

UNIVERSITETI I PRIZRENIT “UKSHIN HOTI”
FAKULTETI EKONOMIK
DEPARTAMENTI ADMINISTRIM BIZNESI – KONTABILITET



PUNIM DIPLOME

Kujtim Hameli

Prizren, 2013

UNIVERSITETI I PRIZRENIT “UKSHIN HOTI”
FAKULTETI EKONOMIK
DEPARTAMENTI ADMINISTRIM BIZNESI – KONTABILITET



Analiza e kostove për drejtimin me sukses të ndërmarrjes

PUNIM DIPLOME

Kandidati:
Kujtim Hameli

Mentori:
Prof. Medain Hashani PHD.C

Prizren, 2013

Abstrakti

Kosot dhe analizimi me to janë shpesh problem për llogaritarët dhe menaxherët e ndërmarrjes. Por në fakt, identifikimi i qartë i tyre dhe analiza të rëndësishme që mund të nxirren nga to, japin një drejtim të mirë të ndërmarrjes në të ardhmen. Në fillim të punimit, bëhet një hyrje e shkurtër e punimit e cila prezanton në vija të trasha përzgjedhjen e temës për punim.

Pastaj bëhet definimi i koncepteve të kosos dhe shpenzimeve, dy terme të cilat shpesh përdoren me të njëjtin kuptim, por që në thelb kanë disa dallime. Klasifikohen kostot sipas kriterëve të ndarjes dhe punimi zhvillohet nëpër shembullit të një ndërmarrjeje, e cila merret me prodhimin e çantave të dorës për femra. Për ilustrim, janë marrë vetëm tri lloje të çantave dhe në vazhdim prezantohet pasqyra financiare e të ardhurave të kësaj ndërmarrjeje.

Kontabiliteti i kosos sugjeron për ndarjen të gjitha kostove në dy kategori kryesore: kosto variable dhe kosto fikse. Nga pasqyra e të ardhurave, bëhet klasifikimi i kostove në këto dy kategori dhe përmes këtyre kostove nxirren analiza të dobishme për veprimtarinë e ndërmarrjes për të ardhmen, e cila paraqet pjesën e veçantë të punimit. Nga analizat e bëra, ndërmarrjes i ofrohen shumë mundësi për të planifikuar për të ardhmen, sepse këto analiza i japin informata se çfarë të ndryshohet dhe çfarë jo, përmes kostove. Ndër analizat më kryesore, përmes planifikimit të kostove, janë analizimi i pikës kritike të rrezikut, e cila i ofron ndërmarrjes informatën se sa të shes që të mbulojë kostot e saj fikse, por që në këtë pikë nuk ka realizuar fitim, pastaj duke kaluar mbuluar kostot fikse, sa njësi të shes për të arritur një fitim të planifikuar për të ardhmen.

Pjesa tjetër shqyrton edhe analiza të tjera të kostove, për të operuar sa më mirë ndërmarrja në të ardhmen dhe që përmes kostove të planifikuar me kujdes, të jetë në gjendje të pozicionojë veten e saj në tregun potencial.

Jipen rekomandime se si të manipulohet me kostot dhe si të nxirret mësim prej tyre për vitin vijues. Kostot janë një mjet mjaft i rëndësishëm për drejtimin me sukses të ndërmarrjes.

Përmbajtja:

Abstrakti	3
Përmbajtja	4
1. HYRJE	5
1.1.Qëllimi i punimit	5
1.2.Metodologjia e hulumtimit	6
2. KOSTOT E NDËRMARRJES	7
2.1.Kuptimi i kostove.....	7
2.2.Natyra e kostove	9
2.3.Pasqyra e performancës për kompaninë “Fashion & Quality”	11
3. ANALIZIMI I KOSTOVE TË NDËRMARRJES	13
3.1. Analiza Kosto-Vëllim-Fitim.....	13
3.2. Pika kritike e rrezikut.....	15
3.3. Analiza e fitimit.....	18
3.4. Analiza të tjera të Kosto-Vëllim-Fitim.....	19
3.5. Ndryshimi i çmimit të shitjes.....	20
3.6. Ndryshimi në kostot variabile.....	22
3.7. Ndryshimi në kostot fikse.....	23
3.8. Analizë sensitive e ndryshimit të kostove.....	24
3.9. Metoda ABC (activity-based costo).....	25
4. PËRFUNDIM	28
5. Referenca	30

1. HYRJE

Menaxherët gjatë gjithë kohës ndeshen me problemet e vendosjes se çfarë produkte të shesin, cilat metoda të prodhimit të përdorin, sa të prodhojnë, cilat çmime të shitjes të vendosin dhe probleme me radhë të cilat kërkojnë zgjidhje.

Marrja e vendimeve është një detyrë mjaft komplekse dhe jo e lehtë. Menaxherëve u duhet që të bëjnë analiza dhe të bëjnë zgjidhje në mesin e shumë alternativave të cilat mund të sjellin rezultate të ndryshme.

Me qëllim të marrjes së vendimeve të drejta, atyre u nevojitet një informacion i saktë i cili do të i orientojë dhe drejtojë drejt alternativës më të përshtatshme.

Shpesh ky informacion është i lidhur me aspektin e kostove të ndërmarrjes, të cilat kanë një rëndësi kyçe në drejtimin e marrjes së vendimeve.

Pikërisht për shkak të keqmenaxhimit të kostove apo mangësisë së identifikimit të plotë të tyre, shumë ndërmarrje të reja (por edhe ekzistuese) dështojnë që në fillim për shkak të marrjes së vendimeve të këqija apo orientimit të gabuar.

Kostot paraqesin aspektin më të ndjeshëm të ndërmarrjes.

Menaxherët e ndërmarrjes duhet të jenë shumë të kujdesshëm gjatë fazës së planifikimit që të parashohin llojet e kostove të cilat do të kenë ndikim në drejtimin e suksesshëm të ndërmarrjes. Ata duhet të dinë se ku janë dhe ku duan të shkojnë. Përmes planifikimit të kujdesshëm të kostove, ata mund t'a drejtojnë ndërmarrjen, të shmangin problemet e mëvonshme dhe të japin parashikime të cilat mund të arrihen ne sukses.

1.1. Qëllimi i punimit

Që një ndërmarrje të mund me sukses të bëjë planifikime për të ardhmen dhe të drejtojë ecurinë e tanishme të biznesit, ajo ka nevojë për të dhënat e kostos. Analizimi i kostove të ndërmarrjes është një tregues i mirë i performancës së saj.

Punimi ka për qëllim që të jap analiza të rëndësishme të nxjerra nga kostot e ndërmarrjes dhe të cilat japin informata të dobishme për menaxhimin e kostove dhe planifikimit përmes tyre.

Theksi kryesor i punimit bie në planifikimin dhe zbatimin me sukses të planeve të së ardhmes, duke marrë shembuj të cilët drejtojnë ecurinë e ardhshme të ndërmarrjes dhe sugjerojnë se nga duhet të shkojë ndërmarrja, të tilla si pika kritike e rrezikut në të cilën ndërmarrja duhet të planifikojë se sa njësi midis produkteve të ndryshme duhet të shes që të arrijnë në pikën kritike në të cilën nuk gjendet as në fitim as në humbje.

Më tutje, bëhen analiza të tjera ku tregohet se sa njësi duhet ndërmarrja të shes që të arrijë fitimin e planifikuar dhe organizimi i kostove.

Në fund të punimit, jepen rekomandime se si të jetë ndërmarrja e suksesshme në planifikimin e kostove.

1.2. Metodologjia e hulumtimit

Metodologjia e përdorur në punim, është analiza dhe shqyrtimet e problemeve të kostove të një ndërmarrjeje e cila merret si shembull. Gjatë gjithë kohës kam përdorur analogjinë time personale për të dhënë zgjidhje të problemeve dhe fokusi kryesor janë aftësia dhe gatishmëria ime për të qenë në gjendje për të planifikuar, formuluar, analizuar dhe në fund të jepen rekomandime.

