

1. ORGANIZACIJSKE STRUKTURE I RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

1.1. DEFINIRANJE ORGANIZACIJE I ORGANIZACIJSKE STRUKTURE

Ključno je poimanje organizacije dvojako, tj. poimanje organizacije kao stanja i kao procesa. Svaka je organizacija rezultat procesa organiziranja i predočuje i stanje organizacije u nekom određenom trenutku. Također, svaka je organizacija istodobno i institucija, odgovarajuće pravne forme, a u današnjim poslovnim uvjetima ona je istodobno i otvoreni sustav, koji je u neprekidnoj interakciji sa okolinom. To znači da je ključno poimati organizaciju kao *stanje, proces, instituciju i otvoreni sustav* (Sikavica, 2011).

S obzirom na različito poimanje organizacije, teško je dati jednu univerzalnu definiciju pojma organizacije. Rezimirajući mnogobrojne definicije organizacije, mogu se prepoznati neke ključne odrednice koje definiraju svaku organizaciju. Tako je svaka organizacija proces ili rezultat procesa organiziranja, sredstvo za postizanje ciljeva, sustav međusobno povezanih pojedinaca, određeni društveni entitet, sustav svjesno koordiniranih aktivnosti ljudi i otvoreni sustav u interakciji s okolinom. Prema Sikavici i Novaku (1999) organizacija u širem smislu jest svaki oblik udruživanja ljudi radi ostvarivanja bilo kojih zajedničkih ciljeva, dok u užem smislu podrazumijeva udruživanje ljudi radi postizanja privrednih ciljeva.

Temeljni problemi ekonomske organizacije su što, kako i za koga proizvoditi? Ono mora izabrati između različitih kombinacija dobara (što), različitih tehnika proizvodnje (kako) te odlučiti tko će na kraju trošiti ta dobra (za koga). S obzirom na ograničene resurse potrebno je odlučiti što će se proizvoditi vodeći računa prvenstveno o vlastitom interesu. Nakon definiranja što će se proizvoditi potrebno je definirati i kojim sredstvom, odnosno, kojim tehnološkim procesima će se proizvoditi što je vezano uz mogućnost primjene moderne tehnologije. I na kraju, nakon što je utvrđeno što i kako će se proizvoditi, postavlja se pitanje kome je namijenjena planirana proizvodnja dobara koja se u suvremenom gospodarstvu rješava na tržištu (Ređep, 2008).

Organizacijska struktura¹ nije samo nužan temelj nego je i sastavni i najvažniji dio svake organizacije pa je zbog toga svakoj organizaciji najvažnija uspostava odgovarajuće organizacijske strukture. Postoje različite definicije organizacijske strukture, međutim, u svim tim definicijama se ističe povezanost dijelova te veze i odnosi između ljudi u organizaciji. A struktura, per se, i jesu veze i odnosi odnosno povezanost. Iz različitog definiranja organizacijske strukture organizacije proizlaze i različiti elementi koji je čine. Međutim, moglo bi se zaključiti da organizacijsku strukturu bilo koje organizacije čine sljedeći elementi: organizacija materijalnih čimbenika, organizacija ljudskog čimbenika, organizacija

¹ Poglavlje 4. iz knjige: Sikavica, P. (2011): Organizacija, Školska knjiga d.d., Zagreb.

rašćlanjivanja i grupiranja zadataka, organizacija upravljanja i menadžmenta te organizacija vremenskog redoslijeda poslova (Sikavica, 2011).

Oblikovanje ili dizajniranje organizacije, odnosno izbor odgovarajuće vrste organizacijske strukture, jedna je od najvažnijih odluka u organizaciji, ili će u protivnom organizacijska struktura koja ne odgovara situaciji u kojoj se organizacija nalazi usporiti ili zakočiti sposobnosti upravljačkog sustava. Međutim, sva istraživanja upućuju na zaključak da nema jednog načina strukturiranja organizacije koji bi bio najbolji. U praksi oblikovanja organizacije mogući su različiti pristupi, a dva su pristupa temeljna: odozgo prema dolje (*engl. top-down*) i odozdo prema gore (*engl. bottom-up*). Neovisno o tome koji će se pristup primijeniti u oblikovanju organizacije ili će to biti kombinacija različitih pristupa, pitanje je koji čimbenici organizacije utječu na oblikovanje organizacije i koja će se struktura izabrati. Izbor organizacijske strukture u pravilu je zadatak najvišeg menadžmenta u organizaciji koji ima zadatak da izabere onu strukturu koja će biti najprimjerenija određenoj organizaciji, a to će biti ona struktura koja se temelji na strategiji i ciljevima organizacije.

Unutarnje ustrojstvo organizacije svodi se na izbor odgovarajuće vrste organizacijske strukture. Svaka organizacijska struktura rezultat je procesa oblikovanja organizacije odnosno organizacijskog dizajna. Sve poznate vrste organizacijske strukture mogu se grupirati u dvije osnovne skupine:

- 1) Tradicionalne, klasične, mehanicističke, odnosno birokratske, te
- 2) Organske, odnosno adaptivne ili prilagodljive organizacijske strukture.

Svaka od ovih grupacija ima veći broj različitih organizacijskih struktura sa svojim obilježjima, prednostima i nedostacima, te svaka od njih odgovara određenoj situaciji, odnosno određenim uvjetima.

Ad1) Klasične (birokratske) organizacijske strukture uvelike su složene i formalizirane, sa strogim pravilima i procedurama koje se moraju poštovati, kao što su i naglašeno centralizirane. Birokratsku strukturu obilježava: specijalizirana podjela rada, jasna hijerarhija rukovođenja s lancem zapovijedanja te formalno planiranje i zapošljavanje na osnovi kompetentnosti. Temeljne vrste klasičnih organizacijskih struktura, na kojima počivaju sve organizacije, jesu funkcijske i divizijske organizacijske strukture. Osim funkcijskih i divizijskih organizacijskih struktura javljaju se i: hibridna organizacijska struktura, front-back organizacija, neovisna poslovna jedinica, mješovita organizacijska struktura, izvrnuta organizacija, heterarhije, fraktalna organizacija i klaster organizacija.

Ad2) Organske (adaptivne) organizacijske strukture obilježava vrlo mala ili niska složenost organizacije, slaba odnosno blaga formalizacija organizacije te dominantno decentraliziran oblik organizacije. Organska je struktura plitka organizacija, s blagom podjelom rada i širokim djelokrugom poslova koje obavlja pojedinac, pa je u tome obliku organizacije potrebna kvalitetna izobrazba zaposlenik i odgovarajuće radno mjesto. Najvažnije vrste organskih

struktura su: projektna organizacijska struktura, matična organizacijska struktura, procesna organizacijska struktura, timska organizacija, mrežna organizacija, virtualna organizacija, modularna organizacija, organizacija paukove mreže, organizacija ribarske mreže i ameba organizacija.

Organske su strukture svojevrsna nadopuna ili dogradnja birokratskih struktura, pa se odnos birokratskih i organskih struktura ne smije gledati isključivo kao ili jedne ili druge već kao i jedne i druge. Koja će od tih dviju vrsta organizacijskih struktura biti dominantna u svakoj konkretnoj organizaciji, ovisi o čimbenicima organizacije koji utječu na izbor takve organizacijske strukture u svakoj situaciji.

1.2. CENTRALIZACIJA I DECENTRALIZACIJA ORGANIZACIJE

Pod centralizacijom i decentralizacijom, u kontekstu dimenzija organizacije, misli se na razine odlučivanja u organizaciji. Sve su organizacije u određenoj mjeri decentralizirane, pitanje je samo o kojem je stupnju decentralizacije riječ. U svakom konkretnom slučaju potrebno je pronaći pravu mjeru između tih dviju krajnosti, tj. između centralizacije i decentralizacije. O centralizaciji odlučivanja govori se kada glavna uprava donosi sve najvažnije odluke, a decentralizirane su one organizacije u kojima je odlučivanje raspoređeno na niže razine u organizaciji (Sikavica, 2011).

Da bi se ocijenio domet decentralizacije u odlučivanju potrebno je znati i sljedeće (Sikavica, 2011):

- ❖ Koliki je broj odluka koje se donose na nižim razinama pa, ako je on veći, onda je organizacija više i decentralizirana.
- ❖ Koja je važnost odluka koje se donose na nižim razinama pa, ako su to važne odluke, organizacija je znatno decentralizirana i obrnuto, ako je riječ o marginalnim pitanjima, riječ je o visokom stupnju centralizacije odlučivanja.
- ❖ Koliki je utjecaj odluka koje se donose na nižim razinama pa, ako je on mali ili gotovo nikakav, govori se o centraliziranom odlučivanju i obrnuto.
- ❖ Koliko često viši menadžment provjerava podređene na nižim nivoima organizacije. Ako su te kontrole česte i stalne, ne može biti riječ o decentraliziranu odlučivanju i obrnuto.

Karakteristika decentralizacije je sloboda menadžera na nižim nivoima organizacije da donese odluke. Autonomija se odnosi na stupanj slobode za donošenje odluka. Što je veća sloboda, veća je i autonomija (Horngren, Datar i Rajan, 2000). Decentralizirane organizacije obilježava nizak stupanj specijalizacije poslova, delegiranje ovlasti na niže razine menadžmenta, organska struktura i uzak raspon kontrole. Razina centralizacije govori u kolikoj mjeri je donošenje odluka u poduzeću centralizirano u jednoj točki i u kojoj mjeri se za donošenje odluka u poduzeću koriste informacije koje daju zaposlenici na nižim organizacijskim razinama.

Moderne organizacije karakteriziraju procesi decentralizacije odlučivanja s ciljem bržeg rješavanja problema i veće fleksibilnosti organizacije (Sikavica, 2011).

