kreditne sposobnosti preduzeća, manju reputaciju u okruženju i manji dobitak od ulaganja za vlasnika kapitala.

Osim navedenih negativnih uticaja na poslovanje, postoji još jedan negativan uticaj na likvidnost poreskog obveznika.

Poreski obveznik koji ulazni PDV tretira kao trošak direktno utiče na smanjenje potraživanja ili povećanje obaveza za plaćanje PDV-a, zavisno od toga da li je u tom poreskom periodu smanjen izlazni PDV ili je poreski obveznik izvoznik što tretiranje ulaznog PDV-a kao troška direktno smanjuje potraživanja za ulazni PDV. U oba slučaja poreski obveznik smanjuje svoju likvidnost tj. treba više platiti PDV-a ili će dobiti manji povrat od države. Smatra se da bi ispravno bilo da se ovaj ulazni PDV ne evidentira u glavnoj knjizi, a pogotovo ne kao zaseban trošak, jer bi smanjio vrijednost troška zbog kojeg je nastao, a povećao neku drugu vrstu troška.

Računovodstveni aspekt PDV-a kod obračuna troškova proizvodnje i finansijskog rezultata po nepotpunom sistemu obračuna troškova sa pravom na odbitak ulaznog poreza

Polazne pretpostavke su iste. Proizvodi se jedan proizvod. Po radnom nalogu proizvedena količina iznosi 350 komada. Prodajna cijena je 220,00 KM po komadu bez PDV-a. Kod ovog slučaja se opet pretpostavlja, da je proizvodno preduzeće PDV obveznik, odnosno da ima pravo na priznavanje odbitka ulaznog poreza. Ulazni PDV se evidentira kao potraživanje i iznos PDV-a od 6.750 KM se ne zaračunava u vrijednost gotovih proizvoda. Međutim, preduzeće sada primjenjuje nepotpuni sistem obračuna troškova. Prema nepotpunom sistemu obračuna troškova svi nastali troškovi proizvodnje ne terete zalihe gotovih proizvoda, već jedan dio istih tereti finansijski rezultat preduzeća, tj. evidentiraju se kao rashodi odnosno kao troškovi perioda. On isključuje troškove opšteg karaktera, dok troškove materijala, plata i amortizacije ukuljučuje u cijelosti. Varijanta kojom će se predstaviti i analizirati nepotpuni sistem obračuna troškova polazi od pretpostavke da 30% nastalih troškova opšteg karaktera terete rashode, a ostatak od 70% opštih troškova kao i troškovi materijala, plata i amortizacije terete zalihe, odnosno ulaze u cijenu koštanja gotovih proizvoda. Ona ne predstavlja ni jednu zvaničnu varijantu nepotpunog sistema obračuna troškova koje se izučavaju, ali na jedinstven način može obuhvatiti sve varijante i da

se na osnovu nje prikaže kako to nepotpuni sistem obračunava i raspoređuje troškove proizvodnje. Na osnovu dosadašnjeg iskustva može se procjeniti da se na ovaj način najprezetsativnije može vidjeti funkcionisanje nepotpunog sistema obračuna troškova.

U proizvodnji gotovih proizvoda su nastali sljedeći troškovi (podaci o troškovima su hipotetički):

Tabela 4: Struktura ukupnih troškova proizvodnje proizvodnog preduzeća bez PDV-a prema nepotpunom sistemu obračuna troškova

VRSTA TROŠKOVA	IZNOS BEZ PDV-a	RASHODI (30%)	ZALIHE G. P. (70%)
Ukupni direktni troškovi	56.800		56.800
Ukupni indirektni troškovi	8.900		6.230
UKUPNI TROŠKOVI PROIZVODNJE	65.700		63.030
Ukupni troškovi perioda		2.670	
Količina			350
Cijena koštanja			180,10