Materialet e përdorura për punimin tim, i kam mbledhur nga literaturë adekuate të Kontabilitetit të Kostos dhe atij Menaxherial, ato çfarë kam gjetur në gjuhën shqipe.

Kryesisht punën më të madhe e kam bërë përmes internetit, ku i kam shkarkuar disa libra nga gjuha angleze të Kontabilitetit të Kostos dhe Kontabilitetit Menaxherial, me ç'rast për përdorime dhe analitikë i kam përkthyer pjesë të veçanta për punim dhe kam cituar burimet e marra. Përveç këtyre, kam shikuar edhe nëpër uebfaqet e ndryshme me të dhëna rreth aspektit të kostos dhe i kam të cekura në fund të punimit.

2. KOSTOT E NDËRMARRJES

2.1. Kuptimi i kostove

Identifikimi i qartë i kostove në një organizatë, është çelësi i një menaxhimi të mirë të organizatës (Kujtim Hameli)

Çdo ndërmarrje gjatë veprimtarisë së saj afariste krijon lloje të ndryshme të kostove dhe shpenzimeve. Varësisht veprimtarisë së ndërmarrjes, prodhuese, tregtare apo shërbyese, kostot janë një faktor përcjellës i aktiviteteve operative dhe administrative, të cilat kanë një ndikim bazë në orientimin drejt së ardhmes.

Kostot janë një faktor kyç në vendimmarrjen menaxheriale, të cilat japin informacion se si është duke operuar ndërmarrja dhe çfarë të ndryshohet në të ardhmen.

Për nga kontabiliteti financiar, ato mund të përcaktohen si sakrifikim i vlerës së parasë për përfitime në të ardhmen.

Shembulli më i thjeshtë mund të jetë analizimi i bilancit të suksesit, në të cilën paraqiten të gjitha llojet e kostove dhe shpenzimeve. Zëri i parë i kostove në bilancin e suksesit është Kostoja e mallit të shitur (KMSH) dhe pasi të jetë zbritur nga shitjet e realizuara të periudhës, renditen të gjitha llojet e tjera të shpenzimeve.

Shpesh termi kosto dhe shpenzime përdoren për të shprehur të njëjtën gjë. Në fakt, kosto dhe shpenzime janë dy koncepte të ndryshme. Dallimi në mes të këtyre dy koncepteve është shumë i rëndësishëm për ndërtimin e pasqyrave financiare për të gjitha llojet e ndërmarrjeve, qoftë prodhuese, tregtare apo shërbyese.

Megjithatë ky dallim është më i rëndësishëm për ndërmarrjet prodhuese.

Kostot ndodhin për të prodhuar përfitime në të ardhmen. Në ndërmarrje fitimprurëse, përfitimet në të ardhmen nënkuptojnë të hyrat. Duke qenë se kostot përdoren për krijimin e të hyrave, do të thotë se ato do të shuhen. Kostot të cilat shuhen quhen shpenzime.

Ky është një dallim specifik i dy koncepteve të kostove dhe shpenzimeve.

Kostot mund të jenë kosto të papërfunduara, sakrifikimi i të cilave pritet të përfitohet në periudhat e ardhshme dhe kostot e përfunduara të cilat janë sakrifikuar në prodhimin e të ardhurave. Kostot e papërfunduara tregohen si asete në pozicionin financiar siç janë inventarët, siguracionet, pasuria, toka, paisjet etj. Kostot e përfunduara të cilat janë të quajtura shpenzime tregohen si zbritje nga të ardhurat në bilancin e suksesit sepse nuk priten përfitime prej tyre, të tilla si shpenzimet e pagave, qeraja, pagesat elektrike, pagesat për reklamë etj.

Definicioni më i përgjithësuar i kostove nënkupton kostot si shprehje vlerore e harxhimit të të mirave ekonomike, respektivisht të faktorëve prodhues me qëllim të prodhimit dhe shitjes së efekteve të ndërmarrjes dhe të realizimit të fitimit sipas kësaj baze.

Kostot janë jashtëzakonisht të rëndësishme për llogaritarët dhe menaxherët.

Ato janë përdorur për qëllime të ndryshme, si:

- caktimin e çmimit të shitjes së një produkti
- vlerësimin e inventarit kur përgatiten pasqyrat financiare
- kryrjen e vlerësimit nga punëdhënësi
- vendimmarrjen sipas rrugëve alternative të veprimit
- planifikimin, buxhetimin për periudhat e ardhme.

Kostot mund të jenë të llojeve të ndryshme, varësisht veprimtarisë së ndërmarrjes dhe mënyrës së klasifikimit. Në vazhdim, do të njoftohemi me disa lloje të kostove, por vëmendja e punimit përqendrohet në analizimin e kostove përmes shembullit të një ndërmarrjeje dhe arritjes së zgjidhjeve të suksesshme të problemeve me kostot.

Përmes analizimit të kostove, menaxherët duhet të jenë në gjendje të japin informata se nga duhet të shkojë ndërmarrja, duke treguar se sa të prodhojë, cilat shpenzime të reduktohen, cilat të shtohen dhe si të përmirësohet performanca e ndërmarrjes.

Klasifikimi i kostove, qartëson kostot kryesore të cilat i shoqërohen një produkti dhe ato sekondare, të cilat shkaktohen nga afarizimi i biznesit dhe që nuk lidhen drejtëpërdrejtë me një produkt.

Ky klasifikim mundëson që të kuptohet se cilat kosto kanë pjesëmarrje më të madhe në kostot totale dhe si është duke operuar kompania. A mos ndoshta kostot e afarizimit kanë pjesëmarrje të dukshme, të cilat janë shkaktuar nga puna dytësore në ndërmarrje?

Në kushtet e tilla, kjo do të ishte shqetësuese, sepse ndërmarrja është duke bërë kosto të panevojshme, nga të cilat nuk pritet të përfitohet, si të tilla ato shuhet dhe njihen shpenzime.

Pasqyra e të ardhurave, është treguesi më i mirë i performancës së ndërmarrjes.

2.2. Klasifikimi i kostove

Kostoja është shprehja monetare e sakrificave që një ndërmarrje ekonomike dëshiron të bëjë për të përfituar ose krijuar të mira dhe shërbime.

Ajo pjesë e kostos që akoma nuk është transformuar përfaqëson një element të aktivitetit (Stoqet), ndërsa ajo pjesë e kostos që është transformuar paraqet një shpenzim (KMSH). Kryerja e shpenzimeve nga një ndërmarrje është mjeti me të cilën ajo do të realizojë fitim.

Klasifikimi i kostove bëhet sipas:

1. shkallës me të cilën ato lidhen me produktin përfundimtar në:

- kosto direkte,
- kosto indirekte.

Kostot direkte – janë ato shpenzime që kryhen tërësisht vetëm për një produkt, një funksion, një repart ose për çdo nënndarje tjetër të ndërmarrjes. Shpenzime të tilla janë: lënda e parë që është përdorur për prodhimin e produktit, pagat e punëtorëve që janë përdorur për realizimin e porosisë së caktuar, lënda djegëse që është futur në procesin e prodhimit etj.

Kostot indirekte – janë ato shpenzime të cilat kryhet njëkohësisht për më shumë se një produkt, funksion, repart etj., duke u mbështetur në një procedurë llogaritëse. Në këtë kategori të shpenzimeve hyjnë: amortizimi, shpenzimet e ndriçimit dhe të ngrohjes, shpenzimet administrative etj., shpërndarja e të cilave sipas nevojës bëhet me ndihmën e koeficientëve.

2. mënyrës së sjelljes ose reagimit të tyre ndaj ndryshimit në vëllimin e aktivitetit në:

- kosto të pandryshueshme (fikse),
- kosto të ndryshueshme (variabile),
- kosto të përziera (mikse).

Kostot e pandryshueshme (fikse) janë ato shpenzime monetare që bën firma për inputet fikse të prodhimit, të cilat nuk ndryshojnë kur ndryshon prodhimi i firmës. Karakteristikë e shpenzimeve të pandryshueshme nuk është se ato mbeten të pandryshueshme por se ndryshimi i tyre vjen nga shkaqe të tjera përveç rritjes apo uljes së nivelit të veprimtarisë, p.sh. amortizimit, pagat e administratës, shpenzimet e përbashkëta.