Potpuna decentralizacija znači minimum pritiska i maksimum slobode za menadžere na najnižim nivoima organizacije da donose odluke. Potpuna centralizacija znači maksimum pritiska i minimum slobode za menadžere na najnižim nivoima organizacije da donose odluke. Većina struktura organizacije se nalazi negdje između ove dvije krajnosti jer postoje i koristi i troškovi koji su vezani za decentralizaciju, odnosno, centralizaciju. Decentralizacija ima određene prednosti, ali i nedostatke, prikazane u sljedećoj tablici (Horngren, Datar i Rajan, 2000):

Prednosti decentralizacije	<ol style="list-style-type: none"> 1) Omogućava bolju prilagodbu potrebama kupaca, dobavljača i zaposlenika – menadžeri nižih razina, za razliku od vrha menadžmenta, bolje su informirani o svojim kupcima, konkurenciji, dobavljačima i zaposlenicima, kao i o lokalnim faktorima koji utječu na performanse kao što su načini za smanjenje troškova i poboljšanja kvalitete. 2) Omogućava brže donošenje odluka u organizacijskim jedinicama – decentralizacija ubrzava odlučivanje, kreirajući konkurentne prednosti nad centraliziranom organizacijom. Centralizacija usporava odlučivanje kako se odgovornosti za donošenje odluka penju prema vrhu kroz nivoe menadžmenta. 3) Povećava motivaciju menadžera na nižim razinama – menadžeri na nižim razinama često su više motivirani kad mogu primjenjivati više individualne inicijative. 4) Pomaže u razvijanju znanja i sposobnosti menadžera – davanje menadžerima više odgovornosti pomaže razvoju iskustvene skupine talenta menadžmenta, što organizaciji omogućava prepoznavanje menadžera koji će vjerojatno biti uspješni top menadžeri (ili ne). 5) Izoštava fokus menadžera na nižim razinama te proširuje doseg top menadžmenta – menadžeri na nižim razinama imaju jasniji fokus, fleksibilniji su i brže se adaptiraju na promjene te vrh uprave oslobađaju tereta svakodnevnog odlučivanja koji se onda može usredotočiti na strateško planiranje za cijelu organizaciju.
Nedostatci decentralizacije	<ol style="list-style-type: none"> 1) Može dovesti do suboptimalnih odluka menadžera – neusuglašeno ili disfunkcionalno odlučivanje koje proizlazi kada su koristi odlučivanja za jednu organizacijsku jedinicu važniji od troškova ili gubitka koristi organizacije kao cjeline. 2) Usmjerava pozornost menadžera na organizacijsku jedinicu umjesto na cijelu organizaciju – menadžeri organizacijskih jedinica mogu sebe smatrati konkurentima drugih organizacijskih jedinica iste organizacije pa uskratiti informacije ili pomoć drugoj organizacijskoj jedinici da postignu svoje vlastite interese radije nego ciljeve organizacije.

- 3) Može dovesti do dupliciranja outputa – ako organizacijske jedinice pružaju slične proizvode ili usluge njihova interna konkurencija može dovesti do kopiranja proizvoda/usluga što može rezultirati neuspjehom na eksternom tržištu.
- 4) Može dovesti do dupliciranja nekih aktivnosti koje mogu biti zajedničke – dupliranje funkcija računovodstva, pravne službe i sl., koje mogu biti centralizirane što pomaže konsolidaciji, olakšanju i smanjenju ovih aktivnosti.

1.3. RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

U suvremenim uvjetima poslovanja ključ uspjeha svakog poduzeća ovisi o njegovom menadžmentu, a uspješnost poslovanja poduzeća u cjelini ovisi o uspješnosti pojedinih dijelova, segmenata ili organizacijskih jedinica poduzeća kojima upravljaju menadžeri. Ovisno o jedinicama kojima upravljaju, menadžeri na sebe preuzimaju odgovornost donošenje odluka, kontrolu provedbe istih, odgovornost za upravljanje resursima koji su im dodijeljeni te odgovornost za ostvarenje rezultata. Temeljna odgovornost menadžera pojedinog centra odgovornosti je da uskladi ciljeve pojedinog centra odgovornosti s ciljevima poduzeća u cjelini (Broz Tominac et al., 2015). U teoriji i praksi razvijenih zemalja prepoznata je važnost decentralizacije ustrojstva na centre odgovornosti i njegov utjecaj na dobitak društva svih decentraliziranih tvrtki. Praktična primjena decentralizacije ustrojstva poduzeća, koja je povezana s decentralizacijom odgovornosti menadžmenta, otvorila je novo područje računovodstva poznato pod nazivom „računovodstvo odgovornosti“ (Belak, 1995).

Računovodstvo odgovornosti je onaj dio cjelovitog računovodstvenog informacijskog sustava, koji je usmjeren prvenstveno internim korisnicima, a osigurava informacijsku osnovicu donošenja kratkoročnih poslovnih odluka. Ustrojavanje računovodstva odgovornosti temelji se na spoznaji da je nemoguće upravljati poslovnim sustavom kao cjelinom, stoga ga je potrebno ustrojiti na načelima decentralizacije, te osigurati informacije kako bi menadžeri nižih hijerarhijskih razina mogli upravljati tako ustrojenim organizacijskim cjelinama. Koncept računovodstva odgovornosti polazi od pretpostavke da se užim organizacijskim cjelinama mogu zaračunati samo oni troškovi, koje menadžer odgovarajućeg centra odgovornosti može kontrolirati (Gulin et al., 2011). Formalna odgovornost menadžera prema vlasnicima tvrtke poglavito se odnosi na vrhovni menadžment ili direktora tvrtke. Međutim, kada se menadžerska funkcija decentralizira, dolazi do decentralizacije odgovornosti unutar menadžerske strukture, odnosno u sklopu procesa decentralizacije odgovornosti, vrhovni menadžment ostaje i dalje odgovoran prema vlasnicima tvrtke, ali menadžeri centara odgovornosti preuzimaju odgovornost prema vrhovnom menadžmentu za onaj dio performanse koji se stavlja pod njihov nadzor. Kvalitativno i kvantitativno praćenje menadžerske performanse naziva se računovodstvo odgovornosti (Belak, 1995).

Temeljni zadaci računovodstva centara odgovornosti su (Broz Tominac et al., 2015):

- 1) Sudjelovanje u definiranju i određivanju centara odgovornosti;
- 2) Utvrđivanje i prosuđivanje individualnih prava i odgovornosti u pojedinim centrima odgovornosti;
- 3) Priprema proračuna centara odgovornosti;
- 4) Osiguranje podataka o ostvarenim rezultatima centara odgovornosti;
- 5) Priprema i prezentacija izvještaja o uspjehu (rezultatima) centara odgovornosti.

Osnovna ideja računovodstva odgovornosti je da menadžer treba biti odgovoran samo za one veličine (troškove, prihode) koje on može kontrolirati u velikoj mjeri, odnosno, menadžer je odgovoran za odstupanje između planiranih i ostvarenih veličina za one veličine za koje mu je dodijeljena odgovornost. Svi troškovi i prihodi su kontrolabilni na određenoj organizacijskoj razini, a menadžer je odgovoran za one troškove i prihode koje na razini organizacijske jedinice kojom upravlja može kontrolirati. Na razini poduzeća u cjelini kontrolabilni su svi troškovi i svi prihodi te za njih odgovara glavni menadžment poduzeća.

U okviru računovodstva odgovornosti, svaki segment koji je kontroliran, računovodstveno praćen i mjereno za specifični skup aktivnosti može biti prepoznat kao centar odgovornosti. Centar odgovornosti čini dio ukupnog opsega odgovornosti u poduzeću koja se odnosi na aktivnosti određene organizacijske jedinice kojom rukovodi odgovorna osoba u smjeru definiranog cilja sukladno ukupno postavljenim ciljevima poduzeća. Menadžer centra odgovornosti odgovoran je za ostvarivanje određenih proračunskih ciljeva, koji se razlikuju od jedne vrste centara odgovornosti do druge. Odgovornost menadžera pojedinog centra odgovornosti bit će različita ovisno o tome ima li i koliku kontrolu nad određenim proračunskim aktivnostima, odnosno, ako je njegova kontrola veća, veća će biti i odgovornost (Belak, 1994). Centar odgovornosti je organizacijska jedinica poduzeća u kojoj se ostvaruje dio od ukupno postavljenog cilja poduzeća, kojom rukovodi i upravlja menadžer i koji odgovara za ostvarenje postavljenog cilja poduzeća te kontrolira njegovo izvršenje (Broz Tominac et al., 2015).

Svi centri odgovornosti, neovisno o tome o kojem je konkretnom obliku riječ, koriste se određenim resursima (inputima) te imaju određene troškove za proizvodnju outputa ili prihoda. Vrijednosni inputi u pojedini centar odgovornosti (troškovi) uspoređuju se sa vrijednosno izraženim pretpostavkama outputa (učinci), te s internim ili tržišnim mogućnostima njihove valorizacije (prihodi, primici) (Gulin et al., 2011). Svrha je osnivanja centara odgovornosti uspostava interne ekonomije između pojedinih dijelova organizacije odnosno određivanja ekonomskog sadržaja svake organizacijske jedinice te ekonomiziranje s njezinim troškovima. Interna ekonomija obuhvaća ekonomske odnose između dijelova društva slične tržišnim odnosima, ali različite po tome što ih društvo nastoji optimizirati provođenjem efikasne menadžerske kontrole internih ekonomskih tijekova i rezultata. S tog aspekta, optimalizacija se provodi izgradnjom adekvatnog modela ekonomskih odnosa i

računovodstvenog praćenja kretanja internih transfera i pojedinačnih rezultata svakog centra odgovornosti (Belak, 1995).

Pri određivanju centara odgovornosti treba polaziti od svrhe njihova formiranja koja je definirana kao efikasnija kontrola troškova, prihoda i profita te razvijanje tržišnoga ponašanja na nižim razinama menadžmenta. Taj proces obilježava decentralizacija prava na odlučivanje, decentralizacija informacija i odgovornosti. U praksi se razlikuju tri osnovna tipa odgovornosti (Vinković Kravaica i Tomljenović, 2013):

- odgovornost za troškove,
- odgovornost za profit i
- odgovornost za povratne efekte od angažiranoga kapitala.

U svezi s prirodom odgovornosti kao glavnoga obilježja centara odgovornosti, razvili su se i određeni tipovi centara odgovornosti koji se mogu podijeliti na: troškovne, profitne i investicijske centre. Pored tih osnovnih tipova nastali su i neki izvedeni oblici centara odgovornosti od kojih su najznačajniji prihodni centri (Belak, 1995).

