

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
KALKULACIJA LASTNIH CEN V FARMACEVTSKEM
PODJETJU LEK

Ljubljana, oktober 2011

MATEJ STUDEN

IZJAVA

Študent Matej Studen izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom doc. dr. Simona Čadeža, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJEM STROŠKOV IN NJIHOVO RAZVRŠČANJE	2
1.1 Definicija in pojmovanje stroška	2
1.2 Razvrščanje stroškov	3
1.3 Naravne vrste stroškov (glede na prvine poslovnega procesa)	5
1.3.1 Stroški glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja	5
1.3.2 Posredni in neposredni stroški ter pripisovanje stroškovnim nosilcem	6
2 KALKULACIJA POLNE LASTNE CENE	6
2.1 Definicija in uporaba polne lastne cene	6
2.2 Pojmovanje kalkulacije	7
2.2.1 Predmet in obseg kalkulacije	8
2.2.2 Čas kalkulacije	8
2.2.3 Metode kalkulacije	9
2.3 Klasično dvostopenjsko razporejanje stroškov	9
2.3.1 Stroškovno mesto	10
2.3.2 Stroškovni nosilec	11
3 METODA KALKULIRANJA STROŠKOV PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI (METODA ABC)	12
3.1 Opredelitev metode ABC	12
3.2 Opredelitev aktivnosti	13
3.3 Uporabnost metode ABC	13
3.3.1 Določanje prodajnih cen	14
3.3.2 Odločanje o nadomestitvi in preoblikovanju proizvodov	14
3.3.3 Izboljšanje procesov in poslovnih strategij	14
3.3.4 Odločanje o opustitvi proizvoda	15
4 KALKULACIJA LASTNIH CEN V FARMACEVTSKEM PODJETJU LEK, D. D.	15
4.1 Farmaceutška panoga	15
4.2 Predstavitev podjetja Lek, d. d.	17
4.3 Metoda polne lastne cene izdelka v podjetju Lek, d. d.	18
4.4 Komponente polne lastne cene (TPC)	18
4.4.1 Materialni stroški	19
4.4.2 Procesni stroški	20
4.4.3 Splošni (režijski) stroški	24
4.4.4 Izračun TPC	26
SKLEP	27
LITERATURA IN VIRI	28

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Elementi stroškov proizvoda in polne lastne cene</i>	<i>7</i>
<i>Slika 2: Klasični dvostopenjski model.....</i>	<i>10</i>
<i>Slika 3: Stroškovni sistem računovodstva aktivnosti.....</i>	<i>13</i>

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Vrste stroškov po prvinah poslovnega procesa</i>	<i>4</i>
<i>Tabela 2: Revidirana in nerevidirana rast tržne panoge od 2003 do 2010</i>	<i>16</i>
<i>Tabela 3: Skupna revidirana in nerevidirana tržna rast panoge po regijah</i>	<i>16</i>
<i>Tabela 4: Top 10 svetovnih farmacevtskih korporacij po revidirani prodaji</i>	<i>17</i>
<i>Tabela 5: Elementi polne lastne cene zdravila X in njihovi ključi za razporejanje</i>	<i>19</i>
<i>Tabela 6: Primer kosovnice zdravila X (simbolični podatki)</i>	<i>20</i>
<i>Tabela 7: Prikaz delovnega načrta in izračun stroška dela zdravila X (simbolični podatki) ..</i>	<i>21</i>
<i>Tabela 8: Primer izračuna stroškov opreme zdravila X (simbolični podatki)</i>	<i>22</i>
<i>Tabela 9: Kalkulacija standardne cene analitičnega dela zdravila X (simbolični podatki)</i>	<i>23</i>
<i>Tabela 10: Izračun polne lastne cene zdravila X.....</i>	<i>26</i>

UVOD

Predmet diplomskega dela je podrobnejši prikaz posameznih korakov kalkulacijske metode lastnih cen proizvodov v farmacevtskem podjetju Lek. Zaradi kompleksnosti panoge kot tudi posameznega podjetja znotraj nje je to področje po mojem mnenju še toliko bolj zanimivo in vredno vpogleda. Če izvzamemo stereotipno trditev, da farmacevtska podjetja slonijo na ogromnih dobičkih na račun zdravja potrošnikov, so vendarle hkrati tudi velik del razvojnega »motorja« sodobne družbe. V samem jedru pomena sodijo v segment proizvodnih podjetij, kjer so, tako kot vsa druga podjetja, pod vplivom tržnega mehanizma. Kot omenjeno, so farmacevtska podjetja močno podvržena ne samo tržni konkurenci, temveč tudi zakonskim in kakovostnim regulativam posamezne države uvoznice. Vzrok je v večini lahko iskati v specifičnosti njihovih proizvodov, ki so lahko z neprimerno uporabo ali izdelavo usodni.

Dandanes tudi farmacevtska podjetja nimajo zagotovljenega večnega obstanka. Za njihov obstoj je ključna stalna tržna rast, ki jo lahko dosežejo z diverzifikacijo proizvodnje ali zniževanjem stroškov lastne proizvodnje. Med naštetima največji izziv za podjetja predstavlja prav slednje, ki pa je s pravilnim razvrščanjem stroškov po proizvodih lahko zelo učinkovito. Farmacevtska podjetja se pri lastni proizvodnji nagibajo k ideji po čim večji optimizaciji poslovnih procesov ter čim večjem izkoristku proizvodnih kapacitet. Skrb finančnikov je predvsem v alokacijah stroškov na posamezne proizvode, kjer morajo upoštevati in zagotavljati obstoj dobičkonosnosti proizvodov.

Farmacevtsko podjetje, ki sem ga izbral za obravnavno v diplomski nalogi, se osredotoča na vrednotenje materialov in procesov z uporabo stalnih cen. Z uporabo te metode se določijo standardi za proizvode, njihove lastne cene, tako imenovani TPC (angl. *Total product cost*), ki se jih uporablja kot standard v izkazu poslovnega uspeha na ravni vseh proizvodov. Primarni cilj izračuna TPC je ugotovitev dobičkonosnosti izdelkov in ocenitev učinkovitosti proizvodnje. Izračun TPC temelji na klasični dvostopenjski kalkulaciji, kjer se procesni stroški vrednotijo glede na porabljen čas na serijo, materialni stroški pa se upoštevajo glede na potrošnjo pakirnega materiala in polproizvodov v kosovnici. V kalkulacijo so vštet tudi stroški kakovosti in transporta ter ustrezen delež posrednih stroškov.

Namen diplomske naloge je podrobneje predstaviti kalkulacijsko metodo stroškov uspešnega farmacevtskega podjetja in se seznaniti z njihovimi opredelitvami stroškov ter njihovo alokacijo na končne proizvode, ki predstavljajo polno lastno ceno proizvoda. Diplomaska naloga med drugim natančneje opredeli sestavne komponente TPC in njegovo vlogo pri poslovanju ter prikaže izračun polne lastne cene.

Cilj diplomske naloge je na praktičnem primeru prikazati, kakšne prijeme uporablja izbrano podjetje pri razvrščanju stroškov proizvodnje na končne proizvode za določitev polne lastne cene. Poudarek je predvsem na prikazu nastajanja stroškov po posameznih komponentah kalkulacije, ki se na koncu analize združijo v lastno ceno izdelka.

Diplomska naloga v prvem delu opredeljuje definicijo in pomen stroškov ter kalkulacij. V drugem delu so prikazani kalkulacijski prijemi, ki jih izbrano farmacevtsko podjetje uporablja za izračun polne lastne cene izdelkov.

1 POJEM STROŠKOV IN NJIHOVO RAZVRŠČANJE

1.1 Definicija in pojmovanje stroška

Glavno gonilo v gospodarskih in negospodarskih panogah so poslovni procesi, ki ustvarjajo družbeno korist in tako skladno z logiko gospodarjenja ustvarjajo za podjetje ugoden posloven izid. Pri aktivnostih poslovnega procesa se tako uporabljajo poslovne prvine, ki jih večina avtorjev razdeli na štiri glavna področja, kot so delovna sredstva, predmeti dela, storitev in delo.

Ker poslovne prvine na trgu ne nastopajo v neomejenih oblikah in količinah, ki se pri aktivnostih poslovnega procesa trošijo, bi z drugimi besedami lahko rekli, da z njihovim trošenjem nastajajo stroški, ki so vrednostno izraženi potroški.