Kostot e ndryshueshme (variabile) janë shpenzimet monetare që bën firma për inputet e ndryshueshme të prodhimit, të cilat ndryshojnë në qoftë se ndryshon sasia e prodhimit, p.sh. lënda e parë, energjia, fuqia punëtore e angazhuar drejtpërdrejt në procesin e prodhimit.

Kostot e përziera (mikse) janë ato kosto të cilat përmbajnë elemente të kostove fikse dhe atyre variabile.

3. Sipas kohës së realizimit të tyre, kostot mund të jenë:

- kosto të produktit,
- kosto të periudhës.

Kostot e produktit janë ato kosto të caktuar për njësi prodhimi dhe njihen (shpenzime) kur produkti shitet. Kostot e (prodhimit) produktit e përcjellin produktin që nga inventari.

Kostot e periudhës (kosto jo të prodhimit) përfshijnë të gjitha kostot e tjera dhe njihen si shpenzime në momentin kur ndodhin¹.

4. Sipas mënyrës së deklarimit të tyre, kostot mund të jenë:

- të dukshme (reale)
- të përllogaritura.

Shpenzimet reale dallohen direkt dhe lehtë sepse kuptimi i tyre ka si rezultat lëvizjen e dukshme të vlerave ose marrjen përsipër të detyrimeve, kështu p.sh. pagesat e personelit, interesat e kapitaleve hua, qiratë, shpenzimet e transportit etj., janë shpenzime reale sepse kur ato realizohen ndodh ose pagesa në dorë ose marrje përsipër e detyrimeve për të paguar në të ardhmen.

Shpenzimet e llogaritura nuk lidhen me lëvizje të vlerave ose marrje të detyrimeve. Në këtë kategori shpenzimesh hyjnë kryesisht: pagesa e pronarit, interest e kapitaleve të veta, qiraja e llogaritur e mjeteve të veta etj.

Ky është një klasifikim i specifikuar i kostove, të cilët si kontabilistët menaxherialë, edhe ata financiarë i përdorin këto ndarje për qëllime të ndryshme.

Por, ndarja më e zakonshme e kostove nëpër të gjitha lëmitë ekonomike, është klasifikimi i tyre në kosto variabile dhe kosto fikse.

Ky klasifikim përmbledh të gjitha llojet e kostove, ku në kostot variabile janë të paraqitura të gjitha kostot direkte të produktit dhe në kostot fikse janë të përmbledhura të gjitha kostot indirekte të produktit.

Përmes kësaj ndarje, në kosto variabile dhe fikse, menaxherët mund të bëjnë analiza të ndryshme për ecurinë e ardhshme të ndërmarrjes.

¹ William N. Lanen, Shannon W. Anderson, Michael W. Maher : *Fundamental of Cost Accounting*, fq. 42

2.3. Pasqyra e performancës për kompaninë “Fashion & Quality”

Të shohim në vazhdim veprimtarinë e ndërmarrjes “Fashion and Quality”, e cila merret me prodhimin e çantave to dorës për femra. Supozojmë se ndërmarrja është duke operuar në treg dhe bilanci i suksesit për vitin 2012, përmbledh si më poshtë:

"Fashion & Quality"	
Bilanci i suksesit për vitin që përfundon me 31.12.2012	
Të hyrat nga shitja	950,000.00
KMSh	400,000.00
Fitimi bruto	550,000.00
Shpenzimet	
Shpenzimet e pagave	200,000.00
Shpenzimet e rrymës	10,000.00
Shpenzimet e transportit	53,500.00
Shpenzimet administrative	50,000.00
Shpenzimet e reklamave	90,000.00
Shpenzimet e zhvlerësimit	20,000.00
Shpenzimet e sigurimeve	16,800.00
Shpenzimet e riparimeve	14,200.00
Shpenzimet e tjera	41,500.00
Totali i shpenzimeve	496,000.00
Fitimi neto	54,000.00

Duke analizuar pasqyrën financiare, kostot variabile të ndërmarrjes përfshijnë ato kosto të cilat lidhen direkt me procesin e prodhimit: KMSh-ja (materialet direkte të futura në procesin e prodhimit), shpenzimet e pagave (punëtorët të cilët punojnë direkt në prodhim), dhe shpenzimet e rrymës.

Kostot fikse përfshijnë shpenzimet e transportit, shpenzimet administrative, shpenzimet e reklamave, shpenzimet e zhvlerësimit, shpenzimet e sigurimeve, shpenzimet e riparimeve dhe shpenzimet e tjera.

Menaxheri, për qëllime të brendshme, përgatit raportin financiar sipas kontabilitetit të kostos në të cilën përmbledhet kostot variabile dhe kostot fikse. Supozojmë se shpenzimet e pagave, 70% janë shpenzime variabile, kurse pjesa tjetër përfshin pagat e punonjësve të administratës, si dhe shpenzimet e rrymës 60% janë të ndryshueshme dhe pjesa tjetër është fikse. Atëherë raporti financiar duket:

Pasqyra e të ardhurave sipas kontabilitetit të kostos “Fashion & Quality”	
Të hyrat nga shitja	950,000.00
Kosto variabile	(546,000.00)
Marxhinali i kontributit	404,000.00
Kostoja fikse	(350,000.00)
Fitimi neto	54,000.000

Marxhinali i kontributit paraqet diferencën në mes të të hyrave nga shitja dhe kostove variabile, e cila mund të shkruhet në formën:

$$\text{Shitjet} - \text{Kostoja Variabile} = \text{Marxhinali i kontributit} \quad (\text{Sh} - \text{KV} = \text{MK})$$

Duke i pjesëtuar me njësitë e shitura, nga kjo mund të kalkulojmë çmimet për njësi, për çmimin e shitjes, koston variabile për njësi dhe marzhin e kontributit për njësi.

$$\text{Sh} / S = \text{ÇSh}$$

$$\text{KV} / S = \text{ÇKV}$$

$$\text{MK} / S = \text{MKNj}.$$

Çmimi i shitjes për njësi paraqet çmimin me të cilin është i shitur produkti i ndërmarrjes.

Çmimi i kostos variabile tregon koston direkte të nevojshme për prodhimin e një njësie produkti, të cilat i shoqërohen drejtëpërdrejtë produktit.

Marzha e kontributit për njësi është sasia e parave e siguruar nga shitja e një njësie për të mbuluar koston fikse dhe fitimin operativ të kompanisë. Gjendet si diferencë e çmimit të shitjes për njësi me koston variabile për njësi.

Kostot variabile dhe kostot fikse përbëjnë kostot mikse të ndërmarrjes.

Të shohim analiza të tjera rreth kostove në kapitullin vijues.

3. ANALIZIMI I KOSTOVE TË NDËRMARRJES

Pamë më lartë ndarjen e kostove në fikse dhe variabile. Vërejmë se kostoja variabile përmbledh ato kosto të cilat mund t'i shoqërohen direkt një produkti, ku përveç KMSH-së, bënin pjesë edhe shpenzimet e pagave dhe shpenzimet e rrymës. Këto shpenzime janë quajtur shpenzimet direkte të prodhimit. Pjesa tjetër e shpenzimeve të pagave dhe shpenzimet e rrymës, si dhe shpenzimet tjera me radhë, radhiten në koston fikse, për arsye se ato janë kosto indirekte dhe nuk mund t'i shoqërohen drejtpërdrejtë prodhimit të çantave.

Duke pasur të dhënat e kostove, menaxheri i ndërmarrjes mund të bëjë analiza të ndryshme për të përcaktuar pozitën e ndërmarrjes në të ardhmen.

Ai duhet të vlerësojë kostot dhe të nxjerr informata se si janë shkaktuar ato, si mund të përdoren për të planifikuar në të ardhmen, në qoftë se kanë ndikim në veprimtarinë e ndërmarrjes (prodhimin e çantave) si duhet të sillemi me to duke e ditur se ato janë të rëndësishme për bashkangjijtjen e një produkti.