1.4. VRSTE CENTARA ODGOVORNOSTI

1.4.1. TROŠKOVNI CENTRI ODGOVORNOSTI

Troškovni centri se definiraju kao dio od ukupnog opsega odgovornosti za troškove koji se odnose na aktivnosti određene organizacijske jedinice koja je dio radnog procesa, a kojom rukovodi odgovorna osoba (menadžer). Cilj oblikovanja troškovnih centara jest racionalizacija troškova koja se postiže efikasnijom kontrolom kako bi se proizveo određeni output uz minimalne troškove, odnosno kako bi se provela planirana aktivnost u okviru ograničenog budžeta. Ovi centri ne stvaraju izravan prihod pa za njih računovodstvo bilježi troškove ali ne i zarađeni prihod. Menadžeri troškovnih centara nemaju mogućnost uračunavanja promjena u okolini nego se moraju uklopiti te realizirati svoj dio uz najniži mogući trošak uz pretpostavljenu kvalitetu. Troškovni centri su najprikladniji za ustrojne jedinice u okviru proizvodnog procesa koje imaju kvantitativno mjerljiv output nasuprot potrebnim inputima. Iz tog razloga ima smisla u posebnu skupinu troškovnih centara izdvojiti ustrojne jedinice kod kojih ne postoji kvantitativno mjerljiv output. U tu skupinu spadaju različite vrste pratećih, kontrolnih i pomoćnih službi. Oni se zajedničkim imenom mogu nazvati budžetirani troškovni centri ili rashodni centri odgovornosti, a o njihovoj uspješnosti glavna uprava prosuđuje na osnovi procjene koliko korist oni donose realizirajući planirane aktivnosti u okviru izdvojenog budžeta potrošnje (Belak, 1995).

Budžet i aktivnosti troškovnih centara planiraju se na početku svakog budžetskog razdoblja a o učinku menadžera troškovnog centra prosuđuje se prema tome je li uspio izvršiti planirane aktivnosti bez prekoračenja budžeta. Pri tom je značajno naglasiti da prekoračenje budžeta

rashodnog centra ne znači uvijek da ovaj centra odgovornosti nije izvršio zadatke koji se pred njega postavljaju, već da eksterni utjecaji nisu bili pravodobno i korektno uvaženi u fazi izrade budžeta (Gulin et al., 2011). Za sve tipove troškovnih centara osobita je minimalna sloboda u donošenju proizvodnih i poslovnih odluka. Oni nemaju prava odlučivati o obilježjima i cijenama inputa i outputa. Prisila od glavne uprave ili od uprave centra odgovornosti u sklopu kojih djeluju je maksimalna (Belak, 1995).

1.4.2. PROFITNI CENTRI ODGOVORNOSTI

Profitni centri se definiraju kao dio od ukupnog opsega odgovornosti za profit koji se realizira u segmentu poslovanja u okviru aktivnosti određene ustrojne jedinice, a kojom rukovodi odgovorna osoba (menadžer). Cilj oblikovanja profitnih centara jest ne samo realizacija robe ili usluge uz minimalan trošak već i prodaja robe ili usluge sa usmjerenjem na maksimalizaciju profita. O menadžeru profitnog centra se prosuđuje na temelju ostvarenog profita u odnosu na prosječno ostvareni profit u istoj grani djelatnosti ili u odnosu na budžet (Belak, 1995). Profitni centar se smatra najznačajnijim, odnosno pravim centrom odgovornosti, te ima jasno definiran input s tržišta nabave i output prema tržištu prodaje, s ciljem ostvarenja profita na eksternom tržištu. Kao profitni centri odgovornosti mogu se javiti pojedini proizvodni procesi, proizvodno i/ili tržišno orijentirane linije. Parcijalni rezultati se različito izražavaju, ovisno o prihvaćenom sustavu i metodi obračuna troškova, no uobičajeno je da se izražavaju u obliku bruto profita ili kontribucijske marže, što predstavlja razliku poslovnih prihoda i varijabilnih, odnosno kontrolabilnih fiksnih troškova (Gulin et al., 2011).

Profitni centri u poslovanju mogu nastupiti na dva bitno različita načina i to (Belak, 1995):

- 1) kao međusobno neovisne poslovne jedinice koje nastupaju u neovisnim poslovima i usmjerene su na različita tržišta - Kad profitni centri nastupaju u međusobno neovisnim poslovima među njima većinom nema internih transfera. Oni tada nastaju kao posljedica diferencijacije između poslovnih aktivnosti društva.
- 2) kao međusobno ovisne poslovne jedinice koje nastupaju u zajedničkim ili povezanim poslovima - Kad profitni centri nastupaju u međusobno povezanim ili zajedničkim poslovima tada među njima postoje interni transferi te se javlja interno tržište proizvoda i usluga. Kontrolu tržišnih odnosa među centrima profita provodi glavna uprava. Kod uspostavljanja internog tržišta roba i usluga potrebno je definirati i transfernu ili internu cijenu. Transferne cijene mogu se podijeliti na dvije osnovne skupine i to:
 - a) troškovno utemeljene transferne cijene,
 - b) tržišno utemeljene transferne cijene.

Ako transferne cijene po načinu svog oblikovanja omogućuju da profitni centri ostvare profit približno situaciji kao da djeluju potpuno samostalno na tržištu, onda se može govoriti o pravim profitnim centrima. No, ako je profit određenog centra odgovornosti pretežno

posljedica odabrane metode oblikovanja transferne cijene, on nema nužna obilježja profitnog centra nego se može smatrati nepravim ili pseudoprofitnim centrom (Belak, 1995).

1.4.3. INVESTICIJSKI CENTRI ODGOVORNOSTI

Investicijski centri se definiraju kao dio od ukupnog opsega odgovornosti za uporabu angažiranog kapitala koja se realizira na segmentu poduzetništva u okviru aktivnosti određene ustrojne jedinice, a kojom rukovodi menadžer (Belak, 1995). Investicijski centar odgovornosti preuzima sve zadatke profitnog centra odgovornosti, čemu se dodaju i dodatni zadaci, kako bi se odgovornom menadžeru osigurala informacije o rentabilnosti ulaganja na toj hijerarhijskoj razini odlučivanja (Gulin et al., 2011). Cilj oblikovanja investicijskog centra jest uporaba aktive te ostvarenje zadovoljavajućeg povrata na angažirani kapital. Investicijski centar predstavlja specifičan način realizacije i decentralizacije poduzetničke funkcije društva pa zbog toga ima široke ovlasti u donošenju odluka te je centar s najvećom autonomijom, suprotno od troškovnih centara. Budući da ovi centri imaju visok stupanj autonomije oni djeluju gotovo kao samostalna poduzeća s minimalnom centralnom funkcijom, te zbog toga i nije lako primjenjiv u društvima između čijih dijelova postoji velik stupanj međuovisnosti (Belak, 1995).

Odluke o dugoročnom zaduživanju ili ulaganju vlastitog kapitala donosi menadžment poslovnog sustava u cjelini, ali korištenjem informacija pripremljenih na razini investicijskog centra odgovornosti. Kod investicijskih centara odgovornosti naglasak se stavlja na utvrđivanje ekonomske dodane vrijednosti (EVA), na ocjenu povrata uloženog kapitala (ROI) i neto dodane vrijednosti sagledane u kontekstu vrijednosti korištene imovine (Gulin et al., 2011).

1.4.4. PRIHODNI CENTRI ODGOVORNOSTI

Prihodni centri se definiraju kao dio od ukupnog opsega odgovornosti za prihod koji se realizira u okviru određene ustrojne jedinice koja se opskrbljuje od drugih centara odgovornosti unutar tvrtke. Doprinos prihodnih centara ukupnom profitu društva mjeri se opsegom realizirane prodaje budući da su cijene inputa i outputa unaprijed fiksno određene. Prihodni centri nemaju nužna obilježja profitnih centara te zbog toga oni mogu biti prikladni za podjedinice profitnih centara koje se temelje na užem razvrstavanju aktivnosti profitnih centara (Belak, 1995).

Prihodni centri odgovornosti nemaju veće značenje u praksi, iako ih prepoznaje ekonomska i računovodstvena teorija, a definiraju se kao jedinica poslovnog sustava na razini koje se ostvaruju prihodi od prodaje dobara i usluga. Prihodni centri odgovornosti su u pravilu sva odjeljenja prodaje (prodavaonice, restorani, avio-usluge ...) gdje se naglasak stavlja na kontrolu prihoda u odnosu na budžet. Naglasak se stavlja na osiguranje informacija za kontrolu odstupanja koja se može iskazati kao odstupanje od obujma prodaje, odstupanje od prodajnih cijena i odstupanje od ostvarenih prihoda prodaje (Gulin et al., 2011).

LITERATURA

- 1) Belak, V. (1995): *Menadžersko računovodstvo*, RRiF plus, Zagreb.

- 2) Belak, V. (1994): Profitni centri I interna ekonomija poduzeća, RRiF plus, Zagreb.
- 3) Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb.
- 4) Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, RIF, Zagreb.
- 5) Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. (2000): *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, London.
- 6) Ređep, M. (2008): *Materijali za studij kolegija Osnove ekonomije*, Fakultet organizacije I informatike, Varaždin.
- 7) Sikavica, P. (2011): *Organizacija*, Školska knjiga d.d., Zagreb.
- 8) Sikavica, P., Novak, M. (1999): *Poslovna organizacija* (treće, izmijenjeno i dopunjeno izdanje), Informator, Zagreb.
- 9) Vinković Kravaica, A i Tomljenović, B. (2013): *Računovodstvo profitnih centara u funkciji povećanja poslovne uspješnosti – primjer koncerna Agrokor*, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, Vol. 1, str. 225-238.