Izvor: Obrada autorice

Prema *Tabeli 4* ukupni troškovi proizvodnje iznose 63.030 KM, dok su troškovi perioda 2.670 KM. Cijena koštanja gotovog proizvoda iznosi 180,10 KM, a marža po komadu gotovog proizvoda je 39,90 KM (220,00 – 180,10). Na osnovu navedenog može se vidjeti da je cijena koštanja po nepotpunom sistemu (180,10) manja u odnosu na cijenu koštanja po potpunom sistemu obračuna troškova (187,71), jer svi nastali troškovi ne terete zalihe gotovih proizvoda. Ovo rezultira većom maržom po komadu gotovog proizvoda. Međutim, jedan dio troškova ide na teret rashoda, a kako će se to odraziti na finansijski rezultat, slijedi u nastavku rada.

Radi bolje ilustracije primjera, finansijski rezultat će se i u ovom slučaju izračunati za različite obime prodaje.

Tabela 5: Obračun finansijskog rezultata za različite obime prodaje (nepotpuni sistem obračuna troškova – PDV obveznik)

Obim prodaje	100% (350 kom.)	70% (245 kom.)	40% (140 kom.)	0% (0 kom.)
Prihod od prodaje	77.000	53.900	30.800	0
Troškovi prodaje	63.030	44.121	25.212	0
Bruto dobit	13.970 (350 * 39,90)	9.779 (245 * 39,90)	5.588 (140 * 39,90)	0 (0 * 39,90)
Troškovi perioda	2.670	2.670	2.670	2.670
Finansijski rezultat	11.300	7.109	2.918	(2.670)

Izvor: Obrada autorice

Kako se nije promijenila proizvedena količina gotovog proizvoda, kao i njegova prodajna cijena bez PDV-a, u *Tabeli 5* vidljivo je da su prihodi od prodaje ostali isti za različite obime prodaje kao i kod potpunog sistema obračuna troškova.

Kod 100%-nog obima prodaje ostvaruje se pozitivan finansijski rezultat koji je jednak finansijskom rezultatu ostvarenom po potpunom sistemu obračuna troškova (PDV obveznik) i iznosi 11.300 KM. U ovom slučaju kada se prodana količina pomnoži sa maržom po gotovom proizvodu dobije se bruto dobit, jer postoje troškovi koji ne ulaze u cijenu koštanja tj. troškovi perioda. Kada je obim prodaje manji od 100%-nog obima ostvaruje se i manji finansijski rezultat. Ostvareni finansijski rezultati za različite obime prodaje po nepotpunom sistemu su manji od istih kod potpunog sistema obračuna troškova. Finansijski rezultati su upravo manji za iznos troškova perioda, i to za iznos procenta neprodatog obima zaliha od troškova perioda.

Tako, kod 70%-nog obima prodaje finansijski rezultat po nepotpunom sistemu je za 801 KM (7.910 – 7.109) manji u odnosu na isti kod potpunog sistema obračuna troškova. Neprodati obim zaliha iznosi 30% i kada se taj procenat primjeni na troškove perioda, upravo se dobije iznos za koji je finansijski rezultat po nepotpunom sistemu manji u odnosu na isti kod potpunog sistema obračuna troškova (2.670 * 30% = 801). Isto tako, slijedi i kod 40%-nog obima prodaje, gdje je finansijski rezultat manji za 1.602 KM (4.520 – 2.918). Kada se 60%-ni procenat neprodatih zaliha primjeni na troškove perioda, dobije se iznos umanjenja finansijskog rezultata (2.670 * 60% = 1.602).

Navedeno proizilazi iz činjenice da nepotpuni sistem obračuna troškova finansijski rezultat smanjuje troškovima perioda ne uzimajući u obzir obim prodaje. Ako se ne proda ni jedan komad gotovog proizvoda po ovom sistemu se ostvaruje gubitak u iznosu troškova perioda. U ovom slučaju kod 0%-nog obima prodaje ostvareni finansijski rezultat je gubitak i iznosi 2.670 KM. Međutim, kod

potpunom sistema obračuna troškova nema troškova perioda. Svi nastali troškovi su troškovi proizvodnje i terete zalihe gotovih proizvoda. Prema obimu prodaje nastaju i troškovi – rashodi prodaje, pa se ne može desiti situacija ostvarivanja gubitka u slučaju da se ne proda ni jedan komad gotovog proizvoda.