Analizimi i kostove madje udhëzon edhe në vënien e çmimit të shitjes për produktit, i cili është një faktor mjaft i rëndësishëm që e pozicionon ndërmarrjen në treg dhe i udhëzon menaxherët se cili është çmimi më i përshtatshëm që mbulon kostot e produktit dhe që siguron fitimin për ndërmarrjen.

3.1. Analiza Kosto – Vëllim – Fitim

Menaxherët duhet të vlerësojnë të hyrat për të ardhmen, kostot dhe profitin që do t'u ndihmojë për të planifikuar dhe monitoruar operacionet. Ata e përdorin analizën kosto-vëllim-fitim për të identifikuar nivelin e aktivitetit operativ të nevojshëm për të shmangur humbjet, për të arritur profitin e planifikuar, planin e operacioneve për të ardhmen dhe për të monitoruar performancën organizative. Menaxherët gjithashtu analizojnë edhe riskun operacional duke zgjedhur strukturën e përshtatshme të kostove.

Analiza kosto-vëllim-fitim është një mjet i rëndësishëm për planifikimin dhe marrjen e vendimeve, e cila thekson raportet reciproke të koston, sasisë së shitur dhe çmimit, si dhe sjell së bashku të gjithë informacionin financiar të ndërmarrjes.

Kontabilistët shpesh e përdorin analizën KVF për të planifikuar nivelet e aktivitetit operativ dhe për të siguruar informata rreth:

- Se cilat produkte apo shërbimet duhet t'u kushtohet më shumë vëmendje,

- Vëllimin e shitjeve që duhet për të arritur nivelin e targetuar të fitimit,
- Të hyrat e nevojshme për të shmangur humbjet,
- Nëse duhet të rriten koston fikse,
- Sa të ndahet buxheti për shpenzimet administrative,
- Nëse kostot fikse e vëjnë organizatën në një nivel të papranueshëm të rrezikut.

Formula e cila lehtëson analizën KVF mund të shkruhet si:

$$\text{Fitimi} = \text{Shitjet} - \text{Kostot}$$

Kjo është formula bazike të cilën mund t'a shkruajmë në formën:

- ⇒ $\text{Fitimi} = \text{Shitjet} - (\text{Kostot variable} + \text{Kostot fikse})$
- ⇒ $\text{Fitimi} + \text{Kostot fikse} = \text{Shitjet} - \text{Kostot variable}$
- ⇒ $\text{Fitimi} + \text{Kostot fikse} = \text{Njësiti e shitura} \times (\text{Çmimi i shitjes për njësi} - \text{Kostoja variable për njësi})$

Kjo formulë quhet ekuacioni themelor i fitimit dhe është i shkurtuar:

$$F + KF = (\text{ÇSh} - KV) \times S,$$

ku S paraqet njësiti (sasia).

Në mënyrë tipike, ekuacioni bazik i fitimit përdoret për të zgjedhur ekuacionin me një të panjohur ku e panjohura mund të jetë një nga elementet e ekuacionit.

Për shembull, duke pasur një kuptim të strukturës së kostove të ndërmarrjes dhe një vlerësim të vëllimit të shitjes për periudhën e ardhshme, ekuacioni parashikon fitimin për periudhën.

Si shembull tjetër, duke pasur parasysh strukturën e kostove të ndërmarrjes, ekuacioni tregon vëllimin e shitjes së njësive S, për të arritur një nivel shënjestër të fitimit F. Nëse fitimi shënjestër është zero, ekuacioni thjeshtësohet:

$$S = \frac{\text{Kostot fikse}}{\text{Marzhi i kontributit për njësi}}$$

Kjo paraqet pikën kritike të rrezikut, ku ndërmarrja nuk ka as humbje as fitim dhe është mjaft e dobishme për të kalkuluar njësiti që duhet të shiten, që ndërmarrja të mbulojë së paku kostot e saj fikse, në rastet kritike.

3.2. Pika kritike e rrezikut

Parashikimi i së ardhmes është shumë i vështirë, por analiza e rentabilitetit dhe hulumtimet mund të ndihmojnë.

Pika kritike e rrezikut jep një vlerësim të rëndësishëm për të njehsuar njësitë që duhen të shiten, për të arritur në pikën ku ndërmarrja ka mbuluar kostot e saj fikse dhe gjendet as në fitim e as në humbje.

“Pika kritike e rrezikut është pika në të cilën të ardhurat nga shitja janë të mjaftueshme për të mbuluar të gjitha shpenzimet e prodhimit dhe për të shitur produktin, por nuk ka profit të marrë.”²

Pika e rentabilitetit paraqet pikën kur kostoja e shpenzimeve dhe të hyrave janë të barabarta, pra nuk ka humbje neto e as fitim, por ka rentabilitet. Pika e rentabilitetit përcaktohet me ndarjen e kostove fikse me marzhën e kontributit për njësi.

$$P_{krr} = \frac{\text{Kostot fikse}}{\text{Marzhi i kontributit për njësi}}$$

Supozojmë se ndërmarrja shet tri lloje të çantave dhe çmimet e çantave për njësi dhe kosto variabël për njësi janë:

Çantat	<i>E bardhë</i>	<i>E kuqe</i>	<i>E zezë</i>
Çmimi i shitjes	200€	300€	100€
Kosto variabël për njësi	80€	130€	40€

Kalkulimi i pikës kritike të rrezikut me më shumë produkte është një procedurë më e komplikuar se me një produkt.

Për të kalkuluar pikën kritike të ndërmarrjes me dy apo më shumë produkte, ne duhet të dijmë përqindjen e shitjeve për secilin produkt në shitjet totale mikse. Ky informacion shërben për të kalkuluar çmimin e ponderuar të shitjes dhe shpenzimet e ponderuara variabile.

Çmimi i ponderuar i shitjes gjendet përmes formulës: (Çmimi i shitjes i produktit A x përqindja e shitjeve të produktit A) + (Çmimi i shitjes i produktit B x përqindja e shitjeve të produktit B) + (Çmimi i shitjes i produktit C x përqindja e shitjeve të produktit C) + ...

² Vanderbeck: *Principles of Cost Accounting*, fq. 481

Shpenzimet e ponderuara variabile gjenden nga: (Shpenzimet variabile të produktit A x përqindja e shitjeve të produktit A) + (Shpenzimet variabile të produktit B x përqindja e shitjeve të produktit B) + (Shpenzimet variabile të produktit C x përqindja e shitjeve të produktit C) + ...

Përqindja e produkteve në shitjet mikse, jepet në tabelën e mëposhtme.

Kur shpenzimet e ponderuara variabile për njësi janë të zbritura nga çmimi i ponderuar i shitjes për njësi, ne fitojmë marzhin e ponderuar të kontributit për njësi. Prandaj, formula e mësipërme mund të shkruhet në formën:

$$Pkrr. = \frac{\text{Kostot fikse}}{\text{Marzhi i ponderuar i kontributit për njësi}}$$

Atëherë të dhënat për ndërmarrjen tonë dhe pjesëmarrja e tyre në shitjet totale mikse janë:

Çantat		<i>E bardhë</i>	<i>E kuqe</i>	<i>E zezë</i>
Çmimi i shitjes	a	200€	300€	100€
Kosto variabël për njësi	b	80€	130€	40€
Marxhinali i kontributit për njësi	c (a-b)	120	170	60
Përqindja në shitjet mikse		30%	20%	50%

Kalkulimi i çmimit të ponderuar të shitjes: $(200 \cdot 30\%) + (300 \cdot 20\%) + (100 \cdot 50\%) = 170\text{€}$

Kalkulimi i shpenzimeve të ponderuara variabile: $(80 \cdot 30\%) + (130 \cdot 20\%) + (40 \cdot 50\%) = 70\text{€}$

Marxhinali i ponderuar i kontributit për njësi: $170 - 70 = 100\text{€}$

Marrim kostot fikse nga rezultati financiar i ndërmarrjes dhe kemi:

$$Pkrr. = \frac{350,000}{100} = 3,500$$

Pra, ndërmarrja për të arritur në pikën kritike zero, duhet të shes 3,500 njësi.