PITANJA I ZADACI ZA VJEŽBU

- 1) Responsibility accounting:

- A) is a system that measures the plans, budgets, actions, and actual results of a responsibility center
- B) is an arrangement of lines of responsibility within the organization
- C) explicitly incorporates continuous improvement anticipated during the budget period
- D) examines how a result will change if the original plan is not achieved
- 2) Responsibility centers include all of the following EXCEPT:
- A) cost
- B) revenue
- C) customers**
- D) investment
- 3) Variances between actual and budgeted amounts can be used to:
- A) alert managers to potential problems and available opportunities
- B) inform managers about how well the company has implemented its strategies
- C) signal that company strategies are ineffective
- D) All of these answers are correct.**
- 4) A maintenance manager is most likely responsible for a(n):
- A) revenue center
- B) investment center
- C) cost center**
- D) profit center
- 5) The regional sales office manager of a national firm is most likely responsible for a(n):
- A) revenue center**
- B) investment center
- C) cost center
- D) profit center
- 6) A regional manager of a restaurant chain in charge of finding additional locations for expansion is most likely responsible for a(n):
- A) revenue center
- B) investment center**
- C) cost center
- D) profit center
- 7) The manager of a hobby store that is part of a chain of stores is most likely responsible for a(n):
- A) revenue center
- B) investment center
- C) cost center

D) profit center

- 8) A manager of a revenue center is responsible for all of the following EXCEPT:
- A) service quality and units sold
 - B) the acquisition cost of the product or service sold**
 - C) price, product mix, and promotional activities
 - D) investments of excess cash
- 9) A manager of a profit center is responsible for all of the following EXCEPT:
- A) sales revenue
 - B) the cost of merchandise purchased for resale
 - C) expanding into new geographic areas**
 - D) selling and marketing costs
- 10) Responsibility accounting:
- A) emphasizes controllability
 - B) focuses on whom should be asked about the information**
 - C) attempts to assign blame for problems to a specific manager
 - D) All of these answers are correct.
- 11) A responsibility center is a part, segment, or subunit of an organization, whose manager is accountable for a specified set of activities.
- A) TRUE**
 - B) FALSE
- 12) Each manager, regardless of level, is in charge of a responsibility center.
- A) TRUE**
 - B) FALSE
- 13) In a cost center, a manager is responsible for investments, revenues, and costs.
- A) TRUE
 - B) FALSE**
- Explanation: In a cost center, a manager is responsible for costs, but not revenues or investments.
- 14) A packaging department is most likely a profit center.
- A) TRUE
 - B) FALSE**
- Explanation: A packaging department is most likely a *cost* center.
- 15) _____ means minimum constraints and maximum freedom for managers at the lowest levels of an organization to make decisions and to take actions.
- A) Total centralization
 - B) Use of market-based transfer pricing
 - C) Total decentralization**

- D) Use of negotiated transfer pricing
- 16) An advantage of decentralization is that it:
- A) **creates greater responsiveness to local needs**
 - B) focuses manager's attention on the organization as a whole
 - C) does not result in a duplication of activities
 - D) reduces the cost of gathering information
- 17) A DISADVANTAGE of decentralization is that it:
- A) creates greater responsiveness to local needs
 - B) focuses manager's attention on the organization as a whole
 - C) does not result in a duplication of activities
 - D) **encourages suboptimal decision making**
- 18) All of the following are benefits of decentralization EXCEPT that it:
- A) creates greater responsiveness to local needs
 - B) **decreases management and worker morale**
 - C) leads to quicker decision making
 - D) sharpens the focus of managers
- 19) The benefits of a decentralized organization are greater when a company:
- A) is large and unregulated
 - B) is facing great uncertainties in their environment
 - C) has few interdependencies among division
 - D) **All of these answers are correct.**

1. TRANSFERNE CIJENE

U decentraliziranoj organizaciji većina moći odlučivanja ostaje u individualnim organizacijskim jedinicama. U ovakvoj situaciji sustav menadžerske kontrole često koristi interne, tj. transferne cijene radi koordiniranja akcija i procjene izvršenja organizacijskih jedinica. Interna/transferna cijena je cijena po kojoj jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, sklopove, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternom tržištu. Proizvod razmijenjen između organizacijskih jedinica iste organizacije naziva se intermedijski proizvod (*engl. intermediate product*). Interno donošenje cijena trebalo bi djelovati u skladu sa strategijom i ciljevima organizacije, donosno one bi trebale:

- a) promovirati usuglašenost ciljeva, odnosno usklađenost ciljeva organizacijskih jedinica i poduzeća kao cjeline (*engl. goal congruence*);
- b) poticati menadžere na veće zalaganje u ostvarivanju organizacijskih ciljeva, odnosno motivacijski utjecati na menadžment nižih organizacijskih jedinica kako bi on preko optimalizacije ciljeva svoje organizacijske jedinice djelovao u pravcu optimalizacije finansijskih ciljeva poduzeća kao cjeline;
- c) omogućiti top menadžmentu što bolju procjenu uspješnosti organizacijskih jedinica;
- d) omogućiti organizacijskim jedinicama visok stupanj autonomije pri odlučivanju (Horngren, Datar i Rajan, 2012; Gulin et al., 2011).

Transferne ili interne cijene su cijene po kojima se transferiraju proizvodi, roba i usluge između troškovnih, profitnih ili investicijskih centara istog poduzeća. Transferne cijene uvelike utječu na performanse centara budući da su jednom profitnom centru trošak, a drugom prihod te je zbog toga dosta sporno područje određivanja transfernih cijena (Belak, 1995). Transferna cijena je cijena po kojoj jedan odjel u poduzeću naplaćuje pružanje usluga ili prodaju proizvoda drugom odjelu u tom istom poduzeću, s tim da strana koja prodaje proizvod/uslugu po toj transfernoj cijeni evidentira prihod, dok ona strana koja kupuje evidentira trošak nabave (Broz Tominac et al., 2015).

2. METODE ODREĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

Transferne cijene djeluju u pravcu realizacije finansijskih ciljeva pri čemu se kao primarni cilj uobičajeno postavlja maksimizacija dobiti. Iako postoji širok spektar mogućnosti određivanja transfernih cijena, računovodstvena teorija i praksa identificirala je tri osnovne metode određivanja transfernih cijena i to:

- 1) Tržišna metoda (*engl. Market-based method*)
- 2) Troškovna metoda (*engl. Cost-based method*)
- 3) Pregovaračka metoda (*engl. Hybrid or negotiated method*).

Svaka od navedenih metoda ima svoje prednosti i nedostatke, a bez obzira na to koja se metoda određivanja transfernih cijena primjenjuje, transferna cijena bi se, prema općem pravilu i smjernicama određivanja transfernih cijena, trebala kretati u okviru sljedećeg intervala (Gulin et al., 2011):

- ✓ Maksimalna transferna cijena ne smije biti viša od najniže tržišne cijene po kojoj organizacijska jedinica može nabaviti proizvod ili uslugu na eksternom tržištu.
- ✓ Minimalna transferna cijena ne smije biti niža od ukupnog varijabilnog troška proizvodnje proizvoda ili usluge uvećanog za oportunitetni trošak.

Pregovaračka metoda je najprimjerenija metoda s aspekta ispunjavanja definiranih kriterija odnosno ciljeva transfernih cijena, dok se najneprimjerenijom metodom smatra troškovna metoda. Ipak, treba naglasiti da primjerenost pojedine metode ovisi i o drugim faktorima te da navedeni kriteriji nisu ni jedini ni najvažniji, već da to ovisi o specifičnostima samog subjekta koji formira sustav transfernih cijena (Gulin et al., 2011).

2.1. TRŽIŠNA METODA ODREĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

Tržišna metoda određivanja transfernih cijena temelji se na postojećim tržišnim cijenama proizvoda/usluga koje su predmetom transfera kao transfernim cijenama po kojima se odvija i evidentira transfer između dvije ili više organizacijskih jedinica unutar jednog poslovnog subjekta, odnosno između dviju ili više članova grupe. Kod ove metode kao transferna cijena definira se tržišna cijena proizvoda/usluge te se na taj način ne pravi razlika između interne i eksterne prodaje. Ipak treba istaknuti činjenicu da bi kod primjene tržišne metode određivanja transfernih cijena, tržišna cijena kod interne prodaje trebala biti niža od tržišne cijene na eksternom tržištu, budući da kod interne prodaje prodajni segment ima značajno niže troškove prodaje nego prilikom prodaje na eksternom tržištu. Tržišna metoda određivanja transfernih cijena smatra se najprikladnijom metodom određivanja transfernih cijena, prvenstveno zbog svoje objektivnosti te pružanja odgovarajućih ekonomskih poticaja menadžmentu na različitim razinama odgovornosti (Gulin et al., 2011).

Tržišna metoda određivanja transfernih cijena se koristi ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

- a) postoji savršeno tržište proizvoda/usluga koje su predmetom internog transfera, odnosno tržište za intermedijem proizvodom je potpuno konkurentno (na eksternom tržištu postoji savršena konkurencija);
- b) međuovisnost organizacijskih jedinica unutar poslovnog subjekta ili članova grupe je minimalna;
- c) nema dodatnih troškova ili koristi za poslovnog subjekta u cjelini od kupnje ili prodaje proizvoda/usluga na eksternom tržištu umjesto na internom (Horngren, Datar i Rajan, 2012).

Međutim, bez obzira na istaknute prednosti primjene tržišne metode određivanja transfernih cijena, potrebno je navesti i njene probleme i nedostatke. Kao najčešći problemi primjene tržišne metode određivanja transfernih cijena mogu se navesti sljedeći:

- a) nepostojanje eksternog tržišta za proizvod koji je predmetom transfera unutar poslovnog subjekta ili konsolidiranog subjekta;
- b) tržišna cijena ne mora biti prigodna cijena za evidentiranje internog transfera, budući da su kod interne prodaje niži troškovi pakiranja, reklame i isporuke zbog čega bi transferna cijena trebala biti niža od tržišne;
- c) problemi kod određivanja transferne cijene mogu proizaći u situaciji kad je eksterno tržište u depresiji zbog privremene redukcije u potražnji za proizvodom koji je predmetom internog transfera;
- d) pitanje utvrđivanja „prave“ tržišne cijene koja će se odrediti kao transferna cijena.

Bez obzira na navedene potencijalne probleme prilikom utvrđivanja tržišne cijene, tržišna metoda određivanja transfernih cijena, ukoliko su ispunjeni prethodno istaknuti uvjeti njezine primjene, predstavlja najprikladniju metodu određivanja transferne cijene budući da omogućuje optimizaciju financijskih ciljeva na razini poslovnih subjekata odnosno grupe (Gulin et al., 2011).

Postoji općenita formula za izračun transferne cijene (Broz Tominac et al., 2015):

Transferna cijena = varijabilni trošak po jedinici + oportunitetni trošak po jedinici

Oportunitetni trošak predstavlja marginalnu kontribuciju po jedinici proizvoda koja je izgubljena ako se poduzeće odrekne prodaje na eksternom tržištu. Kod prodajnog segmenta, obzirom na razinu kapaciteta, postoje dvije različite situacije (Broz Tominac et al., 2015):

- a) Prodajni segment djeluje na razini kapaciteta – prodajni segment sve što proizvede može prodati na eksternom tržištu po tekućoj tržišnoj cijeni. Ukoliko se prodajni segment odriče prodaje na eksternom tržištu kako bi prodao unutar poduzeća mora se uzeti u obzir oportunitetni trošak (izgubljena marginalna kontribucija).
- b) Prodajni segment djeluje ispod razine kapaciteta – prodajni segment ne može sve što proizvede prodati na eksternom tržištu po tekućim tržišnim cijenama te u tom slučaju, za onu količinu proizvoda koja se ne može prodati na eksternom tržištu, oportunitetni trošak je nula.