Po definiciji Čadeža in Hočevarja (2008, str. 5) so poslovne prvine:

- delovna sredstva, ki jih pri poslovnem procesu porabljamo v obliki strojev, naprav, inštalacij, orodja, inventarja ter zgradb in zemljišč. Njihova glavna lastnost je, da v procesu ne spreminjajo svoje oblike, temveč vstopajo vanj s svojimi lastnostmi. Delovna sredstva se porabijo, ko zaradi fizične obrabe, gospodarskega in tehničnega zastaranja niso več delovno sposobna. Kompleksnost te poslovne prvine se pojavi pri računanju stroškov, ki jih povzroča, saj je ni mogoče meriti v fizikalnih enotah;
- predmeti dela so materiali, ki se porabljajo v poslovnem procesu, kot so surovine, material, polproizvodi in energija. Za razliko od delovnih sredstev se elementi v sklopu te prvine pri poslovnem procesu fizično preoblikujejo. Ker so relativno enostavno merljivi, lažje ugotavljamo njihov strošek;
- storitve pri poslovnem procesu nastopajo v različnih oblikah in so lahko finančne, svetovalne, fizične in drugo;
- delovna sila, ki upravlja zgoraj omenjene prvine in jih preobrača v končno podobo. Vpetost v poslovni proces je merljiva z neposrednimi urami in obsegom proizvodnje.

Ne glede na podobnost razlage pojma strošek pa se med slovenskimi avtorji pojavljajo različne oblike definicij:

- Prvine se v poslovnem procesu v celoti ali po delih porabijo, njihova vrednost pa se prenese med poslovne učinke. Prenos mora biti preudaren, saj bodo poslovne koristi le tako presegle napore. Za to so potrebna številna vedenja oziroma informacije o vrstah in vrednostih obrab ter porab, ki jim rečemo poslovni stroški (Koletnik, 1996, str. 60).
- Strošek je cenovno izražen potrošek prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev (Turk, Kavčič, Klobučar, Moerec & Vidic, 2006, str. 22).

Medtem ko je definicija stroškov pri avtorjih precej podrobna, so pri nekaterih tujih avtorjih te bolj splošene:

- Stroški predstavljajo ovrednoteno porabo dobrin in storitev pri proizvodnji in prodaji poslovnih učinkov (Preissler, 1995, str. 30).

- Stroški predstavljajo znesek denarnih sredstev, danih v zameno za neko dobrino ali storitev (Lewis in Pendrill, 1996, str. 46).

Pri opredelitvi stroškov je pomembno paziti na razliko med stroški in odhodki, saj slednji ne izhajajo iz potrošnje poslovnih prvin in jih mora podjetje pokriti iz poslovnega rezultata, ustvarjenega v rednem poslovanju. Stroške podjetja pa ta vkalkulira v ceno proizvoda in jih tako prevali na kupce (Kavčič, 2007, str. 29). Pri Pučku in Rozmanu (2000, str. 90) najdemo tudi opredelitev izdatkov kot porabo in obrabo poslovnih prvin, ki pa ni povezana neposredno s proizvodnjo proizvodov in jo je potemtakem neupravičeno uvrščati med stroške poslovnih učinkov.

Stroški so po Kavčiču (2007, str. 27) najpomembnejša gospodarska kategorija, saj predstavljajo bistveni del poslovnega procesa in je z njihovim uravnavanjem možno doseči poslovno uspešnost. Večina uspešnih podjetij se sooča z izzivom po zmanjšanju stroškov pri istem obsegu proizvodnje oz. istih prihodkih. Povečevanje dobičkonosnosti proizvoda namreč izhaja ravno iz znižanja trenutnih proizvodnih stroškov ali pa povečanja prodajne cene, ki pa je nemalokrat regulirana s strani trga po logiki tržnega mehanizma ponudbe in povpraševanja. Podjetja zato ne morejo vplivati na njeno višino, saj bi pri tem tvegali izpad prihodkov in izgubo tržnega deleža.

Poznavanje stroškov je tako kot pri ugotavljanju dobičkonosnosti posameznega poslovnega učinka pomembno tudi pri načrtovanju poslovnih procesov in spremljanju njihovega uresničevanja. V ta namen je poslovodstvu podjetja na voljo stroškovno računovodstvo, ki ga Čadež in Hočevar (2008, str. 4) definirata kot smer računovodstva, namenjenega zagotavljanju podatkov za notranje in zunanje uporabnike, torej kot temelj za pripravo finančnih oz. poslovodnih računovodskih informacij. Po Kavčiču (2007, str. 28) je pomembno tudi pravočasno prepoznavanje stroškov, saj sta pri poslovnem odločanju pomembna ustreznost informacij in njihova pravočasnost.

1.2 Razvrščanje stroškov

Stroške razvrščamo glede na namen uporabe in preučevanja. Predmet odločanja določa, kateri stroški so relevantni pri določanju kriterijev odločanja in se od primera do primera razlikujejo v odvisnosti od oblike proizvodnega procesa. S pravilno razlago in razvrščanjem stroškov lahko podjetja sprejemajo zanj ugodne odločitve, predvsem v optimizacijah procesov v smislu doseganja čim večjega poslovnega učinka s čim manjšimi nastalimi stroški. Oblike takšnih odločitev so lahko lastna proizvodnja ali nabava poslovnih učinkov ter celo kooperacija. Ugodne odločitve podjetja so dober pokazatelj poznavanja stroškov poslovodstva tega podjetja tako širši javnosti kot tudi trenutnim ali morebitnim strateškim partnerjem.

Vrste stroškov po kategorijah se med avtorji sicer nekoliko razlikujejo. V Tabeli 1 je prikazana najbolj pogosta razdelitev stroškov.

Tabela 1: Vrste stroškov po prvinah poslovnega procesa

Izvor glede na prvine poslovnega procesa	• Naravne vrste stroškov
Obdobje vplivanja na poslovni izid	• stroški, ki se zadržujejo v zalogah • stroški, ki so neposredno odhodki
Odzivanje na spremembe v obsegu	• stalni stroški • spremenljivi stroški
Pripisovanje stroškovnim nosilcem	• neposredni stroški • posredni stroški
Poslovne funkcije	• proizvodni stroški • stroški nabave, prodaje, uprave
Obdobje nastanka stroškov	• obračunski stroški • načrtovani stroški
Stroški za nadziranje	• obvladljivi stroški • neobvladljivi stroški
Stroški za zbiranje med poslovnimi alternativami	• odločujoči stroški • neodločujoči stroški
Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	• dejanski stroški • ocenjeni stroški • standardni stroški

Vir: M. Tekavčič, *Obvladovanje stroškov*, 1997, str. 17.

Razvrstitev stroškov, ki jo omenja Drury (1996, str. 37), v ospredje postavlja razdelitev stroškov glede na stroškoven objekt:

- stroški vrednotenja zalog (angl. *Costs of stock valuation*),
- stroški odločanja (angl. *Costs of decision-making*),
- stroški nadziranja (angl. *Costs of control*).

Zanimiva pa je tudi klasifikacija stroškov po avtorjih Garrison, Noreen in Seal (2003, str. 23), ki menijo, da je razvrščanje stroškov povezano s tipom organizacije, v kateri nastajajo. Stroški se namreč v vseh oblikah ne pojavljajo v vseh oblikah organizacij:

- stroški, neposredno povezani s poslovanjem (angl. *Business costs*),
- stroški, posredno povezani s poslovanjem (angl. *Nonbusiness costs*),
- proizvodni stroški (delo, material, splošni stroški),
- trgovski stroški (angl. *Retail costs*),
- stroški storitev,
- neproizvodni stroški (trženje, administracija).

Ker se v svoji diplomski nalogi usmerjam predvsem v način kalkulacij v farmacevtskem podjetju, se v nadaljevanju osredotočim predvsem na razlago stroškov, ki so v obliki poslovnih prvin sestavni element lastne cene proizvoda. Poznavanje teh stroškov je pomembno pri razumevanju njihovega vpliva na strukturo kalkulacije.

1.3 Naravne vrste stroškov (glede na prvine poslovnega procesa)

Po naravnih vrstah razvrščeni stroški so v praksi med najpogostejšimi. Ravno zaradi tesne povezave z oblikami poslovnih prvin je delitev v tem smislu najenostavnejša, saj je neposredno vpeta v poslovni proces in njihovo trošenje povzroča stroške (Kavčič, 2007, str. 31). Prav zaradi njihove strukture so zelo pomembne pri odločitvah o prestrukturiranju proizvodnega procesa, kjer kot sestavni element v kalkulacijah pripomorejo k izbiri najustreznejše alternative, ki ob danih pogojih prispeva največjo dodano vrednost. V tej strukturi stroškov poznamo štiri glavne skupine, ki jih med drugimi omenjata tudi Čadež in Hočevar (2008, str. 12):

- stroški amortizacije oz. delovnih sredstev,
- stroški material,
- stroške dela,
- stroški storitev.

Pučko in Rozman (2000, str. 93) podata tudi kritiko, ki govori, da je takšno razvrščanje stroškov z vidika empiričnega ugotavljanja, predvsem pa s praktičnega vidika ni primerna za analize, ki ima namen dajati spoznanja za izboljševanje uspešnosti poslovanja podjetja. Po drugi strani pa jo zagovarja kot jasno opredelitev, ki je s teoretičnega vidika povsem razumljiva.