Ose mund të kalkulojmë, nga formulat e mësipërme:

$$KF = (\text{ÇSh} - \text{KV}) S$$

$$350,000 = (170 - 70) S$$

$$350,000 = 100S$$

$$S = 3,500$$

Tani ne mund të kalkulojmë numrin e njësive që duhet të shiten për secilin produkt.

Çantat	Njësité e produkteve
E bardhë (3500*30%)	1050
E kuqe (3500*20%)	700
E zezë (3500*50%)	1750
Total	3500

E vërtetojmë:

	Shitjet e nevojshme të njësive	Raporti financiar në €	Përqindja në shitjet – Raporti
Shitjet totale mikse	$1050*200 + 700*300 + 1750*100 =$	595,000.00	100%
Kosto variabile	$1050*80 + 700*130 + 1750*40 =$	(245,000.00)	41.17%
Marxhinali i kontributit	$1050*120 + 700*170 + 1750*60 =$	350,000.00	58.82%
Kostot fikse		(350,000.00)	
Fitimi neto		000,000.00	

Pika e rentabilitetit është një analizë e rëndësishme përmes së cilës menaxheri orientohet se si të drejtojtë shitjen e produkteve në të ardhmen. Është puna e menaxherit që të planifikojë prodhimin e njësive të duhura, por asnjë ndërmarrje nuk ka objektiv që të prodhojë njësité me të cilat pozita e ndërmarrjes është rentabile, ku nuk ka fitim, por as humbje. Objektivi primar i ndërmarrjes është profiti.

Për këtë, menaxheri duhet të planifikojë se si të arrij një profit të caktuar në të ardhmen. Sigurisht, përmes planifikimit të kostove, analiza e profitit të dëshiruar tregon se sa njësi duhet që të shiten, për të arritur te ky fitim.

3.3. Analiza e fitimit

Pronari i firmës kërkon që fitimi në fund të vitit 2013 të rritet dhe ky fitim të jetë 100,000 euro. Menaxheri fillon angazhimin e tij dhe përcakton se sa njësi duhet të shiten dhe mendon se çfarë metoda të përdorë për të arritur shitjen e produkteve.

“Analiza e fitimit paraqet shumën e shitjeve të nevojshme, në njësi apo euro, për të mbuluar të gjitha kostot dhe për të fituar një shumë të sigurt të profitit.”³

Duke u mbështetur në kostot, kjo gjë mund të kalkulohet shumë lehtë. Ne duhet të planifikojmë që të mbulojmë koston fikse dhe të shtojmë fitimin që destinohet për t’u arritur. Formula, në këtë rast, do të ishte:

$$\text{Fitimi i dëshiruar} = \frac{\text{Kostoja fikse} + \text{Fitimi i destinuar}}{\text{Marzhi i ponderuar i kontributit për njësi}}$$

Marrim të dhënat nga më lartë dhe kemi:

$$\frac{350,000.00 + 100,000.00}{100} = 4,500 \text{ çanta duhet të shiten}$$

Ose edhe nga formula e ekuacionit bazë të fitimit:

$$F + KF = S (\text{ÇSh} - \text{KV}),$$

$$100,000 + 350,000 = (170 - 70) S$$

$$450,000 = 100S$$

$$S = 4,500 \text{ njësi.}$$

Njësitë që duhet të shiten për secilin produkt për të arritur deri te fitimi i pastër prej 100,000.

Çantat	Njësitë e produkteve
E bardhë (4500*30%)	1350
E kuqe (4500*20%)	900
E zezë (4500*50%)	2250
Total	4500

³ Vanderbeck: *Principles of Cost Accounting*, fq. 495-496

Të shohim përmes tabelës së raportit financiar:

	Shitjet e nevojshme të njërive	Raporti financiar në €
Shitjet totale mikse	$1350 \cdot 200 + 900 \cdot 300 + 2250 \cdot 100 =$	765,000.00
Kosto variabile	$1350 \cdot 80 + 900 \cdot 130 + 2250 \cdot 40 =$	(315,000.00)
Marxhinali i kontributit	$1350 \cdot 120 + 900 \cdot 170 + 2250 \cdot 60 =$	450,000.00
Kostot fikse		(350,000.00)
Fitimi neto		100,000.00

Kjo analizë e ndihmon menaxherin që të orientojë prodhimin e njërive që duhet të shiten, që të arrijë deri tek fitimi shënjestër.

Është detyrë e menaxherit se si të i arrijë këto shitje, por kostot japin një udhëzim se çfarë të arrijë menaxheri dhe çfarë duhet të ndryshojë.

Shohim që përmes kësaj analize, fitimi në fund të vitit 2013 do të jetë 100,000 euro.

3.4. Analiza të tjera të Kosto – Vëllim – Fitim

KVF është më shumë se një mjet i kalkulimit të vlerave, si të pikës së rentabilitetit apo fitimit.

Ajo mund të përdoret edhe për vlerësime të tjera kritike rreth qëndrueshmërisë së biznesit.

Për shembull, menaxheri duhet të jetë i informuar rreth “marxhinës së sigurisë”.

Marxhina e sigurisë është shkalla në të cilën shitjet tejkalojnë pikën kritike të rrezikut. Për “Fashion dhe Quality”, shkalla në të cilën shitjet tejkalojnë 350,000 (pikën kritike të rrezikut) është marxhina e sigurisë.

Kjo siguron një informacion të vlefshëm për menaxherin, pasi menaxheri synon në vazhdueshmërinë e biznesit.

“Gjëja e vetme e sigurt është se asgjë nuk është e sigurt. Struktura e kostove mund të ndryshojë gjatë veprimtarisë. Menaxherët duhet me kujdes të analizojnë këto ndryshime për të menaxhuar profitabilitetin. KVF është e dobishme për studimin e ndjeshmërisë së profitit gjatë ndërrimeve të kostove fikse, kostove variabile, vëllimit të shitjes dhe çmimit të shitjes.”⁴

⁴ Larry M. Walther, Christopher J. Skousen, “Analizimi i kostove” – Kontabiliteti menaxherial dhe i kostos, 2010, fq. 25

3.5. Ndryshimi i çmimit të shitjes

Departamenti i marketingut të ndërmarrjes sugjeron që çmimi i produkteve të ulet nga 170 në 120 ($150 \cdot 30\% + 220 \cdot 20\% + 62 \cdot 50\%$), gjë që kjo do të bëjë më atraktive produktet në treg. Menaxheri i ndërmarrjes dëshiron të dijë efektin e një ulje të tillë të çmimit, me qëllim që të arrihet profiti i synuar prej 100,000 euro.

Kjo gjë do të ndikojë më marzhin e ri të kontributit dhe do të ndryshojë sasinë e nevojshme për t'u shitur për të arritur fitimin e caktuar.

Menaxheri bën kalkulimet se sa njësi duhet të shiten për të arritur fitimin prej 100,000 kur kanë ndryshuar çmimet e shitjes.

Çmimi i ri i shitjes për njësi	120
Kosto variabile për njësi	70
Marzhi i ri i kontributit për njësi	50

Duke shfrytëzuar formulat e mësipërme njehsojmë:

$$F + KF = MKN_j \cdot S$$

$$100,000 + 350,000 = 50S$$

$$450,000 = 50S$$

$$S = 9,000.$$

Tani kur çmimet janë ulur dhe kostot tjera kanë mbetur të pandryshuara, menaxheri vlerëson se duhet të shiten 9,000 njësi të produkteve për të arritur fitimin e caktuar.

Ulja e çmimit do të mundësojë që të shiten më shumë njësi dhe ndërmarrja të mund të krijojë një hise më të mirë në treg, por kjo gjë nuk do të sigurojë se do të mund të arrihet shitja e 9,000 njësive.