Zadatak 6.1.²

Ovisno društvo proizvodi proizvod A koji matica tretira kao direktni materijal potreban za proizvodnju svog gotovog proizvoda B. Za jedinicu proizvoda B, matica treba 0,5 jedinica direktnog materijala – proizvoda A kojeg proizvodi ovisno društvo. Proizvod A kao direktni materijal može se nabavljati i od ovisnog društva i na vanjskom tržištu, a tržišna cijena proizvoda A iznosi 20 kn/kg. I matica i ovisno društvo ukupnu proizvedenu količinu proizvoda prodaju u razdoblju proizvodnje. Ovisno društvo od ukupnog kapaciteta 10.000 kg proizvoda A, 8.000 kg prodaje na eksternom tržištu, a ostatak od 2.000 kg prodaje matici. Primjeni tržišnu metodu određivanja transferne cijene proizvoda.

<i>Matica</i>	<i>Iznos</i>	<i>Ovisno društvo</i>	<i>Iznos</i>
Varijabilni trošak	10 kn/kom	Varijabilni trošak	10 kn/kg
Fiksni trošak	50.000 kn	Fiksni trošak	30.000 kn
Prodajna cijena	50 kn/kom	Prodajna cijena	20 kn/kg
Kapacitete	10.000 kom	Kapacitet	10.000 kg

<i>Matica</i>		<i>Ovisno društvo</i>	
<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>	<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>
Kapacitete (kom)		Kapacitet (kg)	
Prihod (50*10.000)		Prihod: Eksterna prodaja (8.000*20) Interna prodaja (2.000*20)	
Trošak direktnog materijala: Eksterna nabava (20*3.000) Interna nabava (20*2.000)			
Varijabilni trošak (10*10.000)		Varijabilni trošak (10*10.000)	
Fiksni trošak		Fiksni trošak	
Dobit		Dobit	

² Zadaci 6.1., 6.3. i 6.5. preuzet iz knjige Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): *Upravljačko računovodstvo*, HZRFD, Zagreb, str. 387-389.

Zadatak 6.2.³

Unutar poduzeća ABC d.d. odjel A prodaje odjelu B proizvod A koji mu je potreban, kao direktni materijal, koji koristi kako bi proizveo proizvod B, a ti isti proizvodi se prodaju i na eksternom tržištu. Poznati su sljedeći podaci:

<i>Pozicije</i>	<i>Odjel A (proizvod A)</i>	<i>Odjel B (proizvod B)</i>
Prodajna cijena	120,00 kn/kom	250,00 kn/kom
Varijabilni trošak proizvoda	80,00 kn/kom	-
Varijabilni trošak proizvoda (ne uključujući proizvod A)	-	70,00 kn/kom

a) Izračunaj transfernu cijenu ako odjel A djeluje na razini kapaciteta.

b) Izračunaj transfernu cijenu ako odjel A djeluje ispod razine kapaciteta.

2.2. TROŠKOVNA METODA ODREĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

U praksi je objektivnu tržišnu cijenu ponekad vrlo teško utvrditi, a u određenim slučajevima se ne može utvrditi, npr. kada je riječ o specifičnim proizvodima/uslugama, zbog čega većina poslovnih subjekata određuje transferne cijene na temelju troškova. Postoji nekoliko varijanti troškovne metode određivanja transfernih cijena ovisno o tome koji se troškovi uzimaju u obzir prilikom određivanja transferne cijene. U skladu s tim, najčešće varijante troškovne metode određivanja transfernih cijena su:

- transferne cijene na temelju ukupnih troškova,
- transferne cijene na temelju varijabilnih troškova,
- transferne cijene na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova uvećanih za određenu maržu ili zaradu.

³ Zadaci 6.2., 6.4., 6.6., 6.7., 6.9., 6.10. i 6.11. preuzet iz knjige Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb, str. 280-284.

Kod primjene bilo koje od navedenih varijanti troškovne metode, za određivanje transferne cijene na temelju troškova mogu se primjenjivati stvarni (nisu unaprijed poznati pa se ni transferna cijena ne može definirati unaprijed za neko određeno razdoblje) ili standardni (poznati su unaprijed pa se transferna cijena može definirati unaprijed za neko određeno razdoblje) troškovi. Troškovna metoda određivanja transfernih cijena predstavlja najjednostavniju i najjeftiniju metodu određivanja transfernih cijena pa je zbog toga njena primjena u praksi vrlo česta (Gulin et al., 2011).

2.2.1. Transferne cijene na temelju ukupnih troškova

Kod ove varijante troškovne metode transferne cijene se definiraju ili na temelju ukupnih troškova proizvodnje proizvoda/usluge (trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i opći troškovi proizvodnje) ili na temelju svih ukupnih troškova nastalih u okviru prodajnog segmenta (svi proizvodni troškovi + trošak AUP-a). Iako se čini relativno jednostavna, primjena troškovne metode određivanja transfernih cijena na temelju ukupnih troškova može biti prilično složena te uzrokovati odluke koje dovode do suboptimizacije financijskih ciljeva subjekta kao cjeline (Gulin et al., 2011).

Kao osnova za određivanje transfernih cijena koriste se ukupni fiksni i varijabilni troškovi. Transferna cijena po jedinici proizvoda se izračunava prema sljedećem obrascu (Belak, 1995):

$$TC = VT + \frac{FT}{Q}$$

TC = Transferna cijena po jedinici proizvoda

VT = Varijabilni troškovi po jedinici proizvoda

FT = Ukupni fiksni troškovi

Q = Količina proizvodnje u jedinicama mjere

Zadatak 6.3.

Ovisno društvo proizvodi proizvod A koji matica tretira kao direktni materijal potreban za proizvodnju svog gotovog proizvoda B. Za jedinicu proizvoda B, matica treba 0,5 jedinica direktnog materijala – proizvoda A kojeg proizvodi ovisno društvo. Proizvod A kao direktni materijal može se nabavljati i od ovisnog društva i na vanjskom tržištu, a tržišna cijena proizvoda A iznosi 20 kn/kg. I matica i ovisno društvo ukupnu proizvedenu količinu proizvoda prodaju u razdoblju proizvodnje. Ovisno društvo od ukupnog kapaciteta 10.000 kg proizvoda A, 8.000 kg prodaje na eksternom tržištu, a ostatak od 2.000 kg prodaje matici. Primjeni troškovnu metodu (na temelju ukupnih troškova) određivanja transferne cijene proizvoda.

<i>Matica</i>	<i>Iznos</i>	<i>Ovisno društvo</i>	<i>Iznos</i>
Varijabilni trošak	10 kn/kom	Varijabilni trošak	10 kn/kg
Fiksni trošak	50.000 kn	Fiksni trošak	30.000 kn
Prodajna cijena	50 kn/kom	Prodajna cijena	20 kn/kg
Kapacitete	10.000 kom	Kapacitet	10.000 kg

U primjeru transferna cijena u visini ukupnih troškova je sljedeća:

<i>Matica</i>		<i>Ovisno društvo</i>	
<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>	<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>
Kapacitete (kom)		Kapacitet (kg)	
Prihod (50*10.000)		Prihod: Eksterna prodaja (8.000*20) Interna prodaja (2.000*13)	
Trošak direktnog materijala: Eksterna nabava (20*3.000) Interna nabava (13*2.000)			
Varijabilni trošak (10*10.000)		Varijabilni trošak (10*10.000)	
Fiksni trošak		Fiksni trošak	
Dobit		Dobit	

2.2.2. Transferne cijene na temelju varijabilnih troškova

Primjenom ove metode transferne cijene se određuju u visini jediničnog varijabilnog troška, a pri tome postoje dvije mogućnosti određivanja transferne cijene na temelju varijabilnih troškova:

- 1) Transferne cijene na temelju jediničnog varijabilnog troška proizvodnje (direktni materijal, direktni rad i varijabilni opći troškovi proizvodnje).
- 2) Transferne cijene na temelju ukupnog jediničnog varijabilnog troška (direktni materijal, direktni rad, varijabilni opći troškovi proizvodnje i varijabilni troškovi prodaje).

Transferne cijene određene na temelju varijabilnih troškova doprinose pokriću profitabilnosti u kratkom roku (ne doprinose profitabilnosti u dugom roku) te osiguravaju najbolje korištenje resursa subjekta kao cjeline (Gulin et al., 2011).

Varijabilni troškovi kao osnova za određivanje transfernih cijena znači da će se transfer proizvoda iz jednog centra u drugi realizirati po cijeni koja je jednaka varijabilnim troškovima po jedinici proizvoda. Fiksni troškovi nisu obuhvaćeni i dodaju se na kraju razdoblja. Transferna cijena utemeljena na varijabilnim troškovima izračunava se prema sljedećem obrascu (Belak, 1995):

$$TC = \frac{VT}{Q}$$

TC = Transferna cijena

VT = Ukupni varijabilni troškovi

Q = Količina proizvodnje u jedinicama mjere

2.2.3. Transferne cijene na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova uvećanih za maržu

Ovaj način određivanja transfernih cijena temelji se na prethodno opisanim varijantama troškovne metode određivanja transfernih cijena, a transferne cijene se određuju na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova s tim da se dodaje određeni iznos marže ili zarade pa tako postoje sljedeće mogućnosti određivanja transfernih cijena:

- 1) Transferne cijene na temelju jediničnog varijabilnog troška proizvodnje uvećanog za određenu maržu,
- 2) Transferne cijene na temelju jediničnog varijabilnog troška uvećanog za određenu maržu,
- 3) Transferne cijene na temelju ukupnog jediničnog troška proizvodnje uvećanog za određenu maržu,
- 4) Transferne cijene na temelju ukupnog jediničnog troška uvećanog za određenu maržu (Gulin et al., 2011).