1.3.1 Stroški glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja

Ta delitev stroškov je med najbolj osnovnimi in ji je tako v ekonomski teoriji namenjene največ pozornosti. Glede na to, kako se stroški obnašajo pri spremembi obsega poslovanja, ločimo med stalnimi (fiksni) in spremenljivimi (variabilni) stroški.

Prevladujoča definicija stalnih stroškov je, da se z obsegom poslovanja ne spreminjajo in kljub prenehanju delovanja podjetja v kratkem obdobju pojavljajo v stalnem znesku. Stalni stroški so po Tekavčiču (1997, str. 26) in Kavčiču (2007, str. 36) razčlenjeni na:

- nujne ali zavezujoče stalne stroške, ki jih ni mogoče odpraviti v kratkem času in so posledica odločitev v preteklosti, ne glede na to, ali je odločitev prinesla koristi ali ne (amortizacija, davki od premoženja idr.),
- diskrecijske ali odpravljljive stale stroške, ki so v kratkem času odpravljljivi, njihov vpliv na poslovanje pa je predvsem dolgoročen (reklama, izobraževanje).

Spremenljivi stroški so v ekonomiji opredeljeni kot stroški, ki se odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja podjetja in skladno z njim padajo ali naraščajo. Seveda bi bilo naivno meniti, da se stroški spreminjajo sorazmerno z obsegom poslovanja, zato v literaturi obstaja naslednja delitev spremenljivih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 27; Kavčič, 2007, str. 35):

- Sorazmerno spremenljivi stroški so na enoto učinka vedno enaki in se spreminjajo sorazmerno z obsegom proizvodnje.
- Napredujoče spremenljivi stroški so stroški, ki naraščajo hitreje kot obseg proizvodnje, kar pomeni, da je na enoto učinka večji od povprečja.

- Nazadujoče spremenljivi stroški so stroški, ki naraščajo počasneje od obsega proizvodnje. Na enoto učinka so manjši od povprečja.

Čadež in Hočevnar (2008, str. 40) med drugim opredelita tudi polspremenljive stroške, imenovane tudi polstalni ali mešani stroški. Večine stroškov dejansko ni mogoče razvrstiti v togo stalne ali spremenljive, saj so za njihovim nastankom prisotni tako potroški, ki se spreminjajo z obsegom poslovanja, kot tudi takšni, ki so ves čas stalni in torej neodvisni od poslovanja.

1.3.2 Posredni in neposredni stroški ter pripisovanje stroškovnim nosilcem

Podjetja z razvejanim proizvodnim programom sledijo stroškom tako na ravni celotnega podjetja kot tudi na ravni posameznega proizvodnega programa. Potemtakem se stroške spremlja s porazdelitvijo na stroškovna mesta in stroškovne nosilce, pri čemer obstajata dve skupini stroškov. Prvo skupino stroškov lahko v danem trenutku nastajanja proizvoda razporedimo na stroškovni nosilec in so neposredno povezani s proizvodom in proizvodnim procesom; to so neposredni stroški. Druga skupina stroškov pa nastaja hkrati s proizvodnjo več različnih proizvodov in je povezana z več stroškovnimi nosilci. To so posredni ali splošni stroški, katerih značilnost je, da jih ne moremo pripisati posameznemu proizvodu ali storitvi (Pučko & Rozman, 2000, str. 179).

Kavčič navaja (2007, str. 34): »Delitev stroškov na neposredne in posredne je pomembna, saj je prav njihova nepravilna razdelitev (posledično pa napačno pripisovanje stroškov posameznim proizvodov ali storitvam, posameznim enotam ali posameznim kupcem) lahko razlog za napačne poslovne odločitve.«

2 KALKULACIJA POLNE LASTNE CENE

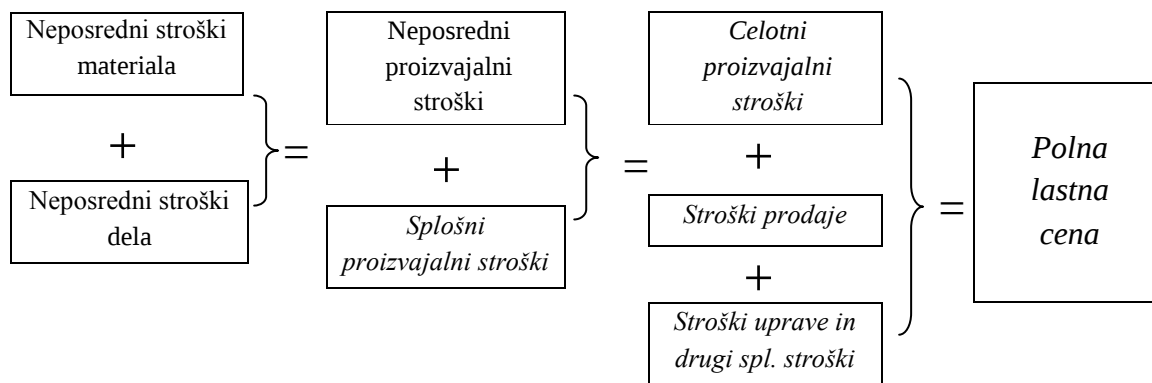
2.1 Definicija in uporaba polne lastne cene

Polna lastna cena je vsota vseh stroškovnih elementov, prikazanih na sliki 1, in je ne smemo zamenjevati s pojmom celotni proizvodjalni stroški, do česar v praksi pogosto prihaja. Lastna cena je pomembna pri sprejemanju odločitev, kajti po svoji strukturi je odličen pokazatelj in kriterij uspešnosti proizvodnih procesov, ki daje informacije o stroških proizvodnje.

Drury (1996, str. 36–37) opredeli polno lastno ceno (angl. *total product cost* = *TPC*) kot stroške, ki so opredeljeni za kupljeno ali proizvedeno blago za nadaljnjo prodajo. V proizvodni organizaciji so to stroški, ki jih računovodstvo pripisuje izdelkom in vrednostim zalog končnih proizvodov in polproizvodov, dokler niso prodani in se evidentirajo kot izdatek, na podlagi katerega se v primerjavi s prodajo nato izračuna dobiček.

Na Sliki 1 so prikazane posamezne sestavne komponente polne lastne cene.

Slika 1: Elementi stroškov proizvoda in polne lastne cene



Vir: Čadež & Hočevnar, *Stroškovno računovodstvo*, 2008, str. 102.

Po Čadežu in Hočevnarju (2008, str. 104) se polna lastna cena v praksi najpogosteje uporablja za naslednje namene:

- Finančno-računovodsko poročanje. Namen je predvsem ugotavljanje uspešnosti posameznih dejavnosti v podjetju in ugotavljanje dobička. Zaloge končnih proizvodov in polproizvodov se vrednoti s celotnimi proizvodjalnimi stroški, ki se jih nato razporedi po stroškovnih nosilcih.
- Analiziranje dobičkonosnosti. Omogoča analiziranje posameznih segmentov poslovanja ali proizvodov. Pogoj za uspešnost analize je predvsem v natančnosti razporeditve posrednih in neposrednih stroškov.
- Ugotavljanje določenih stroškov. Pogosto so v praksi določene poslovne aktivnosti, kot so raziskave in projekti, določene na podlagi polne lastne cene.
- Določanje regulativnih cen. Te cene niso določene po logiki tržnega mehanizma, temveč so vsiljene, največkrat od države. Takšne cene so najpogosteje značilne za infrastrukturo in so enake lastnim cenam, povišanim za ustrezen dobiček.
- Določanje normalnih cen. Temelji na tem, da bi moralo podjetje s prodajo proizvodov zagotoviti pokritje vseh proizvodnih stroškov in ustvariti dobiček. Pri tem mora biti prodaja posameznega izdelka dovolj velika, da pokrije vse neposredne stroške in dobršen del posrednih stroškov ter zagotovi zadovoljiv dobiček.

2.2 Pojmovanje kalkulacije

Vsaka aktivnost v podjetju je namenjena ustvarjanju končne koristi in pri tem porablja poslovne prvine, s katerimi podjetje razpolaga. Lahko bi torej rekli, da so te aktivnosti povzročitelj stroškov. Finančno-računovodska naloga podjetja je alokacija nastalih stroškov na končne proizvode ali storitve in pri tem ustvariti dobiček s prodajo tega proizvoda končnemu kupcu. Kako lahko ugotovimo, kolikšna je lastna cena proizvoda? Ključno je poznavanje stroškov in njihovo razvrščanje, kalkulacija pa je orodje, ki omogoča, da razvrščene stroške obračunamo po proizvodih kot nosilcih teh stroškov.