Može se zaključiti da je bolje koristiti potpuni sistem u odnosu na nepotpuni sistem obračuna troškova, iako potpuni sistem ima niz drugih nedostataka.

Računovodstveni aspekt PDV-a kod obračuna troškova proizvodnje i finansijskog rezultata po nepotpunom sistemu obračuna troškova bez prava odbitka ulaznog poreza

U ovom slučaju se opet pretpostavlja da proizvodno preduzeće primjenjuje nepotpuni sistem obračuna troškova, odnosno kada dio opštih troškova proizvodnje ide na teret rashoda, ali da nije u sistemu PDV oporezivanja, odnosno da nema pravo na odbitak ulaznog poreza. Nepriznavanjem ulaznog PDV-a kao kredita odnosno potraživanje, PDV se tretira kao trošak i sa ostalim troškovima proizvodnje ulazi u cijenu koštanja. Navodi se isti primjer kao u prethodnom naslovu da bi se vidjelo kako će iste postavke dati drugačiji rezultat u uslovima nePDV obveznika.

U proizvodnji gotovih proizvoda su nastali sljedeći troškovi (podaci o troškovima su hipotetički):

Tabela 6: Struktura ukupnih troškova proizvodnje proizvodnog preduzeća sa PDV-om prema nepotpunom sistemu obračuna troškova

VRSTA TROŠKOVA	UKUPAN IZNOS SA PDV-om	RASHODI (30%)	ZALIHE G. P. (70%)
Ukupni direktni troškovi	62.138		62.138
Ukupni indirektni troškovi	10.312		7.218
UKUPNI TROŠKOVI PROIZVODNJE	72.450		69.356
Ukupni troškovi perioda		3.094	
Količina			350
Cijena koštanja			198,16

Izvor: Obrada autorice

Prema *Tabeli 6* ukupni troškovi proizvodnje iznose 69.356 KM, a troškovi perioda 3.094 KM. Pošto ne postoji pravo na priznavanje ulaznog poreza i njegovog tretmana kao potraživanje, iznos PDV-a je povećao ukupan iznos troškova proizvodnje. Cijena koštanja gotovog proizvoda iznosi 198,16 KM. Veći

iznos troškova proizvodnje podijeljen sa istom proizvedenom količinom naloga, daje i veću cijenu koštanja. Veći troškovi proizvodnje i veća cijena koštanja dovode do smanjenja zarade odnosno marže. U ovom slučaju marža po komadu gotovog proizvoda je smanjena i iznosi 21,84 KM (220,00 – 198,16).

Radi bolje ilustracije poslužit će primjer, gdje će se finansijski rezultat ponovo izračunati za različite obime prodaje.

Tabela 7: Obračun finansijskog rezultata za različite obime prodaje (nepotpuni sistem obračuna troškova – nePDV obveznik)

Obim prodaje	100% (350 kom.)	70% (245 kom.)	40% (140 kom.)	0% (0 kom.)
Prihod od prodaje	77.000	53.900	30.800	0
Troškovi prodaje	69.356	48.549	27.742	0
Bruto dobit	7.644 (350 * 21,84)	5.351 (245 * 21,84)	3.058 (140 * 21,84)	0 (0 * 21,84)
Troškovi perioda	3.094	3.094	3.094	3.094
Finansijski rezultat	4.550	2.257	(36)	(3.094)

Izvor: Obrada autorice

Kod 100%-nog obima prodaje ostvaruje se pozitivan finansijski rezultat koji je jednak finansijskom rezultatu ostvarenom po potpunom sistemu obračuna troškova (nePDV obveznik) i iznosi 4.550 KM. I u ovom slučaju kada se prodana količina pomnoži sa maržom po gotovom proizvodu dobije se bruto dobit, jer postoje troškovi koji ne ulaze u cijenu koštanja tj. troškovi perioda. Kada je obim prodaje manji od 100%-nog obima ostvaruje se i manji finansijski rezultat. Ponovo su ostvareni finansijski rezultati za različite obime prodaje po nepotpunom sistemu manji od istih kod potpunog sistema obračuna troškova. Finansijski rezultati su upravo manji za iznos troškova perioda, i to za iznos procenta neprodatog obima zaliha od troškova perioda.