Departamenti i marketingut jep informata të tjera se kjo është një ulje e madhe e çmimeve dhe e cila ndikon dukshëm njësitë që duhet të shiten kur çmimet e tyre të kostove variabile për njësi kanë mbetur të pandryshuara dhe ata mendojnë se duhet të ulen çmimi vetëm për çantat e kuqe. Ata sugjerojnë se çmimi prej 300 euro për njësi është një çmim i lartë dhe ky çmim të ulen në 250 dhe çmimet tjera të mbeten të njëjta.

Duke përcjellur këtë ndryshim, menaxheri kërkon të dijë se sa njësi duhet të shiten për të arritur fitimin prej 100,000 euro dhe se a ia vlen ky ndryshim i çmimit të çantave të kuqe.

Çmimi i ri i ponderuar do të ishte: $200 \cdot 30\% + 250 \cdot 20\% + 100 \cdot 50\% = 160$.

Çmimi i ri i shitjes për njësi	160
Kosto variabile për njësi	70
Marzhi i ri i kontributit për njësi	90

Dhe njësitë të cilat duhet të shiten janë: $450,000 = 90S \rightarrow S = 5,000$.

Menaxheri e sheh më të arsyeshëm uljen e çmimit të çantave të kuqe, pasi me numër më të vogël të njërive të shitura, mund të arrihet fitimi i njëjtë.

Menaxheri gjithmonë ka synime për të ardhmen. Ai dëshiron që ndërmarrjen e tij t'a zhvillojë në të ardhmen dhe përmes analizave të ndryshme, të zgjedh rrugët më të mira për të arritur sukses.

Ai dëshiron të dijë se si do të kishte ndikim, kur ulet çmimi i çantave të bardha nga 200 në 175 euro, kur çmimet e çantave të tjera nuk kanë ndryshuar dhe sa njësi kanë për t'u shitur për të arritur fitimin e përcaktuar nga pronari i ndërmarrjes, me supozimin se kostot variabël për njësi nuk ndryshojnë.

Kalkulimet e nevojshme do të ishin këto: $175 \cdot 30\% + 300 \cdot 20\% + 100 \cdot 50\% = 162.50$.

Çmimi i ri i shitjes për njësi	162.5
Kosto variabile për njësi	70
Marzhi i ri i kontributit për njësi	92.5

Atëherë analiza e fitimit për të arritur fitimin prej 100,000 euro jep këtë vlerësim për njësitë që duhet të shiten.

$450,000 = 92.5S \rightarrow S = 4865$ njësi.

Ky ndryshim i çmimit të çantave të bardha, është më i arsyeshëm sepse jep udhëzim që me më pak njësi të shitura, arrihet fitimi prej 100,000 euro dhe ky ndryshim nuk rëndon në veprimtarinë e ndërmarrjes.

Përmes strukturës së kostove, mund të bëhen edhe analiza të tjera, kur merren edhe kostot variabile për njësi dhe ato fikse të ndryshuara. Atëherë japin rezultate të ndryshme të cilat drejtojnë veprimtarinë e ndërmarrjes dhe menaxheri duhet të zgjedh rrugën më të përshtatshme të cilën mendon se do të ketë sukses ndërmarrja.

Ndryshimet e këtyre kostove në rezultatin financiar paraqiten në tabelën e mëposhtme.

3.6. Ndryshimi në kostot variabile

Menaxheri i ndërmarrjes ka marrë informacion se çmimi i lëndës së parë të prodhimit në treg është rritur dhe tani ata e blejnë më një çmim të ri, gjë që ka ndikuar që të rriten edhe kostot variabile të produkteve. Kostoja variabile për njësi e ponderuar nga 70 euro ndryshon në 90 euro ($100 \cdot 30\% + 150 \cdot 20\% + 60 \cdot 50\%$).

Dhe atëherë, kostoja e re variabile e ponderuar do të jetë, kur kushtet tjera merren të pandryshuara:

Çmimi i shitjes për njësi	170
Kosto variabile e re për njësi	90
Marzhi i ri i kontributit për njësi	80

Kjo ka bërë që të ulet marzhi i kontributit për njësi, si shkak i rritjes së kostove variabile.

Menaxherit i duhet të dijë njësitë që ndërmarrja duhet të shes për të synuar profitin prej 100,000 euro dhe kemi:

$$100,000 + 350,000 = 80S$$

$$S = 5,625.$$

Tani duhet të shiten 5,625 njësi që të arrihet profiti i caktuar, kur ndryshimi ka ndodhur vetëm në kostot variabile, me supozimin se çmimi i shitjes për njësi nuk ka ndryshuar.

Kjo gjë ka rënduar kostot totale dhe ndërmarrjes i duhet që të shes një numër më të madh të njësisve për të arritur fitimin e pronarit.

Menaxheri vlerëson se çmimi i kostos variabile është rritur vetëm për çantat e kuqe nga 130 në 160 euro. Ai duhet të vlerësojë se si do të ndikojë vetëm ky ndryshim, në rezultatin financiar të ndërmarrjes.

$$\text{Kemi: } 80 \cdot 30\% + 160 \cdot 20\% + 40 \cdot 50\% = 76.$$

Çmimi i shitjes për njësi	170
Kosto variabile e re për njësi	76
Marzhi i ri i kontributit për njësi	94

Dhe për të gjetur njësitë e shitura për të arritur fitimin, gjejmë:

$$450,000 = 94S$$

$$S = 4,787.$$

Shohim që ndryshimi është më i vogël në këtë rast sepse çmimi i kostos variabile për njësi ka ndryshuar vetëm për produktin e dytë dhe kjo bën që me këto njësi të gjenerohet fitimi i caktuar.

Menaxheri vlerëson kur çmimi i kostos variabile për njësi të çantave të bardha rritet nga 80 në 100 euro, për të kalkuluar njësitë që duhet shitur, kur çmimet tjera kanë mbetur të pandryshuara.

Nga kjo, kalkulojmë: $100 \cdot 30\% + 130 \cdot 20\% + 40 \cdot 50\% = 76$ dhe $S = 4,787$.

Ky ndryshim është po aq i rëndësishëm sa ndryshimi i kostos variabile për njësi të produktit të dytë, sepse jep të njëjtin rezultat.

Ndryshimet e tjera të kostove variabile përgjatë rezultatit financiar, janë të paraqitura në vijim.

3.7. Ndryshimi në kostot fikse

Menaxheri i ndërmarrjes kërkon të vlerësojë shitjet e dëshiruara nëse kostot e reklamës zvogëlohen në 60,000. Kjo gjë ul kostot fikse nga 350,000 në 320,000 dhe çmimet e kostove tjera merren të pandryshuara.

$$KF + F = MKNJ \cdot S$$

$$320,000 + 100,000 = 100S$$

$$S = 4,200.$$

Ndryshimi në kostot fikse, bën që fitimi prej 100,000 euro të arrihet vetëm me shitjen e 4,200 njësi. Kostot e reklamës janë vlerësuar të jenë tepër të larta dhe madje në disa raste të panevojshme, andaj menaxheri ka vendosur që të shkurtojë buxhetin e reklamave në vitin vijues.

Ky është një faktor mjaft ndikues në profitin e ndërmarrjes, sepse kostot fikse paraqesin ato kosto të cilat rrezikojnë veprimtarinë e ndërmarrjes.

Kostot fikse duhet të paguhen të parat, sepse janë kosto që nuk varen nga vëllimi i prodhimit. Menaxheri në vitin vijues, parasheh që kompania do të ketë nevojë për staf administrativ, të cilët do të angazhohen në krijimin e marrëdhënieve me publikun dhe që realisht nuk lidhen me procesin e prodhimit të produkteve.

Ai supozon se Shpenzimet administrative do të rriten nga 50,000 në 65,000 euro në vitin vijues dhe nga kjo rritje, kërkohet të dihet ndikimi në kostot totale fikse.

Nga kjo, ne mund të llogarisim një vlerë të re për njësitë që duhet të shiten që të mbulohen kostot e reja fikse dhe kostot totale, për të arritur deri te fitimi.

$$365,000 + 100,000 = 100S$$

$$S = 4650.$$

Rritja e kostove fikse, tani do të kërkoj që të shiten 4650 njësi nga të tri llojet e çantave dhe që në vitin e ardhshëm fitimi në fund të vitit të rezultojë prej 100,000 euro.