Kalkulacije lastnih cen proizvodov se v podjetjih uporabljajo na različnih področjih in ravneh odločanja. Najvišje poslovodstvo podjetja se namreč vedno bolj sooča s problemom dobičkonosnosti proizvoda, ki mu po eni strani grozi močna konkurenca na domačem

kontinentalnem trgu, ki z uvajanjem inovacij in optimizacij neprestano stremi k zniževanju stroškov, po drugi strani pa tekmeci z vzhoda, ki z znatno nižjimi proizvodnimi stroški prodirajo na trge po vsem svetu in predstavljajo še poseben izziv za zahodna podjetja.

Uporabnost kalkulacij se pokaže tudi pri načrtovanju proizvodnih procesov in iskanju najbolj optimalnih rešitev, ki bi lahko vplivale na nižje proizvodne stroške in skladno s tem tudi na lastno ceno končnega proizvoda. Poslovodstvo namreč izbira med različnimi alternativami poslovanja, kot so lastna proizvodna, zunanje izvajane ter kooperacija, pri čemer je kalkulacija merilo za izbiro stroškovno najbolj učinkovite alternative.

Kalkulacija nam omogoča preciznejše načrtovanje in boljši nadzor nad stroški podjetja. Hkrati zagotavlja boljše izhodišče za določanje prodajne cene proizvodov ali storitev in možnost natančnejših analiz gibanja stroškov in poslovne uspešnosti v času (Pučko & Rozman, 2000, str. 178).

V literaturi se nahaja mnogo različnih vrst kalkulacij in kriterijev za njihovo opredelitev, kot so predmet in obseg kalkulacije, čas kalkulacije in metode kalkulacije. Omenjeni kriteriji so podrobneje pojasnjeni po Kavčiču (2007, str. 45–46) ter Pučku in Rozmanu (2000, str. 178–179).

2.2.1 Predmet in obseg kalkulacije

Predmet kalkulacije je pogojen z zahtevami procesa odločanja in analiziranja, kajti oblika kalkulacije mora zadostovati namenu odločanja, da je ta pravilno sprejeta. Z vidika predmeta opazovanja ločimo med naslednjimi tipi kalkulacij:

- kalkulacija lastne (zožene) cene,
- kalkulacija prodajne cene,
- kalkulacija nabavne cene,
- kalkulacija prodajne cene,
- kalkulacija v primeru najema,
- kalkulacija lizinga.

Glede na obseg ločimo med individualnimi ali posamičnimi ter zbirnimi ali skupinskimi kalkulacijami. Posamična kalkulacija služi ugotavljanju stroškov, katerih povzročitelj je posamezni stroškovni nosilec, iz česar so razvidni učinkovitost tega stroškovnega nosilca, prispevek h končnim stroškom ter možnosti njihovega znižanja. Zbirna kalkulacija pa nam prikaže stroške, ki so nastali pri proizvodnji ali poslovanju vseh aktivno vključenih stroškovnih nosilcev.

2.2.2 Čas kalkulacije

Ne glede na namen kalkulacije je pomemben tudi čas kalkulacije. S tega vidika kalkulacije razdelimo glede na čas njihovega nastanka. Tudi takšna delitev je smotrna zaradi različnih namenov poslovnega procesa, ki se pojavlja v obliki načrtovanja, sprotnega delovanja in kontroliranja. Glede na proces, v katerem se kalkulacija uporablja v literaturi, ločimo:

- predračunske kalkulacije, ki so namenjene predvsem načrtovanju in vodenju poslovne politike ter se uporabljajo pri poslovnem odločanju. Delamo jih pred začetkom proizvodnega procesa in slonijo na ocenjenih, načrtovanih stroških;
- sprotna kalkulacija, ki se odvija vzporedno s proizvodnim procesom in torej omogoča sproten nadzor nad procesom in stroškovno učinkovitostjo. S pravilno uporabo lahko pravočasno ukrepamo, če proces ne poteka v skladu z načrtovanim;
- obračunska kalkulacija pa se naredi po končanem proizvodnem procesu. Uporablja se kot pokazatelj uspešnosti nadzora nad stroški, ki jih povzročijo posamezni stroškovni nosilci.

Poseben poudarek je zaslediti pri relevantni uporabi vseh treh vrst kalkulacij po časovnem kriteriju, saj podjetje na poti poslovnega procesa informirajo o višini stroškov, sprejemanju popravljalnih akcij ter končno o analizi stanja realizacije načrtovanega načrta.

2.2.3 Metode kalkulacije

Odločitev o izbiri pravilne metode kalkulacije je neposredno pogojena z vrsto poslovanja podjetja in poslovnimi procesi, ki se v njem odvijajo, zato je pomembno, da podjetja pred izbiro ustrezne metode opredelijo svoje poslovanje, ki jih usmeri k pravilni izbiri. Postopki uvajanja novih metod obračuna stroškov, še posebej pri obstoječem poslovanju, namreč lahko predstavljajo zajeten strošek in čas ter pogosto tudi spremembe v poslovnih procesih, kar se najpogosteje odraža na zadovoljstvu in motivaciji zaposlenih.

Pri izbiri metode si lahko pomagamo:

- z načelom prilagodljivosti, ki trdi, da je kalkulacijo treba prilagoditi posameznemu podjetju, njegovim tehnološkim procesom in delu ter vrsti proizvoda;
- z načelom vzročnosti, ki zahteva, da izberemo kalkulacijo, ki bo poslovnim učinkom pripisovala dejansko tiste stroške, ki so vzrok njihovega nastanka;
- z načelom ekonomičnosti, ki zahteva, da stroški in izdelava kalkulacije niso večji od pričakovanih koristi.

V literaturi so najbolj pogosto omenjene naslednje metode kalkulacij:

- enostavna delitvena kalkulacija,
- sestavljena (fazna) delitvena kalkulacija,
- kalkulacija z ekvivalentnimi števili,
- kalkulacija vezanih in vzporednih proizvodov,
- kalkulacija z dodatki,
- kalkulacija po spremenljivih stroških,
- kalkulacija ABC.

2.3 Klasično dvostopenjsko razporejanje stroškov

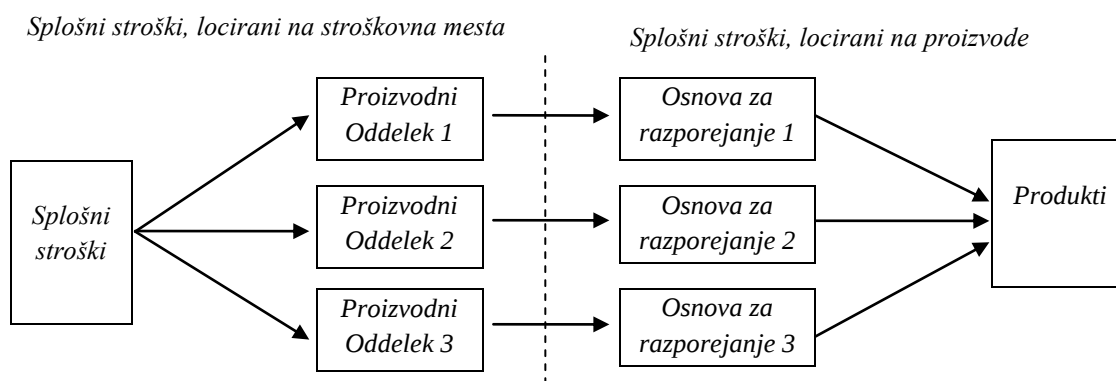
Dvostopenjski stroškovni sistem, imenovan tudi klasična kalkulacija, temelji na enostavnem razporejanju posrednih stroškov z uporabo ključev. Medtem ko je neposredne stroške poslovne učinkovine relativno lahko ugotoviti, pa po drugi strani izziv predstavljajo posredni stroški, ki predstavljajo tisti del stroškov, ki nastanejo na osnovi delovanja celotnega podjetja, in je težko doreči, koliko je posamezna poslovna učinkovina prispevala k njihovemu

nastanku. Metoda dvostopenjskega obračuna stroškov deluje tako, da v prvi stopnji pripiše neposredne stroške stroškovnemu mestu, režijske stroške, nastale na različnih stroškovnih nosilcih, pa združijo na ravni podjetja in jih s pomočjo ključev (1) razporedijo na stroškovna mesta (Tekavčič, 1997, str. 73).

$$\frac{\text{koeficient dodatka}}{\text{splošnih stroškov (KDSS)}} = \frac{\text{posredni stroški}}{\text{osnova}} \quad (1)$$

KDSS je na prvi videz relativno preprost ključ za razporejanje posrednih stroškov, vendar se pri njegovi uporabi pojavi problem uporabe najbolj ustrezne osnove. Osnova namreč pomeni, da različne aktivnosti stroškovnega mesta damo pod skupni imenovalac. Pri tem moramo upoštevati, da imajo različna stroškovna mesta v podjetju lahko različne osnove za razporejanje stroškov. Kriterij za izbiro pravilne osnove bi bila lahko korelacija med gibanjem osnove in gibanjem posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih. Ne glede na izbiro osnove pa pri uporabi te metode stroški niso nikoli natančno razporejeni (Čadež & Hočevvar 2008, str. 135). Na Sliki 2 je prikazan postopek razporejanja splošnih stroškov pri klasični kalkulaciji.