Tako je kod 70%-nog obima prodaje finansijski rezultat po nepotpunom sistemu za 928 KM (3.185 – 2.257) manji u odnosu na isti kod potpunog sistema obračuna troškova. Neprodati obim zaliha iznosi 30% i kada se taj procenat primjeni na troškove perioda, upravo se dobije iznos za koji je finansijski rezultat po nepotpunom sistemu manji u odnosu na isti kod potpunog sistema obračuna troškova (3.094 * 30% = 928). Isto tako, slijedi i kod 40%-nog obima prodaje, gdje je finansijski rezultat manji za 1.856 KM (1.820 – (-36)). Kada se 60%-ni procenat neprodatih zaliha primjeni na troškove perioda, dobije se iznos umanjenja finansijskog rezultata (3.094 * 60% = 1.856). Kod 40%-nog obima

prodaje se ostvaruje gubitak, jer ostvarena bruto dobit kod ovog obima prodaje nije dovoljna da se pokrije troškovi perioda.

Iz navedenih činjenica se opet može zaključiti da je bolje koristiti potpuni sistem u odnosu na nepotpuni sistem obračuna troškova.

Pošto se nije promijenila proizvedena količina gotovog proizvoda, kao i njegova prodajna cijena bez PDV-a, u *Tabeli 7* je vidljivo da su prihodi od prodaje ostali isti za različite obime prodaje. Cijena koštanja se povećala zbog tretmana PDV-a kao troška, pa su se i troškovi - rashodi prodaje povećali, a bruto dobit se smanjila. Pošto je bruto dobit jednaka umnošku prodane količine i marže po komadu koja se smanjila, onda je razumljivo da će se i bruto dobit smanjiti. Troškovi proizvodnje su se povećali za iznos PDV-a, pa su se i troškovi perioda povećali. Povećanjem troškova perioda smanjuje se finansijski rezultat, koji čak prilikom nedovoljne prodaje može dovesti do gubitka.

Zaključak

Bez obzira da li je preduzeće u sistemu PDV-a ili ne, ono vodi brigu o svojim troškovima odnosno o cijeni koštanja, kako bi na kraju dobilo bitku za mjesto na tržištu, odnosno bilo cjenovno konkurentnije.

Struktura i visina troškova koja će teretiti gotove proizvode, kao i troškove koji će biti uključeni u finansijski rezultat, zavisiće od sistema obračuna troškova koji se primjenjuje. Sistemi obračuna troškova određuju koji će troškovi imati tretman vremenskih troškova, tj. onih troškova koji će bez obzira na prodane proizvode biti u cijelosti uključeni kao stavka odbitka u obračunu finansijskog rezultata određenog obračunskog perioda. Očigledno je da postoji direktna veza između primjenjivanog sistema obračuna troškova i finansijskog rezultata. Međutim, primjena različitih sistema obračuna troškova nema uticaja na visinu i karakter finansijskog rezultata ukoliko se ne pojavljuju zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Razlika u finansijskom rezultatu po različitim sistemima obračuna troškova postoji samo u slučaju da preduzeće ima zalihe gotovih proizvoda na dan obračuna finansijskog rezultata. Ako to nije slučaj, tj. kada preduzeće nema zaliha gotovih proizvoda, finansijski rezultat će biti isti bez obzira na primjenjivani sistem obračuna troškova. U slučaju da se ne prodaju svi gotovi proizvodi bolji finansijski rezultat se ostvaruje po potpunom sistemu obračuna troškova, što je i logično s obzirom da ovaj sistem uključuje sve troškove proizvodnje u cijenu koštanja i srazmjerno procentu prodaje priznaje se rashod prodaje, bez troškova perioda.