Produkti i tretë me çantat e zeza paraqet një produkt standard, që shitet më së shumti dhe ndërmarrja planifikon që të mos bëj ndryshime në çmimet e shitjes për shkak të ruajtjes së profitabilitetit.

Çmimi i kostos variabile për këtë produkt është standard, sepse lënda e parë për prodhimin e këtyre çantave kushton lirë dhe klientët e ndërmarrjes janë të gatshëm të paguajnë më shumë për këtë lloj produkti.

3.8. Analizë sensitive e ndryshimit të kostove

Tabela përmbledh ndryshimet me rastin e ndryshimeve të çmimeve të shitjes, kostove variabile dhe kosto fikse dhe ndikimet e tyre në marzhin e kontributit dhe pragu e rrezikut.⁵

Kjo është një tabelë mjaft e dobishme, sepse në mënyrë të përgjithshme spjeron të gjitha ndryshimet të cilat menaxheri është i gatshëm të ndërmarrë gjatë veprimtarisë afariste.

Marzhi i kontributit rritet në dy raste: kur rritet çmimi i shitjes dhe kur kostot variabile për njësi ulen.

Ndërkaq pragu i rrezikut zvogëlohet në tri raste: kur rritet çmimi i shitjes, kur kostot variabile për njësi ulen dhe kur kostot fikse ulen.

⁵Ligjëratë nga Universiteti i Pejës, Kontabiliteti i kostos, kapitulli 3, uebfaqja: <http://kontabiliteti.webs.com/4.%20Sjellja%20e%20kostove%20dhe%20analiza%20CVP%20p%C3%83%C2%ABr%20vendimmarrje%20menaxheriale.pdf>

Shkaku	Efekti	Rezultati
<i>Ndryshimi</i>	<i>Marzhi i kontributit</i>	<i>Pragu i rrezikut</i>
Rritja e çmimit shitës	Rritet	Zvogëlohet
Ulja e çmimit shitës	Zvogëlohet	Rritet
KV për njësi rriten	Zvogëlohet	Rritet
KV për njësi ulen	Rritet	Zvogëlohet
KF rriten	Nuk ka efekt	Rritet
KF ulen	Nuk ka efekt	Zvogëlohet

Burimi: <http://kontabiliteti.webs.com/4.%20Sjellja%20e%20kostove%20dhe%20analiza%20CVP%20p%C3%83%C2%ABr%20vendimmarrje%20menaxheriale.pdf>

3.9. Metoda ABC (activity-based costo)

Përlllogaritja bazuar në aktivitete (ABC – activity-based costo) është një metodologji tradicionale e kostos që identifikon aktivitetet në organizatë dhe cakton koston e secilit aktivitet me resurse për të gjitha produktet dhe shërbimet në përputhje me konsumin aktual nga secili.

Teknikat tradicionale të kontabilitetit të koston i ndajnë shpenzimet indirekte për produktet (dhe për çdo objekt të koston) bazuar në karakteristikat e një faktori të vetëm të alokimit që nuk është i lidhur rastësisht me llojin dhe nivelin e punës së konsumuar.

Faktorët tradicionalë të alokimit të koston përfshijnë numrin e orëve të punës direkte që kërkohet për prodhimin e një njësie, koston e asaj pune direkte, koston e blerjes së mallërave për shitje ose numrin e ditëve të konsumuara.

Llogaritja e koston bazuar në aktivitete (ABC) mundohet të zgjidhë problemin e absorbimit të pabarabartë të shpenzimeve shtesë dhe në këtë mënyrë të rrezikut të atribuimit hap pas hapi të kostove jo të sakta produkteve dhe si rrjedhim vendosja e çmimeve më të ulëta ose më të larta për linja të ndryshme prodhimi.⁶

Nëse produktet janë nënvlerësuar (kanë çmim më të ulët), ato mund të shiten në sasi të mëdha por mund të rezultojë humbje (ose fitim i ulët), ndërsa produktet e mbivlerësuar (me çmim më të madh) mund të mos shiten sepse konkurrentët, që kanë të dhëna më të sakta vlerësimi, mund të vendosin çmime më të ulëta.

⁶ <http://masteratberat.files.wordpress.com/2013/02/kontabilitet-menaxherial-tema-5.pdf>

Supozojmë se punëtorët e Fashion dhe Quality kanë prodhuar çanta dhe puna e tyre përfshishn këto aktivitete:

- ✓ materialet direkte të përdorura për prodhim,
- ✓ punën direkte të konsumuar për prodhimin dhe përgatitjen e çantave,
- ✓ dizajnimin e çantave,
- ✓ rrymë e harxhuar për makinat prodhuese.

Në qoftë se për lëndën e parë janë shpenzuar në total 400,000 euro, për punën direkte janë shpenzuar total 140,000, për dizajnimin e çantave kanë qenë në total 20,000 dhe rryma e harxhuar ka qenë 6,000.

Volumi i çantave të bardha ka qenë 1212 njësi, për prodhimin e çantave të bardha lëndë e parë është harxhuar 30% e totalit të lëndës së parë, janë shpenzuar 3,800 orë, 40% e dizajnimeve totale dhe 30% e rrymës.

Volumi i çantave të kuqe ka qenë 808 njësi, për prodhimin e çantave të kuqe lëndë e parë është harxhuar 50% e totalit të lëndës së parë, janë shpenzuar 1,200 orë, 40% e dizajnimeve totale dhe 20% e rrymës.

Volumi i çantave të zeza ka qenë 2,020 njësi, për prodhimin e çantave të zeza lëndë e parë është harxhuar 20%, janë shpenzuar 5,000 orë, 20% e dizajnimeve totale dhe 50% e rrymës.

Në total janë shitur 4,040 njësi, prej nga kemi pasur fitimin prej 54,000 euro.

Tani ne mund të kalkulojmë për secilin produkt veprimtaritë sipas metodës ABC dhe mund të gjejmë koston për njësi për tri produktet.

	Çantat e bardha	Çantat e kuqe	Çantat e zeza	Total
Lënda e parë	120,000	200,000	80,000	400,000
Puna direkte	53,200	16,800	70,000	140,000
Dizajnim	8,000	8,000	4,000	20,000
Rrymë	1,800	1,200	3,000	6,000
Total	183,000	226,000	157,000	566,000

Puna direkte është kalkuluar në bazë të numrit të orëve që janë harxhuar për secilin produkt. Në total për të tre produktet kemi 10,000 orë dhe nëse e pjesëtojmë punën direkte ku kemi 140,000 orë të shpenzuara me totalin e orëve të harxhuara, atëherë nxjerrim çmimin për orë pune.

$$\text{Çmimi për orë pune} = \frac{140,000}{10,000} = 14$$

Me këtë, ne bëjme kalkulimet e nevojshme për të tre llojet e produkteve.

Çantat e bardha = 3,800 orë x 14€ çmimi për orë = 53,200 orë

Çantat e kuqe = 1,200 orë x 14€ çmimi për orë = 16,800 orë

Çantat e zeza = 5,000 orë x 14€ çmimi për orë = 70,000 orë

Në total, puna direkte në euro përfshin 140,000 orë.

Dizajnimin dhe aktivitetet tjera i kemi ndarë në bazë të përqindjes që ka absorbuar secili produkt dhe nga kjo kemi nxjerrë koston për secilin produkt.

Nga kjo ne mund të gjejmë koston për njësi për secilin produkt veç e veç, sipas formulës:

$$\text{Çmimi i koston} = \frac{\text{Kostoja totale}}{\text{Sasia}}$$

Atëherë për tri llojet e çantave do të kemi:

$$\text{Kostoja për çantat e bardha} = \frac{183,000}{1212} = 150.9$$

$$\text{Kostoja për çantat e kuqe} = \frac{226,000}{808} = 279.7$$

$$\text{Kostoja për çantat e zeza} = \frac{157,000}{2020} = 77.7$$

Llogaritja e koston bazuar në aktivitet nxjerr në dritë faktorët të cilët shkaktojnë aktivitetet që krijojnë koston. Duke menaxhuar këta faktorë, koston mund të kontrollohen në mënyrë më efektive.