Slika 2: Klasični dvostopenjski model



Vir: C. Drury, *Management and cost accounting*, 1996, str. 85.

Posplošeno razporejanje posrednih stroškov pri tej metodi povzroča težave v panogah, kjer je prisotna visoka stopnja avtomatizacije in so procesni nalogi in obseg izdelkov med seboj zelo raznoliki, kadar stroški dela in materiala predstavljajo sorazmerno majhen delež v primerjavi s splošnimi stroški v panogah, ter kjer velik delež splošnih stroškov ni povezan z obsegom proizvodnje. Posledica uporabe dvostopenjskega razporejanja stroškov v teh panogah je prenos večine splošnih stroškov velikoserijskih in nekompleksnih proizvodov, medtem ko je v proizvodnji majhnih serij proizvodov ne glede na kompleksnost v proizvodnji pripis splošnih stroškov premajhen.

2.3.1 Stroškovno mesto

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posameznečasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Stroškovno mesto (angl. *cost center*) je center odgovornosti, kjer so poslovodje odgovorni za stroške, ki so pod njihovo kontrolo (Drury, 1996, str. 84).

V stroškovnem računovodstvu se posredni stroški evidentirajo po stroškovnih mestih in jih je od tu naprej mogoče skozi stroškovne nosilce kot povzročitelje stroškov razporediti na končne proizvode. Bistvo pri opredelitvi stroškovnega mesta je torej:

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih,
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer nastaja odgovornost zanje.

Število stroškovnih mest je v podjetju mogoče ustrezno prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih ter oblikam kontroliranja (Koletnik, 1996, str. 168). V praksi največkrat zasledimo razčlenitev stroškovnih mest glede na naslednja kriterija:

- temeljna oziroma proizvodna stroškovna mesta, kjer se proizvaja proizvod ali njegovi deli;
- pomožna oziroma servisna stroškovna mesta, ki zagotavljajo storitve za proizvodna in druga stroškovna mesta.

2.3.2 Stroškovni nosilec

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (SRS, 2006).

Pod stroškovnimi nosilci lahko razumemo učinke, ki se ustvarjajo v delovnem procesu, kot so končni ali fazni proizvodi. V tem primeru govorimo o končnih stroškovnih nosilcih, ki so namenjeni trgu. Poleg teh z vidika nadaljnje proizvodnje poznamo tudi začasne stroškovne nosilce, ki v procesu igrajo vlogo posrednika stroškov na končne stroškovne nosilce. Postopek tega prenosa imenujemo kalkulacija, pri čemer moramo jasno opredeliti računski postopek, saj lahko z uporabo različnih stroškov v kalkulaciji ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene, ki se uporabljajo v različnih poslovnih analizah in celo fazah odločanja (Pučko & Rozman, 2000, str. 178).

3 METODA KALKULIRANJA STROŠKOV PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI (METODA ABC)

3.1 Opredelitev metode ABC

Poslovno okolje v času vsesplošne konkurence, hitrega razvoja proizvodov in proizvodnega procesa zahteva, da podjetje razpolaga s pravočasnimi in točnimi računovodskimi informacijami, kar mu daje moč nadzora nad stroški, merjenje in povečanje produktivnosti in izboljšanje proizvodnega procesa. Tehnološki napredek in nove oblike proizvodnje so vzrok vedno manjšega deleža neposrednega dela kot temeljne poslovne prvine v poslovnem procesu. Posledica tega so vedno večji deleži splošnih stroškov podjetja, nastalih na različnih stroškovnih nosilcih, ki jih je praktično nemogoče dovolj natančno razporediti po proizvodih z uporabo ključa, uporabljenega pri klasični kalkulaciji. Kot odgovor na slabost klasičnih delitvenih kalkulacij se je razvila teorija o kalkulacijski metodi ABC, imenovani tudi metoda kalkuliranja stroškov po sestavinah dejavnosti (angl. *activity based costing*), torej metodi, ki izpolnjuje zahteve sodobne tehnologije in naj bi podjetjem pri tem pomagala pri odločitvi (Kavčič, 2008, str. 56):

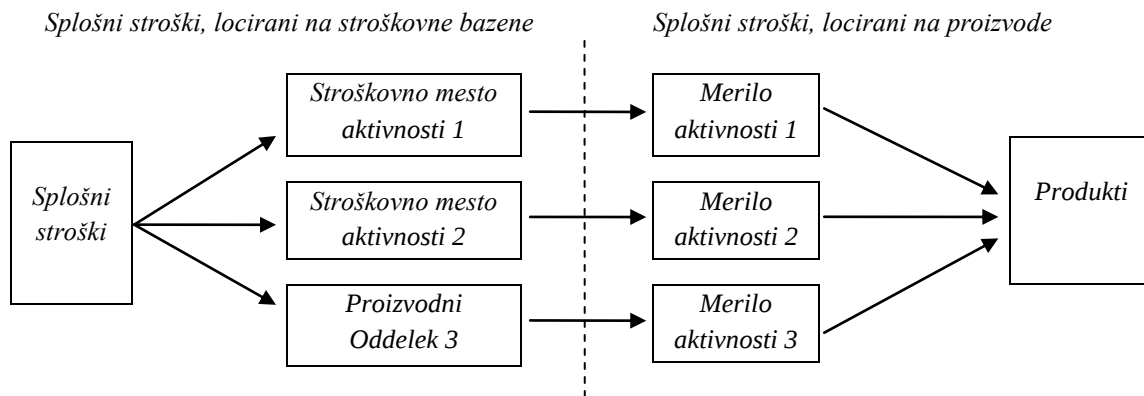
- katere proizvode ali storitve promovirati,
- kakšne morajo biti prodajne cene,
- kateri kupci obetajo dobiček in zakaj,
- kako je treba meriti dosežke podjetja,
- katere distribucijske kanale uporabljati.

Metoda ABC temelji na predpostavki, da stroškov v podjetju ne povzročajo proizvodi ali storitve, ki jih podjetje prodaja na trgu, temveč sestavine dejavnosti oziroma aktivnosti, ki se odvijajo v poslovnem procesu in pri čemer so proizvodi ali storitve le porabniki teh sestavin dejavnosti. Lahko bi tudi rekli, da so aktivnost v podjetju njegova stroškovna mesta in jih ni moč enačiti s klasičnimi stroškovnimi mesti. Strošek posamezne aktivnosti izračunano z uporabo enačbe (2) za izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov (KDSS) (Čadež & Hočevár, 2007, str. 142).

$$\frac{\text{koeficient dodatka splošnih stroškov}}{\text{splošnih stroškov}} = \frac{\text{stroški aktivnostne stroškovne skupine}}{\text{število aktivnosti}} \quad (2)$$

V primerjavi s tradicionalnim stroškovnim računovodstvom kalkulacija ABC pomeni, da se proizvodom zaračunajo le stroški porabljenih zmogljivosti in ne stroški zmogljivosti, ki jih ne uporablja. Z drugimi besedami, stroški neizkoriščenih zmogljivosti ne bremenijo izdelkov. To se kaže v bolj stabilnih stroških na enoto in je v skladu s ciljem dodeljevanja le tistih stroškov na izdelke, ki jih dejansko povzročajo proizvodi (Garrison et al., 2003, str. 265). Metoda ABC je grafično prikazana na Sliki 3.

Slika 3: Stroškovni sistem računovodstva aktivnosti



Vir: C. Drury, *Management and cost accounting*, 1996, str. 299.

3.2 Opredelitev aktivnosti

Aktivnost v podjetju lahko razumemo kot proces podjetja, ki pri svojem delovanju porablja poslovne prvine v zameno za poslovne učinke. Proces podjetja je pri tem logično zaporedje delovanje določenih aktivnosti. Kako se aktivnosti porazdelijo med poslovne učinke ali poslovne objekte, je odvisno zgolj od poslovnega procesa, v katerem se nahajajo, pri čemer mora biti opredelitev stroškovnih objektov povezana z značilnostmi posamezne aktivnosti. V praksi ločimo štiri vrste aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 96; Drury, 1996, str. 302):

- aktivnosti, povezane z enoto proizvoda. Sem sodijo aktivnosti, ki so neposredno povezane s posameznim proizvodom;
- aktivnosti, povezane s serijo. Aktivnosti so povezane s sprožitvijo serije in se spreminjajo s številom serij, vendar so skupne vsem proizvodom v seriji;
- aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda. Aktivnosti so povezane z določenim proizvodom, vendar so neodvisne od števila proizvodov v proizvodni liniji;
- aktivnosti za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu. To so vse aktivnosti, ki niso povezane z določenim proizvodom ali serijami in so iz vidika nemotenega poslovanja neizogibne.