Finansijski rezultat je manji po nepotpunom sistemu obračuna troškova kod različitih obima prodaje, a pogotovo još i kada se PDV tretira kao trošak. Kako se obim prodaje smanjuje kod nepotpunog sistema obračuna troškova gdje se PDV tretira kao trošak, pojavljuje se gubitak, jer tako niska prodaja nije dovoljna da se

pokriju svi troškovi perioda. U tom slučaju se ostvarila povoljna bruto dobit, koja ukazuje da se mogu pokriti troškovi prodaje, ali kada se dodaju troškovi perioda, nastaje gubitak.

Ako ne dođe do prodaje po potpunom sistemu obračuna troškova finansijski rezultat će biti neutralan, jer po ovom sistemu nema troškova perioda i iz ostvarenih prihoda se pokrivaju samo troškovi – rashodi prodaje. Što znači ako nema prodaje, nema ni dobitka ni gubitka. Međutim, u ovom slučaju po nepotpunom sistemu obračuna troškova se ostvaruje negativan finansijski rezultat određen visinom troškova perioda, koji su veći kod tretmana PDV-a kao troška.

Iz svega navedenog može se izvesti zaključak da preduzeća s ciljem boljeg poslovanja, tj. ostvarivanja manjeg iznosa troškova i većeg iznosa finansijskog rezultata, trebaju donositi odluke o poslovanju u sistemu dodatnog oporezivanja odnosno da su poreski obveznici i da učestvuju u ispunjavanju uslova za priznavanje odbitnog ulaznog poreza. Pravilan izbor sistema obračuna troškova i primjena PDV-a, uzrokovat će pravilno utvrđene troškove, što će rezultirati realnim prikazom finansijskog rezultata i pravilnim donošenjem poslovnih odluka.

LITERATURA

1. Bašić Meliha, Ibro Popić, Ševala Isaković-Kaplan i Emina Resić, „Troškovno računovodstvo – praktikum“, Ekonomski fakultet, Sarajevo, 2005.
2. Čorluka Dinko i grupa autora, „PDV - početak i primjena“, FEB, Sarajevo, 2005.
3. Dmitrović Milan i grupa autora, „Zakon o PDV-u - komentar i primjena“, Revicon, Sarajevo, 2005.
4. Duharkić Adisa, „Računovodstveni tretman ulaznog PDV-a: kao potraživanje ili kao troška cijene koštanja sredstava, i uticaj na finansijski rezultat“, Završni rad, Ekonomski fakultet, Sarajevo, 2013.
5. Grupa autora, „Zakon o PDV-u - komentar i primjena“, Revicon, Sarajevo, 2005.
6. Jahić Mehmed, „Finansijsko računovodstvo: MSFI - MRS - PDV“, Udruženje revizora FBiH, Sarajevo, 2008.
7. Kikanović Mirsad, „PDV, teorija i praksa“, IK Penn, Tuzla, 2005.
8. Klobučar Janko, „Metodi i sistemi obračuna troškova“, Ekonomski fakultet, Sarajevo, 1970.
9. Klobučar Janko, „Računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Sarajevo, 2003.
10. Popić Ibro, „Obračun troškova“, Zbornik radova, Zavod za računovodstvo i reviziju FBiH, Sarajevo, 2001.
11. Popić Ibro, „Računovodstvo troškova po aktivnostima: Mogućnost primjene u Bosni i Hercegovini“, IC štamparija, Mostar, 2007.

12. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost (Službeni glasnik BiH“, br. 93/05, 21/06, 60/06, 06/07, 100/07, 35/08 i 65/10)
13. Stevanović Nikola, “Sistemi obračuna troškova”, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.
14. Zakon o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik BiH“, br. 9/05, 35/05 i 100/08)
15. Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini („Službeni glasnik BiH“ br. 44/03, 52/04, 34/07 i 49/09)

Internet izvori:

16. www.uino.gov.ba
17. www.pdvaktualno.hr