Uvećani puni troškovi predstavljaju određivanje transferne cijene koja se sastoji od punih troškova, fiksnih i varijabilnih, na koje se dodaje standardni dobitak po jedinici proizvoda. Prednost tehnike određivanja transfernih cijena na temelju uvećanih punih troškova jest njena jednostavnost primjene dok je nedostatak nedovoljno motiviranje za snižavanje troškova proizvodnje i neuvažavanje u dovoljnoj mjeri optimalnog zajedničkog opsega proizvodnje. Ova tehnika može koristiti stvarne ili standardne troškove. Upotrebom standardnih punih troškova na koje se dodaje unaprijed utvrđena svota dobitka, transferna cijena se može izračunati prema sljedećem obrascu (Belak, 1995):

$$TCs = VTs + \frac{FTs}{Q} + Ds$$

TCs = Transferna cijena po jedinici proizvoda

VTs = Standardni varijabilni troškovi po jedinici proizvoda

FTs = Ukupni standardni fiksni troškovi

Ds = Standardni dobitak po jedinici proizvoda

Q = Količina proizvodnje u jedinicama mjere

Zadatak 6.4.

Poduzeće ABC d.d. se sastoji od dva odjela od kojih odjel A prodaje proizvod A odjelu B kojeg on koristi kao direktni materijal pri proizvodnji proizvoda B, ali prodaje ga i na eksternom tržištu. Odjelu B su potrebna 2 komada proizvoda A kako bi proizveo jedinicu proizvoda B. Odjel A od ukupnog kapaciteta 20.000 kom, 5.000 kom prodaje odjelu B, a ostatak na eksternom tržištu (odjel A djeluje ispod razine kapaciteta). Cijena proizvoda A na eksternom tržištu iznosi 90 kn/kom. Poznati su sljedeći podaci:

<i>Trošak</i>	<i>Odjel A (proizvod A)</i>	<i>Odjel B (proizvod B)</i>
Trošak direktnog rada (kn/kom)	15,00	12,00
Trošak direktnog materijala (kn/kom)	20,00	-
Varijabilni OTP (kn/kom)	10,00	15,00
Varijabilni trošak prodaje (kn/kom)	3,00	4,00
Fiksni OTP (kn)	80.000,00	90.000,00
Fiksni trošak prodaje (kn)	100.000,00	120.000,00
Fiksni trošak administracije (kn)	180.000,00	190.000,00

Izračunajte po kojoj transfernoj cijeni će odjel A prodati proizvod A odjelu B ako se:

- transferna cijena utvrđuje na temelju ukupnog jediničnog troška;
- transferna cijena utvrđuje na temelju jediničnog varijabilnog troška plus marža u visini 30% utvrđenog troška.
- transferna cijena utvrđuje na temelju jediničnog varijabilnog troška proizvodnje plus marža u visini 40% utvrđenog troška.
- transferna cijena utvrđuje na temelju ukupnog jediničnog troška proizvodnje.

- e) transferna cijena utvrđuje na temelju ukupnog jediničnog troška proizvodnje plus marža u visini 10% utvrđenog troška.

2.3. PREGOVARAČKA METODA ODREĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA

Pregovaračkom metodom transferna cijena se određuje u okviru pregovaračkog procesa između prodajnog i kupovnog segmenta odnosno članova grupe. Tako definirana transferna cijena viša je od varijabilnih troškova prodajnog segmenta, a niža od kupovne (tržišne) cijene kupovnog segmenta. U procesu pregovaranja sudjeluje menadžer organizacijske jedinice koji prodaje proizvod/uslugu i menadžer organizacijske jedinice koji kupuje proizvod/uslugu. Strana koja prodaje će odrediti ispod koje cijene neće prodati proizvod/uslugu, dok će strana koja kupuje odrediti najvišu cijenu po kojoj je spremna kupiti proizvod/uslugu, a transferna cijena će se naći negdje između. Pozitivni ali i negativni element pregovaračke metode određivanja transfernih cijena je sam proces pregovaranja, a transferna cijena ovisi o pregovaračkoj snazi menadžera organizacijskih jedinica koji sudjeluju u internom transferu (Gulin et al., 2011).

Dogovorena cijena je interna cijena koju ugovaraju profitni centri u međusobnom transferu na temelju tržišnih cijena sličnih proizvoda i to najčešće kada je proizvode moguće prodati na eksternom tržištu. Dogovorena cijena se više temelji na pogodbi između profitnih centara nego na preciznim računama te je moguća pojava bilateralnih monopola u slučaju asimetrične ovisnosti između centara profita ili kada je proizvode nemoguće prodati na eksternom tržištu (Belak, 1995).

Zadatak 6.5.

Ovisno društvo proizvodi proizvod A koji matica tretira kao direktni materijal potreban za proizvodnju svog gotovog proizvoda B. Za jedinicu proizvoda B, matica treba 0,5 jedinica direktnog materijala – proizvoda A kojeg proizvodi ovisno društvo. Proizvod A kao direktni materijal može se nabavljati i od ovisnog društva i na vanjskom tržištu, a tržišna cijena proizvoda A iznosi 20 kn/kg. I matica i ovisno društvo ukupnu proizvedenu količinu proizvoda prodaju u razdoblju proizvodnje. Ovisno društvo od ukupnog kapaciteta 10.000 kg proizvoda A, 8.000 kg prodaje na eksternom tržištu, a ostatak od 2.000 kg prodaje matici.

<i>Matica</i>	<i>Iznos</i>	<i>Ovisno društvo</i>	<i>Iznos</i>
Varijabilni trošak	10 kn/kom	Varijabilni trošak	10 kn/kg
Fiksni trošak	50.000 kn	Fiksni trošak	30.000 kn
Prodajna cijena	50 kn/kom	Prodajna cijena	20 kn/kg
Kapacitete	10.000 kom	Kapacitet	10.000 kg

U primjeru će se pretpostaviti da je dogovorena transferna cijena između matice i ovisnog društva u visini od 15 kn/kg

<i>Matica</i>		<i>Ovisno društvo</i>	
<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>	<i>Stavke</i>	<i>Iznos</i>
Kapacitete (kom)		Kapacitet (kg)	
Prihod (50*10.000)		Prihod: Eksterna prodaja (8.000*20) Interna prodaja (2.000*15)	
Trošak direktnog materijala: Eksterna nabava (20*3.000) Interna nabava (15*2.000)			
Varijabilni trošak (10*10.000)		Varijabilni trošak (10*10.000)	
Fiksni trošak		Fiksni trošak	
Dobit		Dobit	

Zadatak 6.6.

Poduzeće ABC d.d. se sastoji od dva odjela od kojih odjel A prodaje proizvod A odjelu B kojeg on koristi kao direktni materijal pri proizvodnji proizvoda B. Odjel A može prodati proizvod A na eksternom tržištu po cijeni od 30 kn/kom, dok je varijabilni trošak proizvoda A 20 kn/kom. Odjelu B je potreban jedan komad proizvoda A kako bi proizveo jedan komad proizvoda B pri čemu nastaju dodatni varijabilni troškovi u iznosu od 40 kn/kom. Odjel B može nabaviti proizvod A od vanjskog dobavljača po cijeni od 28 kn/kom. Odredite transfernu cijenu po kojoj bi odjel A prodao proizvod A odjelu B uz primjenu pregovaračke metode:

- a) Odjel A djeluje na razini kapaciteta.

S obzirom da odjel A može prodati na eksternom tržištu sve što proizvede, ukoliko se odjel A odrekne te prodaje kako bi prodao proizvod A odjelu B, odjel gubi marginalnu kontribuciju u visini od 10,00 kn/kom ($PC - VT = 30,00 - 20,00 = 10,00$ kn/kom) koja predstavlja oportunitetni trošak.

U ovoj situaciji je minimalna cijena po kojoj bi odjel A prodao odjelu B proizvoda A 30,00 kn/kom, dok je maksimalna cijena koju bi odjel B platio odjelu A za nabavu proizvoda A 28,00 kn/kom (nabava proizvoda A od vanjskog dobavljača po cijeni od 28 kn/kom). Tu će se teško postići dogovor jer bi obje strane bile u lošijoj poziciji kada bi odstupile od toga.

b) Odjel A djeluje ispod razine kapaciteta.

Ako odjel A ima neiskorišteni dio kapaciteta, tj. ne može na eksternom tržištu prodati sve što proizvede, tada se odjel A ne odriče prodaje na eksternom tržištu pa je oportunitetni trošak nula.

U ovoj situaciji je minimalna cijena po kojoj bi odjel A prodao odjelu B proizvoda A u visini varijabilnog troška proizvoda od 20,00 kn/kom, dok je maksimalna cijena koju bi odjel B platio odjelu A za nabavu proizvoda A 28,00 kn/kom (nabava proizvoda A od vanjskog dobavljača po cijeni od 28 kn/kom). U ovom slučaju počinje proces pregovaranja i transferna cijena će biti između 20,00 kn/kom i 28,00 kn/kom, a koliko će točno iznositi ovisi o pregovaračkoj moći menadžera obje strane.

Zadatak 6.7.

Poduzeće ABC d.d. se sastoji od dva odjela od kojih odjel A prodaje proizvod A odjelu B kojeg on koristi kao direktni materijal pri proizvodnji proizvoda B. Odjelu B je potreban jedan komad proizvoda A kako bi proizveo jedan komad proizvoda B pri čemu nastaju dodatni varijabilni troškovi u iznosu od 40 kn/kom. Odjel A može prodati proizvod A na eksternom tržištu po cijeni od 100 kn/kom, dok je varijabilni trošak proizvoda A 70 kn/kom. Prodajna cijena proizvoda B na eksternom tržištu iznosi 150 kn/kom. Kapacitet proizvodnje odjela A je 15.000 kom, a na eksternom tržištu prodaje 10.000 kom, dok odjel B ima kapacitet proizvodnje 5.000 kom. Obzirom da je kapacitet odjela A ispod razine, u mogućnosti je prodati odjelu B svih 5.000 kom proizvoda A koji su mu potrebni u proizvodnji proizvoda B. Odredite transfernu cijenu uz primjenu tržišne, troškovne i pregovaračke metode uzevši u obzir da se kod troškovne metode transferna cijena utvrđuje temeljem jediničnog varijabilnog troška plus marža u visini 30% tog troška. Usporedite metode.

<i>Pozicije</i>	<i>Odjel A (proizvod A)</i>	<i>Odjel B (proizvod B)</i>
Prodajna cijena	100,00 kn/kom	150,00 kn/kom
Varijabilni trošak proizvoda	70,00 kn/kom	40,00 kn/kom
Kapacitet	15.000 kom (10.000 kom eksterno)	5.000 kom

a) Tržišna metoda

b) Troškovna metoda

c) Pregovaračka metoda

d) Usporedba tri metode na način da se uspoređuje marginalna kontribucija

<i>Pozicije</i>	<i>Tržišna metoda</i>	<i>Troškovna metoda</i>	<i>Pregovaračka metoda</i>
Odjel A Prodajna cijena Varijabilni trošak Marginalna kontribucija			
Odjel B Prodajna cijena Trošak nabave proizvoda A Ostali varijabilni troškovi Marginalna kontribucija			
Marginalna kontribucija poduzeća ABC d.d.			