Aktivnosti je mogoče razlikovati tudi glede na njihovo vlogo v procesu in povezavi z proizvodom, zato po Čizmanu (2002, str. 294) ločimo:

- primarne aktivnosti, kamor sodijo vse aktivnosti v poslovnem procesu, ki se neposredno nanašajo na stroškovni nosilec, torej je vsaka dejavnost pripisana nosilcu, ki jih je povzročil;
- sekundarna aktivnost, kamor sodijo aktivnosti, ki so posredno povezane s stroškovnim nosilcem in so v procesu podpora primarnim aktivnostim.

3.3 Uporabnost metode ABC

Metoda ABC je svojo praktično uporabnost pokazala na več segmentih poslovanja. Ravno ta uporabnost se odseva v zagotavljanju zadostno zanesljivih informacijah za sprejemanje

pomembnih odločitev. Njena struktura omogoča hiter in enostaven pregled stroškov po stroškovnih nosilcih in relativno hitro ukrepanje v prilagoditvi na spremembe poslovanja. V nadaljevanju je opredeljena uporabnost metode ABC pri odločanju, ki jo opredeljujeta Čadež in Hočevar (2007, str. 152–163). Zaradi kompleksnosti vpeljava te metode povzroča tudi stroške, zato velja pogoj, da stroški ne smejo presegati koristi metode, v nasprotnem primeru je vpeljava metode ABC nesmiselna (Young, 2001, str. 72).

3.3.1 Določanje prodajnih cen

Metoda bolj kot namenu za določanje tržnih cen služi analiziranju dobičkonosnosti proizvodov. Zaradi visoke koncentracije konkurence so cene največkrat regulirane s strani trga in so podjetja prisiljena uskladiti cenovno politiko zahtevam panoge. Takšno prilagajanje postavlja pod vprašaj dobičkonosnost proizvodov, zato se podjetja osredotočajo na izboljšanje proizvodov, optimizacijo proizvodnega procesa in nabave, zamenjavo ali ukinitvev proizvodov, torej krčenju stroškov. Metoda služi tudi analiziranju dobičkonosnosti kupcev, kjer se za merilo uporabljajo plačilna sposobnost, trajnosti poslovnih zvez in vrednost prodaje ter dodatni stroški kot posledica dodatnih zahtev kupcev.

3.3.2 Odločanje o nadomestitvi in preoblikovanju proizvodov

Pri odločanju o nadomestitvi proizvodov je metoda ABC zaradi primerne prikaza stroškov po povzročiteljih odličen pokazatelj vpliva spremembe stroškov zaradi spremembe lastnosti vstopajočih materialov. Za odločanje o preoblikovanju proizvodov je na voljo metoda ciljnih stroškov (3), ki temelji na trditvi, da je stroške, ki so že določeni v fazi razvoja proizvoda, treba nadzorovano omejiti do meje, ko je ob dani prodajni ceni dosežen pričakovani dobiček.

$$\text{ciljni stroški} = \text{prodajna cena} - \text{želeni dobiček na enoto proizvoda} \quad (3)$$

3.3.3 Izboljšanje procesov in poslovnih strategij

Ena izmed ključnih izboljšav, ki so dosežene z implementacijo metode ABC, je razporejanje stroškov aktivnosti po proizvodih glede na njihovo porabo posameznega proizvoda. Podjetja na ta način lažje izločajo dejavnosti, ki zelo malo ali skoraj nič ne prispevajo k vrednosti proizvoda. Za donosno poslovanje je pomembno, da proizvod ali storitev na dolgi rok pokrije svoje celotne stroške. Odločitev o tem, kakšno strategijo poslovanja bo podjetje vpeljalo za izboljšanje proces, temelji na naslednjih metodah kalkuliranja stroškov:

- Kalkuliranje stroškov življenjskega cikla proizvodov. Metoda sledi stroškom po življenjskih fazah in služi ocenjevanju dobičkonosnosti proizvodov, kar je še zlasti koristno za proizvode visoke tehnologije.
- Kalkuliranje stroškov v verigi vrednosti. Metoda namenja pozornost tako stroškom, nastalih v proizvodnem procesu, kot tudi stroškom, ki so nastali v času raziskav in razvoja, prevoza, distribucije, prodaje itd. Pregled stroškov po verigi vrednosti daje jasen pregled, katere dejavnosti so glavni povzročitelj stroškov (angl. *cost driver*) in je v njih mogoče iskati stroškovno učinkovitost.
- Ugotavljanje stroškov kakovosti. Kakovost je pomemben kriterij današnje proizvodnje. Ta metoda zatrjuje, da aktivnosti v podjetju, ki so namenjene zagotavljanju večje produktivnosti, povzročajo tudi večje stroške kakovosti, ki pa s trenutnimi metodami niso

pravilno evidentirane. Stroške kakovosti metod razdeli kot stroške preprečevanja slabe kakovosti, stroške nadzora kakovosti, stroške notranjih in zunanjih napak.

- Kalkuliranje »kaizen«. Kalkulacija temelji na neprestanem iskanju izboljšav tekočega procesa v smislu stroškovne učinkovitosti. Njegova posebnost je, da omogoča majhne in stalne izboljšave med samim proizvodnim procesom, pri čemer je rezultat doseganje ciljne dobičkonosnosti.

3.3.4 Odločanje o opustitvi proizvoda.

Opustitev proizvoda iz proizvodnega programa je primerna alternativa, kadar se dobičkonosnost tega proizvoda ne izboljša. Treba se je zavedati, da je opustitev proizvoda ni enostavna odločitev, saj mora podjetje pri tem preučiti vpliv te odločitve na ostali proizvodni program kot tudi zmožnost povzročitve večje izgube. Pomembno je upoštevati kriterij, da je takšna odločitev smotrna, kadar je prispevek za kritje proizvoda manjši od njegovih neposrednih stalnih stroškov.

4 KALKULACIJA LASTNIH CEN V FARMACEVTSKEM PODJETJU LEK, D. D.

4.1 Farmacevtska panoga

Nedvomno bi lahko farmacevtsko industrijo opredelili kot globalno panogo s stalno naraščajočo močjo konkurence, z močno razvojno-raziskovalno dejavnostjo, ki skupaj z uporabo visoke tehnologije vedno bolj daje poudarek vlogi marketinga. Farmacevtska panoga sodi med največje in najpomembnejše globalne panoge, ki se hitro spreminja in raste v vedno bolj zapleteno obliko dejavnosti. Svojo vodilno vlogo kaže tudi v visokih razvojno-raziskovalnih vložkih, ki jih letno namenja za iskanje novih zdravil in so vzrok visoke donosnosti, ki jo farmacevtska podjetja dobijo s prodajo zdravil. Treba je poudariti, da razvoj samega zdravila podjetju ne prinaša koristi, če ga pravočasno ne registrira na trgu, pri čemer pogosto naleti na veliko administrativnih in zakonskih ovir. Vstop na trg in pri tem doseči čim večji tržni delež je naloga marketinga, ki v farmacevtski panogi dobiva vse globlji pomen.

Tržna rast panoge (revidirane in nerevidirane), prikazana v tabelah 2 in 3, iz leta v leto stalno raste in je v letu 2010 znašala 865 milijard USD, kar je skoraj 71 % več kot v letu 2003 in je letno v povprečju naraščala za 6,9 %

Tabela 2: Revidirana in nerevidirana rast tržne panoge od 2003 do 2010

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Skupna vrednost svetovnega trga (v mrd. USD)	500	560	605	651	720	788	891	856,4
Rast v primerjavi s predhodnim letom (v %)	9,1	7,6	7,2	7,0	6,9	6,1	7,1	4,1

Vir: IMS, *Revidirana in nerevidirana rast tržne panoge od 2003 do 2010*, 2011a.

Tabela 3: Skupna revidirana in nerevidirana tržna rast panoge po regijah

	2010		2009	2006–2010	2011	2011–2015
	Vrednost svetovnega trga (v mrd. USD)	Rast v odstotkih	Rast v odstotkih	Povprečna rast (v %)	Napovedana rast (v %)	Napovedana povprečna rast (v %)
	856,4	4,1	7,1	6,2	4–5	3–6
Severna Amerika	334,7	1,9	5,4	4,6	2–3	0–3
Evropa	245,3	2,4	4,9	5,6	2–3	2–5
Azija/Afrika/ Avstralija	126,5	14	15,5	14,5	12–13	11–14
Latinska Amerika	53,4	14,2	10,3	12,1	11–12	11–14

Vir: IMS, *Skupaj revidirana in nerevidirana tržna rast panoge po regijah*, 2011b.