Kështu përveç përfitimit të mundshëm të llogaritjes më të saktë të kostove, llogaritja e koston bazuar në aktivitet mund të japë informacion shumë të vlefshëm për të përmirësuar menaxhimin e kostove duke saktësuar shkaqet e koston (përcaktuesit e koston), duke treguar se deri në ç'masë koston tradicionalisht të përcaktuara si shpenzime “shtesë fikse” mund të influencohen dhe ndoshta identifikojnë aktivitetet që shtojnë vlerë të vogël ose asnjë vlerë për rezultatin e organizatës dhe duke mundësuar në këtë mënyrë fillimin e një ridizenjimi të aktivitetit dhe reduktimit të koston.⁷

⁷ <http://masteratberat.files.wordpress.com/2013/02/kontabilitet-menaxherial-tema-5.pdf>

4. PËRFUNDIM

Kostot janë sakrifikim i burimeve. Kosot përdoren për krijimin e të hyrave dhe me këtë rast ato shuhen. Duke qenë se kostot shuhen, ato quhen shpenzime. Termi kosto dhe shpenzime shpesh përdoren si sinonime, në Kontabilitetin e Kostos dhe atë Menaxherial, *kosto* përdoret për të gjitha qëllimet menaxheriale.

Nga analizat e bëra në punim, ne mund të japim rekomandime të ndryshme. Gjetjet e punimit tim, i kam përmbledhur në pikat e mëposhtme, të cilat mendoj se japin rekomandime dhe sugjerime të rëndësishme për menaxherët.

1. Kostot janë një faktor me ndikim theksues në marrjen e vendimeve menaxheriale, të cilat sigurojnë informata rreth veprimtarisë së kaluar të ndërmarrjes dhe si përmes këtyre kostove të mendohet për të ardhmen e ndërmarrjes.
2. Kostot mund të klasifikohen në mënyra të ndryshme varësisht kriterit të klasifikimit, por ndarja më e zakonshme e kostove, e sidomos në Kontabilitetin e Shpenzimeve është ajo e ndarjes në kosto fikse dhe variabile. Bashkimi i këtyre kostove jep kostot mikse, të cilat paraqesin totalin e të gjitha kostove.
3. Kostot janë jashtëzakonisht të rëndësishme për menaxherët dhe llogaritarët. Atyre duhet që më kujdes të monitorojnë vlerësimin e kostove për të qenë në gjendje që të identifikojnë të gjitha llojet e kostove të cilat prekin veprimtarinë e ndërmarrjes dhe çdo lloj i koston të mund të klasifikohet qartë në njërin nga kategoritë kryesore, fikse apo variabile, ku përmes tyre mund të bëhen analiza të ndryshme të cilat drejtojnë orientimin e ndërmarrjes në të ardhmen.
4. Ndarja e kostove në kosto fikse dhe variabile, ndihmon menaxherët që të dallohen kostot kryesore të firmës të cilat marrin pjesë drejtëpërdrejtë në procesin e prodhimit, këto kosto të ndryshueshme të cilat ndryshojnë në varësi të prodhimit të njësive të ndërmarrjes dhe kostot tjera të cilat nuk varen nga prodhimi i njësive, por si të tilla që shkaktohen nga veprimtaria afariste e ndërmarrjes, kryesisht kosto administrative dhe të cilat duhet të paguhet të parat, sepse këto kosto vazhdojnë të ndodhin edhe kur prodhimi ka ndaluar.
5. Kosot japin informata se nga duhet të shkoj ndërmarrja, të tilla se s'a të prodhojë, sa njësi të shiten që të mbulojë kostot fikse, sa njësi të shiten që të mbulojë të gjitha kostot e tjera dhe të realizojë një fitim të caktuar, cilat shpenzime të reduktohen e cilat të shtohen, si të përmirësohet performanca e ndërmarrjes.

6. Analiza të thella të kostove, tregojnë për drejtimin e ardhshëm të cilin duhet të marrë ndërmarrja. Këto analiza sugjerojnë se sa njësi duhet të shiten për të arritur në pikën kritike në të cilën nuk ka as fitim e as humbje, por pozita e ndërmarrjes në këtë rast është rentabile, ku janë mbuluar vetëm kostot fikse dhe çdo njësi tjetër e shitur mbi kostot fikse, krijon profit për ndërmarrjen. Analiza tjera tregojnë sa njësi të shiten për të arritur një fitim të caktuar të cilën dëshiron pronari që të realizojë.
7. Kostot ndikojnë edhe në vendosjen e çmimit të shitjes, të cilat sugjerojnë për çmimin më të përshtatshëm i cili mbulon kostot dhe siguron fitimin për ndërmarrjen.
8. Kostot sugjerojnë se me rastin e ndryshimit të çmimit të shitjes të ndonjërit nga produktet, cilën prag të shitjes duhet të realizojë ndërmarrja për të arritur fitimin e përcaktuar.
9. Përmes kostove, mund të identifikohen edhe risqet të cilat i kanosen ndërmarrjes, si p.sh. në rastet kur ndryshojnë çmimet e kostove variable, tek cili produkt të rriten shitjet dhe sa njësi të shiten që të arrihet fitimi.
10. Planifikimi me kujdes i kostove është hapi kryesor për performancën e suksesshme të ndërmarrjes, sepse përmes planifikimit të kostove, mundësitë për ndodhjen e kostove të jashtëzakonshme janë më të vogla dhe siguria e ndodhjes së kostove të planifikuara në një kufi të caktuar, ul riskun e kostove të cilat nuk mund të kontrollohen.
11. Kostot janë udhërrëfyes i së ardhmes, prej së cilave nxirren udhëzime dhe përvoja nga e kaluara.
12. Më e rëndësishmja është që të identifikohen të gjitha llojet e kostove, sepse identifikimi i qartë i tyre, i jep menaxherit një drejtim të rëndësishëm të veprimit me ndërmarrjen e tij.

5. REFERENCA

Librat:

1. MANÇELLARI A., HADËRI S., KULE Dh., QIRICI s.: “Hyrje në ekonomi” , Kapitulli 6 – Kostoja
2. CAPLAN D.: “*Management Accounting: Concepts and techniques*” , OSU Oregon State University, College of Business
3. HASHANI Medain PHD.C: “*Kontabiliteti i kostos – Cikël leksionesh*”, Prizren 2013, Fakulteti Ekonomik, Departamenti: Administrim Biznesi - Kontabilitet
4. ZOGJANI A., BERISHA B.: “*Kontabiliteti i Drejtimit – Menaxhimit, Cikël Leksiionesh,*” Prizren 2013, Fakulteti Ekonomik, Departamenti: Administrim Biznesi
5. LANEN W., ANDERSON Sh., MAHER M.: “*Fundamentals of Cost Accounting*”; Mc Graw – Hill, botimi i 3-të, 2011
6. VANDERBECK E.: “*Principles of Cost Accounting*”, South – Western, Cengage Learning, botimi i 15-të, 2010
7. WALTHER L., SKOUSEN Ch.: “*Managerial and Cost Accounting*”, 2009
8. Institute of Management Accountants, *Strategic Cost Management – Statements on Mangement Accounting*, 2006, www.imanet.org

Referenca të tjera nga interneti:

9. http://www.zarate-consult.de/kosvet3/alb/m3/KEET_M3_LU7_L1/analiza_e_rentabilitetit.html
10. http://www.ikub.al/shkolla_category/1004220075/Article-Kontabiliteti-i-Kostove-Ushtrime.aspx
11. <http://www.accountingformanagement.org/break-even-analysis-with-multiple-products/>
12. <http://www.ccdconsultants.com/calculators/profit-analysis.html>
13. <http://fisher.jsc.vsc.edu/manacct/manacct.html>
14. <http://masteratberat.files.wordpress.com/2013/02/kontabilitet-menaxherial-tema-5.pdf>
15. <http://kontabiliteti.webs.com>