Iz tablice se vidi da primjena pojedine metode određivanja transfernih cijena različito utječe na profitabilnost pojedinog odjela, ali je na razini poduzeća ista. Menadžer odjela A bi preferirao tržišnu metodu, a menadžer odjela B pregovaračku metodu.

Zadatak 6.8.⁴

Tvrtka „Plastipak“ d.d. proizvodi plastične granulate i plastičnu ambalažu. Plastični granulati čine sirovinsku osnovu za plastičnu ambalažu, ali se prodaju i na eksternom tržištu. Proizvodnja granulata se nalazi u profitnom centru „Granulat“, a plastična ambalaža u profitnom centru „Ambalaža“. Profitni centar „Granulat“ proizvodi 5.000.000 kg granulata godišnje, od čega na eksterno tržište prodaje 40%, a 60% šalje profitnom centru „Ambalaža“ kao sirovinsku osnovu za proizvodnju plastične ambalaže. Tržišna cijena granulata iznosi 6,00 NJ/kg, a tržišna cijena plastične ambalaže u prosijeku iznosi 12,50 NJ/kg. Varijabilni troškovi u profitnom centru „Granulat“ iznose 2,00 NJ/kg, a ukupni fiksni troškovi iznose 15.000.000,00 NJ. Varijabilni troškovi u profitnom centru „Ambalaža“, osim troškova za granulate preuzete od profitnog centra „Granulat“, iznose 1,50 NJ/kg, a ukupni fiksni troškovi iznose 7.500.000,00 NJ. Profitni centar „Ambalaža“ prodaje na eksternom tržištu 3.000.000 kg plastične ambalaže. Menadžment tvrtke „Plastipak“ traži od računovodstva da mu izradi simulaciju rezultata dobivenih primjenom navedenih tehnika za određivanje transfernih cijena kako bi se odlučio za model internih razmjenskih odnosa između svoja dva profitna centra.

1. Tržišna cijena kao transferna cijena

Profitni centar „Granulat“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (2.000.000 kg * 6,00 NJ/kg)	
Prodaja profitnom centru „Ambalaža“ (3.000.000 kg * 6,00 NJ/kg)	
Ukupni prihod od prodaje	
Varijabilni troškovi (5.000.000 kg * 2,00 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

Profitni centar „Ambalaža“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (3.000.000 kg * 12,50 NJ/kg) = Prihod	
Troškovi granulata iz profitnog centra „Granulat“	
Ostali varijabilni troškovi (3.000.000 kg * 1,50 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

⁴ Primjer preuzet iz knjige Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 291-294.

2. Dogovorene cijena kao transferna cijena u iznosu od 5,50 NJ/kg

Profitni centar „Granulat“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (2.000.000 kg * 6,00 NJ/kg)	
Prodaja profitnom centru „Ambalaža“ (3.000.000 kg * 5,50 NJ/kg)	
Ukupni prihod od prodaje	
Varijabilni troškovi (5.000.000 kg * 2,00 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

Profitni centar „Ambalaža“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (3.000.000 kg * 12,50 NJ/kg) = Prihod	
Troškovi granulata iz profitnog centra „Granulat“	
Ostali varijabilni troškovi (3.000.000 kg * 1,50 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

3. Transferna cijena na temelju ukupnog jediničnog troška

Profitni centar „Granulat“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (2.000.000 kg * 6,00 NJ/kg)	
Prodaja profitnom centru „Ambalaža“ (3.000.000 kg * 5,00 NJ/kg)	
Ukupni prihod od prodaje	
Varijabilni troškovi (5.000.000 kg * 2,00 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

Profitni centar „Ambalaža“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (3.000.000 kg * 12,50 NJ/kg) = Prihod	
Troškovi granulata iz profitnog centra „Granulat“	
Ostali varijabilni troškovi (3.000.000 kg * 1,50 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

4. Transferna cijena na temelju ukupnog jediničnog troška uvećanog za maržu u visini od 15% utvrđenog troška

Profitni centar „Granulat“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (2.000.000 kg * 6,00 NJ/kg)	
Prodaja profitnom centru „Ambalaža“ (3.000.000 kg * 5,75 NJ/kg)	
Ukupni prihod od prodaje	
Varijabilni troškovi (5.000.000 kg * 2,00 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

Profitni centar „Ambalaža“	Iznos
Prodaja na eksternom tržištu (3.000.000 kg * 12,50 NJ/kg) = Prihod	
Troškovi granulata iz profitnog centra „Granulat“	
Ostali varijabilni troškovi (3.000.000 kg * 1,50 NJ/kg)	
Fiksni troškovi	
Ukupni troškovi	
Operativna dobit	

Globalizacijom poslovanja i poslovnim spajanjima društava na internacionalnoj razini transferne cijene dobivaju novi značaj i novu dimenziju te suvremena definicija transfernih cijena definira transferne cijene kao cijene po kojima se odvijaju transakcije između međusobno povezanih društava odnosno društava koja su članovi grupe pri čemu se pod grupom podrazumijeva matrica sa svim svojim ovisnim društvima. Djelovanje transfernih cijena na razini grupe identično je djelovanju transfernih cijena na razini decentraliziranog poduzeća budući da se njima utječe na profitabilnost povezanih društava unutar grupe koja međusobno provode transakcije, ali i na profitabilnost grupe. Djelovanje transfernih cijena posebno je izraženo kod međunarodno povezanih društava budući da članovi međunarodne grupe djeluju u različitim poreznim sustavima, a transfernim se cijenama nastoji prelijevati dobit iz članova grupe koji djeluju u poreznim sustavima s visokim poreznim opterećenjima u članove grupe koji djeluju u poreznim sustavima s nižim poreznim opterećenjima. Na temelju navedenog može se zaključiti da se transferne cijene mogu definirati na dvjema razinama: transferne cijene na razini složenog decentraliziranog poduzeća (često se nazivaju i internim cijenama) i transferne cijene na razini grupe za konsolidaciju (Gulin et al., 2011).

Zadatak 6.9.

Grupa ABC d.d. sastoji se od matice A i podružnice B. Matica A se nalazi u zemlji u kojoj je stopa poreza na dobit 20%, dok je u zemlji podružnice B stopa poreza na dobit 30%. Matica A djeluje ispod razine kapaciteta. Podružnici B je potreban 1 komad proizvoda A (direktni materijal) kako bi proizvela 1 komad proizvoda B. Poznati su sljedeći podaci:

<i>Pozicije</i>	<i>Matica A (proizvod A)</i>	<i>Podružnica B (proizvod B)</i>
Prodajna cijena	220,00 kn/kom	340,00 kn/kom
Varijabilni trošak proizvoda	100,00 kn/kom	40,00 kn/kom
Fiksni trošak	60,00 kn/kom	70,00 kn/kom

Izračunajte transferne cijene primjenom svake od metoda uz pretpostavku da se transferna cijena primjenom troškovne metode određuje kao ukupni trošak plus marža u visini od 20% utvrđenog troška.

a) Tržišna metoda

b) Troškovna metoda

c) Pregovaračka metoda

d) Usporedba tri metode

<i>Pozicije</i>	<i>Tržišna metoda</i>	<i>Troškovna metoda</i>	<i>Pregovaračka metoda</i>
Matica A			
Prodajna cijena			
Varijabilni trošak			
Fiksni trošak			
Bruto dobit			
Podružnica B			
Prodajna cijena			
Trošak nabave proizvoda A			
Ostali varijabilni troškovi			
Fiksni trošak			
Bruto dobit			
Bruto dobit poduzeća ABC d.d.			

Porez na dobit se utvrđuje posebno za maticu A i posebno za podružnicu B na način da se bruto dobit ostvarena u svakoj od njih pomnoži sa stopom poreza na dobit koja se primjenjuje u pojedinoj zemlji.

Metoda određivanja transfernih cijena	Bruto dobit (kn/kom)			Porez na dobit (kn/kom)		
	Matica A	Podružnica B	Ukupno	Matica A	Podružnica B	Ukupno
Tržišna metoda						
Troškovna metoda						
Pregovaračka metoda						

Iz ove tablice se vidi da će poduzeće u cjelini ostvariti najveću dobit ukoliko primjenjuje tržišnu metodu određivanja transfernih cijena jer će tada imati najmanju obvezu poreza na dobit.

Zadatak 6.10.

Poduzeće ABC d.d. se sastoji od dva odjela od kojih odjel A prodaje proizvod A odjelu B kojeg on koristi kao direktni materijal pri proizvodnji proizvoda B. Odjelu B su potrebna 2 komada proizvoda A kako bi proizveo 1 komad proizvoda B pri čemu nastaju dodatni varijabilni troškovi u iznosu od 40 kn/kom. Odjel A može prodati proizvod A na eksternom tržištu po cijeni od 12 kn/kom, dok je varijabilni trošak proizvoda A 8 kn/kom. Prodajna cijena proizvoda B na eksternom tržištu iznosi 100 kn/kom. Kapacitet proizvodnje odjela A je 8.000 kom, a na eksternom tržištu prodaje 6.000 kom. Odredite transfernu cijenu uz primjenu tržišne, troškovne (ukupni varijabilni trošak + marža u visini 40% utvrđenog troška) i pregovaračke metode (napišite raspon unutar kojeg će biti dogovorena transferna cijena).

a) Tržišna metoda

b) Troškovna metoda

c) Pregovaračka metoda

Zadatak 6.11.

Grupa ABC d.d. sastoji se od matice A i podružnice B. Matica A se nalazi u zemlji u kojoj je stopa poreza na dobit 25%, dok je u zemlji podružnice B stopa poreza na dobit 20%. Podružnica nabavlja od matice proizvod A te ga koristi u proizvodnji svog proizvoda B. Na razini grupe je utvrđeno kolika bi bila operativna dobit matice, podružnice i grupe prije obračuna poreza na dobit primjenom svake od metoda određivanja transfernih cijena.

Metoda određivanja transfernih cijena	Bruto dobit (kn/kom)		
	Matica A	Podružnica B	Ukupno
Tržišna metoda	60,00	40,00	100,00
Troškovna metoda	55,00	45,00	100,00
Pregovaračka metoda	43,00	57,00	100,00

Zaključite primjenom koje metode obračuna transfernih cijena bi poduzeće u cjelini imalo najmanju obvezu poreza na dobit.