Farmacevtska podjetja bi lahko med seboj ločili glede na njihovo poslanstvo. V panogi tako ločimo podjetja, katerih primarna dejavnost so raziskave in razvoj ter trženje novih, inovativnih oblik zdravil, ki jih v praksi imenujemo originatorji. Druga skupina podjetij – generiki – sredstva namenja razvoju generičnih (podobnih) zdravil. Hitrost dogajanja na trgu in težko napovedljive spremembe, ki so sestavni del današnjega poslovanja, skrbijo, da so meje med oblikama podjetij vedno bolj zabrisane (Oblak, 2006, str. 7). V literaturi najdemo delitev celotne panoge glede na njihovo vlogo v panogi, kjer lahko govorimo o (Polastro 2005, str. 22–24).

- skupini največjih 15 podjetij (angl. *big pharma*), ki jih ogroža trenutno pomanjkanje molekul na trgu in iztek patentne licence nekaterih glavnih molekul, kar bi imelo negativen vpliv na rast v prihodnosti. Rešitev iščejo v prevzemih in združitvah z manjšimi podjetji in silovitem krčenju stroškov;
- srednje velikih originatorskih farmacevtskih podjetjih. Soočajo se s podobnimi težavami kot največja podjetja. Podjetja se večinoma pojavljajo na lokalnih trgih in zaradi poznavanja specifik lokalnega trga gojijo uspeh. Zaradi pritiskov trga si prizadevajo ohraniti zaslužke ob sočasnem nižanju tveganj;

- klasična generična podjetja se na trgu pojavljajo kot ugodnejša alternativa originatorjevim proizvodom in njihov obstoj predstavlja vse večjo konkurenco v tem segmentu panoge. Podjetja delujejo na lokalni in globalni ravni;
- novih rastočih podjetjih (angl. *emerging pharma*). So potencialna tarča prevzemov s strani večjih podjetij ali pa se združujejo s podobnimi podjetji.

Tabela 4 prikazuje vodilne svetovne farmacevtske družbe, razvrščene po velikosti revidirane prodaje.

Tabela 4: Top 10 svetovnih farmacevtskih korporacij po revidirani prodaji

	Uvrstitev v 2010	Prodaja v mrd. USD 2010	Prodaja v mrd. USD 2009	Prodaja v mrd. USD 2008	Prodaja v mrd. USD 2007	Prodaja v mrd. USD 2006
Svetovni trg	0	791,5	752,0	727,1	671,1	609,6
Pfizer	1	55,6	57,0	58,7	59,9	59,4
Novartis	2	46,8	38,5	36,7	34,5	31,7
MERK & CO	3	38,5	28,9	39,5	29,4	35,9
Sanofi-Aventis	4	35,9	35,5	36,4	34,5	31,8
Astrazeneca	5	35,5	34,4	32,5	29,9	27,3
Glaxosmithkline	6	33,6	34,9	36,7	37,6	36,2
Roche	7	32,7	32,8	30,3	27,2	23,2
Johnson & Johnson	8	26,7	26,8	29,6	29,0	27,6
Abbott	9	23,8	19,8	19,4	17,4	15,9
Lilly	10	22,1	20,3	19,0	17,2	15,2

Vir: IMS, Top 10 svetovnih farmacevtskih korporacij, 2010.

4.2 Predstavitev podjetja Lek, d. d.

Podjetje je bilo uradno ustanovljeno leta 1946 kot tovarna zdravil Lek. Sprva je bila vloga podjetja obogatiti paleto izdelkov in povečati količino izdelanih zdravil v Jugoslaviji. Po letu 1965 je podjetje pričelo širiti znanje, potrebno za izdelavo novih generičnih zdravil, večati proizvodne zmogljivosti in razvijati ter proizvajati klavulansko kislino, ki je pomembna sestavina Lekovega vodilnega izdelka amoksiklav. Lek se je leta 1991 preoblikoval v delniško družbo in njegove delnice so začele kotirati na Ljubljanski borzi vrednostnih papirjev v letu 1992. Podjetje je pomemben korak napravilo v letu 2000, ko se je odločilo za naložbo v razvojni center, ki tudi danes velja za največjega v Sloveniji na področju farmacevtskih učinkovin. Internacionalizacija Leka se je pričela že v šestdesetih letih, ko je izvoz postajal vedno bolj pomemben, in je dobila še dodaten zagon po razpadu SFRJ. Lek je bil po svojih prihodkih z višino 400 mio. USD v letu 2002 osmo največje, po čistem dobičku 45 mio. USD pa drugo najuspešnejše slovensko podjetje in je glede na predhodno leto zabeležilo 37 % rast dobička (Bertoncelj Popit, 2003, str. 32 in 40).

V istem letu je bil izveden prijateljski prevzem Leka s strani Novartis Pharma AG. Lek odtlej deluje v okviru Novartisove skupine generičnih podjetij pod imenom Sandoz. Novartis za razliko od številnih največjih farmacevtskih podjetij deluje po zelo diverzificiranem modelu, ki vključuje različna poslovna področja. Kljub jasnemu osredinjenju na področje varovanja zdravja in farmacevtiko še vedno ostaja eno redkih vodilnih farmacevtskih podjetij z jasno vizijo v generiki.

4.3 Metoda polne lastne cene izdelka v podjetju Lek, d. d.

Lek uporablja kalkulacijo stroškov prodanih proizvodov/načelo usklajenosti. V računovodstvu to načelo usklajenosti pomeni, da se morajo stroški vedno ujemati s prihodki, kar pomeni, da stroški niso priznani, dokler niso priznani tudi z njimi povezani prihodki. Kot primer bi lahko navedli izplačane plače delavcev, ki niso priznane kot strošek podjetja, dokler se izdelek dejansko ne proda kot strošek prodanega blaga (angl. *COGS – Cost of goods sold*). Stroške prodanega blaga bi lahko opisali z definicijo, da je to denar, potrošen za proizvodnjo izdelkov, ki se prodaja v določenem časovnem obdobju, npr. koledarskem letu.

To načelo omogoča boljšo oceno dejanske dobičkonosnosti in uspešnosti (nakazuje, koliko je bilo zapravljeno v zameno za pridobljen dohodek), ter zmanjša neusklajenost med nastalimi stroški in realiziranimi prihodki. Stroškovna metoda, ki jo uporabljajo v izbranem farmacevtskem podjetju, je standardno obračunavanje stroškov, kjer se upošteva normalno raven materialnih in procesnih stroškov. Na podlagi te normalne ravni se izračuna polna lastna cena izdelka (angl. *Total product cost* ali krajše TPC).

Sistematičen izračun standardnih cen je uporaben pri načrtovanju porabe sredstev z namenom evidentiranja dejanskih stroškov nabave, proizvodnje in distribucije zalog v obdobju. Sekundarni cilj pa je določiti parametre za določanje ciljev in nadzora. Standardna cena mora torej vsebovati in upoštevati vse stroške, ki nastanejo pri proizvodnji zalog (material, delo in oprema).

Cilj izračuna TPC je ugotovitev dobičkonosnosti izdelka, vrednotenje zalog in premikov materialov, učinkovitost proizvodnje in priprava izkaza uspeha, kjer skupaj z odmiki, odpisi, stroški neizkoriščenih zmogljivosti in neproizvodnimi stroški tvorijo COGS.

Pri izračunu TPC se podjetje bolj nagiba k uporabi klasične metode kalkulacije, kjer so neposredni stroški določeni glede na dejansko porabo materialov in procesnih časov ter v odstotkih izraženi splošni stroški in so v kalkulacijo všteti sorazmerno od višine direktnih stroškov. Uporaba ABC metode bi lahko predstavljala dodaten doprinos k bolj realnim kalkulacijam in tako razkrila ozka grla v proizvodnem procesu.

4.4 Komponente polne lastne cene (TPC)

V nadaljevanju so predstavljene komponente polne lastne cene zdravila X, ki jih v nadaljevanju računsko obrazložim, pri čemer predpostavljam, da je jakost zdravila 50 MG in velikost pakiranja 30 tablet. Podatki, uporabljeni pri računskih nalogah, so za potrebo obrazložitve metodologije zgolj naključni.