Metoda određivanja transfernih cijena	Bruto dobit (kn/kom)			Porez na dobit (kn/kom)		
	Matica A	Podružnica B	Ukupno	Matica A	Podružnica B	Ukupno
Tržišna metoda						
Troškovna metoda						
Pregovaračka metoda						

Zadatak 6.12.⁵

Poduzeće Petroleum d.d. ima dva profitna centra: Transport i Rafineriju. Transport nabavlja sirovu naftu u Meksiku te je transportira do rafinerije u Teksasu koja prerađuje sirovu naftu u benzin. Pretpostavimo da je benzin jedini proizvod koji se proizvodi i prodaje, a potrebna su 2 barela sirove nafte za proizvodnju 1 barela benzina. Varijabilni troškovi profitnih centara vezani su za barele sirove nafte (Transport) i benzina (Rafinerija). Fiksni troškovi po jedinici temelje se na proračunu godišnjeg outputa sirove nafte koju je potrebno transportirati te na proračunu godišnjeg outputa benzina koji treba proizvesti. Transport ima dugoročni ugovor za kupnju sirove nafte po cijeni od 72 dolara po barelu, te dnevno može transportirati 40.000 barela sirove nafte. Rafinerija ima dnevni kapacitet prerade 30.000 barela sirove nafte, od čega 10.000 barela nabavlja od Transporta, a 20.000 barela od drugog dobavljača po tržišnoj cijeni od 85 dolara po barelu. Rafinerija prodaje proizvedeni benzin po cijeni od 190 dolara po barelu.

⁵ Primjer preuzet iz knjige Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): *Cost Accounting*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, str. 781-782.

Ugovorna cijena
po barelu sirove
nafte od 72 dolara



Postrojenje transport

Varijabilni trošak po barelu sirove nafte = 1,00\$

Fiksni trošak po barelu sirove nafte = 3,00\$

Ukupni trošak po barelu sirove nafte = 4,00\$

Transport nafte

Tržišna cijena
po barelu sirove
nafte od 85 dolara



Postrojenje rafinerija

Varijabilni trošak po barelu benzina = 8,00\$

Fiksni trošak po barelu benzina = 6,00\$

Ukupni trošak po barelu benzina = 14,00\$

Tržišna cijena
benzina po barelu
od 190 dolara

Prethodna slika prikazuje varijabilne i fiksne troškove po barelu sirove nafte u postrojenju transport i po barelu benzina u postrojenju rafinerije. Odredite transfernu cijenu uz primjenu tržišne, troškovne i pregovaračke metode.

- Transferna cijena barela sirove nafte utvrđena tržišnom metodom iznosi 85 dolara, a utvrđena je na temelju cijena na konkurentom tržištu.
- Prema troškovnoj metodi transferna cijena se formira kao ukupni (puni) trošak + 5% (odnosno, kao 105% punih troškova). Dakle, ugovorna cijena po kojoj Transport nabavlja barel sirove nafte je 72\$, varijabilni troškovi postrojenja transport su 1\$ po barelu, a fiksni troškovi postrojenja po barelu su 3\$. Ukupni trošak po barelu je 76\$ ($72\$ + 1\$ + 3\$$), a transferna cijena 79,80\$ ($76 * 1,05$).
- Pregovaračkom metodom utvrđena je transferna cijena u visini 82\$ po barelu sirove nafte.

Efekti primjene alternativnih metoda na operativnu dobit profitnih centara prikazani su u sljedećoj tablici u situaciji transporta 100 barela sirove nafte i prodaje 50 barela benzina:

<i>Pozicije</i>	<i>Tržišna metoda</i>	<i>Troškovna metoda</i>	<i>Pregovaračka metoda</i>
Transport Prihod Nabavna vrijednost Varijabilni trošak postrojenja Fiksni trošak postrojenja Ukupni trošak Dobit/gubitak prije poreza			
Rafinerija Prihod Nabavna vrijednost Varijabilni trošak postrojenja Fiksni trošak postrojenja Ukupni trošak Dobit/gubitak prije poreza			
Dobit/gubitak prije poreza Poduzeće Petroleum d.d.			

- d) Pretpostavimo da postrojenje Transport plaća porez na dobit po stopi od 30%, a da postrojenje Rafinerija plaća porez na dobit po stopi od 20%. Primjenom koje metode transfernih cijena će kompanija Petroleum d.d. minimizirati svoju poreznu obvezu?

<i>Metoda određivanja transfernih cijena</i>	<i>Bruto dobit (kn/kom)</i>			<i>Porez na dobit (kn/kom)</i>		
	<i>Transport</i>	<i>Rafinerija</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Transport</i>	<i>Rafinerija</i>	<i>Ukupno</i>
Tržišna metoda						
Troškovna metoda						
Pregovaračka metoda						

LITERATURA

- 1) Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb.
- 2) Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb.
- 3) Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb.
- 4) Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey.

PITANJA I ZADACI ZA VJEŽBU

- 1) A product may be passed from one subunit to another subunit in the same organization. The product is known as a(n):
 - A) interdepartmental product
 - B) intermediate product**
 - C) subunit product
 - D) transfer product

- 2) Transfer prices should be judged by whether they promote:
 - A) goal congruence.
 - B) the balanced scorecard method.
 - C) a high level of subunit autonomy in decision making.
 - D) Both A and C are correct.**

- 3) A transfer-pricing method leads to goal congruence when managers:
 - A) always act in their own best interest
 - B) act in their own best interest and the decision is in the long-term best interest of the manager's subunit
 - C) act in their own best interest and the decision is in the long-term best interest of the company**
 - D) act in their own best interest and the decision is in the short-term best interest of the company

- 4) Negotiated transfer prices are often employed when:
 - A) market prices are stable
 - B) market prices are volatile**
 - C) market prices change by a regular percentage each year
 - D) goal congruence is not a major objective

- 5) The costs used in cost-based transfer prices:
 - A) are actual costs
 - B) are budgeted costs
 - C) can either be actual or budgeted costs**
 - D) are lower than the market-based transfer prices

- 6) A transfer price is the price one subunit charges for a product or service supplied to another subunit of the same organization.
 - A) FALSE
 - B) TRUE**

- 7) The choice of a transfer-pricing method has minimal effect on the allocation of company-wide operating income among divisions.

A) FALSE
B) TRUE

Explanation: The choice of a transfer-pricing method has a large effect.

- 8) No matter how low the transfer price, the manager of the selling division should sell the division's product to other company divisions in the interests of overall company profitability.

A) FALSE
B) TRUE

Explanation: The manager of the selling division should maximize overall company profitability by selling the product at the highest possible price.

- 9) The costs used in cost-based transfer prices can only be budgeted costs.

A) FALSE
B) TRUE

Explanation: The costs can also be actual costs.

- 10) A perfectly competitive market exists when there is a homogeneous product with buying prices equal to selling prices and no individual buyers or sellers can affect those prices by their own actions.

A) FALSE
B) TRUE

- 11) Transferring products or services at market prices generally leads to optimal decisions when:

A) the market for the intermediate product is perfectly competitive
B) the interdependencies of the subunits are minimal
C) there are no additional costs or benefits to the company in buying or selling in the external market
D) **All of these answers are correct.**

- 12) Cost-based transfer prices are helpful when:

A) a market exists for the product
B) a price is easy to obtain
C) **the product is unique**
D) All of these answers are correct.

- 13) Cost based transfer prices are the only price that a firm should use when transferring goods from one subunit to another subunit.

A) FALSE
B) TRUE

Explanation: Cost based transfer prices are not the only price that a firm should use when transferring goods from one subunit to another.

- 14) Cost-based transfer pricing is a better method when the products being transferred are specialized in nature.
- A) FALSE
 - B) TRUE**
- 15) An advantage of a negotiated transfer price is the:
- A) close relationship between the negotiated price and the market price
 - B) negotiated transfer price preserves divisional autonomy**
 - C) negotiations usually do not require much time and energy
 - D) Both B and C are correct.
- 16) The range over which two divisions will negotiate a transfer price is:
- A) between the supplying division's variable cost and the market price of the product**
 - B) between the supplying division's variable cost and its full cost of the product
 - C) it could be anywhere above the supplying division's full cost of the product
 - D) between the supplying division's full cost and 180% above its full cost
- 17) A DISADVANTAGE of a negotiated transfer price is that:
- A) each division manager must put forth effort to increase division operating income
 - B) negotiated transfer price preserves divisional autonomy
 - C) negotiations usually require much time and energy**
 - D) Both B and C are correct.
- 18) The prices negotiated by two divisions of the same company usually have no specific relationship to either costs or market price.
- A) FALSE
 - B) TRUE**
- 19) One major advantage of negotiated transfer pricing is that it can be done with little time or effort.
- A) FALSE**
 - B) TRUE
- Explanation: The disadvantage of negotiated transfer pricing is the time and energy spent on the negotiations.
- 20) Which of the following transfer-pricing methods always achieves goal congruence?
- A) a market-based transfer price
 - B) a cost-based transfer price
 - C) a negotiated transfer price**
 - D) full-cost plus a standard profit margin

- 21) Which of the following transfer-pricing methods preserves sub-unit autonomy?
- A) market-based transfer pricing
 - B) cost-based transfer pricing
 - C) negotiated transfer pricing
 - D) Both A and C are correct.**
- 22) The minimum transfer price equals:
- A) opportunity costs less the additional outlay costs
 - B) opportunity costs times 125% plus the additional outlay costs
 - C) opportunity costs divided by the additional outlay costs
 - D) incremental costs plus opportunity costs**
- 23) Opportunity costs represent the cash flows directly associated with the production and transfer of the products and services.
- A) FALSE**
 - B) TRUE
- Explanation: Opportunity costs are the maximum contribution forgone by the selling division if the products or services are transferred internally.
- 24) Global Giant, a multinational corporation, has a producing subsidiary in a low tax rate country and a marketing subsidiary in a high tax country. If Global Giant wants to minimize its worldwide tax liability, we would expect Global Giant to:
- A) stop producing in the low tax rate country
 - B) stop marketing in the high tax rate country
 - C) establish a low transfer price when the producing unit sells to the marketing unit
 - D) establish a high transfer price when the producing unit sells to the marketing unit**
- 25) It is possible to increase the overall after-tax profit of a multinational corporation by adjusting transfer prices.
- A) FALSE
 - B) TRUE**