Tabela 5: Elementi polne lastne cene zdravila X in njihovi ključi za razporejanje

Materialni stroški	Kalkulacija temelji na kosovnici
Neposredno delo	Neposredni čas na voljo
Stroški opreme	Načrtovan proizvodni nalog
Stroški kakovosti / laboratorijsko delo	Neposredni čas na voljo
Splošni proizvodni stroški področja	Neposredno delo + stroški opreme
Splošni stroški upravljanja z materialom	Materialni stroški
Splošni stroški področja	Procesni stroški + splošni stroški podjetja

Metoda TPC (polna lastna cena izdelka) je torej v osnovi zelo podobna klasični metodi pripisovanja stroškov in temelji na ciljnih kalkulacijah (angl. *target costing*) ter je še dodatno informacijsko podkrepjena z informacijskim orodjem SAP. Osnova, uporabljena za izračun lastne cene, sta receptura, ki vsebuje podatke o porabi procesnih časov (delo, oprema, priprava/čiščenje), in kosovnice, kjer se na podlagi količinske porabe materialov izračuna njihov strošek. Splošni ali režijski stroški so pripeljani neposredno na izdelek in se vrednotijo v treh različnih skupinah splošnih stroškov (ravnanje z materialom, proizvodni splošni stroški in splošni stroški podjetja). Po metodi standardne cene se vrednotijo vse zaloge na nivoju vsakega posameznega izdelka. Izračunana polna lastna cena izdelka se obravnava kot standard izdelka, ki se izračuna enkrat letno in se v normalnih pogojih poslovanja ne sme spremeniti. S TPC lahko spremljamo odmik dejanske cene proizvoda od načrtovane, pri tem je pomembno povedati, da se vsi odmiki, ki pri tem nastanejo, pišejo v breme rezultata. Če odmiki presegajo več kot 10 %, se načrtna cena korigira. Prednost takšne metode je v pregledu, katera komponenta lastne cene je glavni nosilec stroška (angl. *cost driver*), kar omogoča hitrejše iskanje izboljšav in odpravo ozkih grl. Treba se je zavedati, da kalkulacija v podjetju s široko paleto proizvodov zahteva precejšno discipliniranost in odgovornost za pravilnost vseh vstopajočih podatkov.

Razporejanje stalnih posrednih proizvodnih stroškov na končne izdelke je zasnovano na normalnih zmogljivostih proizvodnih sredstev. Normalna zmogljivost je pričakovana proizvodnja, ki bi se v povprečju realizirala v določenem obdobju v normalnih okoliščinah, pri čemer se upošteva izguba zmogljivosti zaradi načrtovanega vzdrževanja.

Znesek razporejenih stalnih proizvodnih stroškov po proizvodni enoti se ne poveča zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti. Nerazporejeni splošni stroški se prepoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo. V obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo se znesek razporejenih stalnih proizvodnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša tako, da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški.

Spremenljivi posredni proizvodni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto po temelju dejanske porabe proizvodnih sredstev.

4.4.1 Materialni stroški

Materialni stroški temeljijo na porabljenih količinah posamezne materialne komponente za določeno serijsko velikost oziroma glede na proizvodni nalog, ki so opredeljeni v kosovnici materiala. Med materialne stroške so vključeni ravno tako vsi materiali, ki se v proizvodnji

poškodujejo (izmet), kot tudi vse tiste dodatne količine, ki so potrebne za izdelavo vzorcev, ki se uporabljajo za nadzor kakovosti in vzorce stabilnosti.

Osnova za izračun posameznih materialnih stroškov, kupljenih od tretjih dobaviteljev, je cena materialov po metodi stalnih cen (vključno s transportnim stroškom, carino in zavarovalno takso) in izračunana polna lastna cena za izdelke, ki jih proizvaja podjetje samo.

Na primeru zdravila X iz tabele 6 sledi preprost izračun porabe materialnih komponent pri proizvodnem procesu pakiranja. Poraba, pomnožena s ceno komponente, predstavlja materialni strošek izdelka, torej 4,80 EUR za 1 kos (priloga 1).

Tabela 6: Primer kosovnice zdravila X (simbolični podatki)

Šifra proizvoda		OPIS končnega proizvoda		Proizvodna verzija		Količina
445211		Zdravilo X 50 MG 30 TAB		15 L0		1 Kos
Št	Komponenta	Opis komp.	Količina	Enota	V EUR/enoto	Količina* cena
1	Zdravilo 50 MG tab	Polizdelek (tableta)	30,00	KOS	0,12	3,60
2	Zloženka 50 x 120 x 25	Pakirni material	1,00	KOS	0,50	0,50
3	Navodilo za uporabo	Pakirni material	1,00	KOS	0,20	0,20
4	Oblikovna ALU-folija	Pakirni material	8,76	gram	0,02	0,18
5	Pokrivna PVC-folija	Pakirni material	11,50	gram	0,01	0,12
6	Zaboj 43L (multi pack)	Pakirni material	0,02	KOS	10,000	0,20
Skupaj materialni stroški zdravila X:						4,80

4.4.2 Procesni stroški

Procesni stroški so veliko bolj kompleksni in razvejani kot materialni stroški, zato jih zaradi lažjega prepoznavanja in razporejanja obravnavamo v več sklopih, kot so neposredno delo, oprema, zagotavljanje kakovosti, energija in ekologija. Ključ za delitev neposrednih stroškov dela po proizvodih je čas, to je število ur, porabljenih preko delovne sile za proizvodnjo določenega števila proizvodov. Čas, pomnožen s ceno neposrednega dela (stroški/uro), določa stroške, katerih stroškovni nosilec je proizvod.

Podlaga za dodelitev teh stroškov je število delavcev oziroma njihov čas, potreben za izvedbo potrebnih proizvodnih korakov, in proizvodni načrt za posamezno leto, ki izhaja iz napovedi prodaje plus varnostnih zalog, določenih v načrtu. Če obstaja presežek delovne sile v primerjavi s proizvodnim načrtom, se ta presežek beleži kot varianca proizvodne izkoriščenosti v primerjavi s finančnim načrtom.

Cena neposrednega dela se izračuna na podlagi načrtovanih stroškov skozi celo leto, kot prikazuje enačba (4), in skupaj s časom neposrednega dela tvori stroške dela, kar je prikazano z enačbo (5).

$$\text{cena neposrednega dela} = \frac{\text{načrt stroškov dela}}{\text{razpoložljiv čas neposrednega dela}} \quad (4)$$

$$\frac{\text{stroški neposrednega dela na proizvod}}{\text{na proizvod}} = \frac{\text{cena neposrednega dela}}{\text{dela}} \times \text{čas dela na proizvod} \quad (5)$$

Razpoložljiv delovni čas in izračun stroška dela na enoto proizvoda se določi skladno z delovnim načrtom, kot prikazuje spodnja tabela.

Tabela 7: Prikaz delovnega načrta in izračun stroška dela zdravila X (simbolični podatki)

	Enota mere	Izračun	Zdravilo X 50 MG 30 TAB
a) Proizvodni načrt	št. enot		1.000.000,00
b) Standardna serija	enot/serijo		50.000,00
c) Načrtovanje serije	št. serij	a / b	20,00
Čas dela na delovni nalog/serijo			
d) Čas priprav	št. ur		5,00
e) Čas proizvodnje	št. ur		8,33
f) Čas čiščenja	št. ur		5,00
g) Drugo delo	št. ur		2,00
h) Načrtovani delovni nalog	št. ur	d + e + f + g	20,33
i) Skupaj delovni nalog	št. ur	c * h	406,67
j) Načrtovani stroški dela	v EUR		250.000,00
k) Cena dela	v EUR	j / i	614,75
l) Stroški dela/serijo	v EUR	h * k	12.500,00
m) Stroški dela/proizvod	v EUR	l * c / a	0,25

Drug pomemben sestavni element procesa so stroški opreme, ki se razporejajo na končne proizvode na podlagi ključa, to je časovnega parametra, in je izražen v številu ur delovanja opreme, potrebnih za produkcijo določenega števila proizvodov, največkrat ene serije. Porabljen čas, pomnožen s ceno opreme na uro, določa stroške opreme, opredeljene v lastni ceni izdelka.

Stroški opreme vključujejo naslednje stroškovne elemente:

- amortizacija stavb in proizvodne opreme,
- stroške najema stavb in zemljišča,
- popravila in vzdrževanje proizvodne opreme,
- informacijski sistemi specifičnih oprem,
- energija.

Amortizacija, popravila in vzdrževanje proizvodnih objektov, vključno s tehnično infrastrukturo (zrak, voda, itd), se na porabnike delijo z uporabo ustreznega ključa, to je površine v posameznem objektu (m²).

Tabela 8: Primer izračuna stroškov opreme zdravila X (simbolični podatki)

	Enota mere	Izračun	Zdravilo X 50 MG 30 TAB
a) Proizvodni načrt	št. enot		1.000.000,00
b) Standardna serija	enot/serijo		50.000,00
c) Učinkovitost opreme	enot/uro		6.000,00
d) Načrtovanje serije	št. serij	a / b	20,00
Čas dela na delovni nalog/serijo			
e) Čas proizvodnje	št. ur	b / c	8,33
f) Čas priprav	št. ur		5,00
g) Čas čiščenja	št. ur		5,00
h) Načrtovani delovni nalog	št. ur	e + f + g	18,33
i) Skupno delovni nalog	št. ur	d * i	366,67
j) Načrtovani stroški opreme	v EUR		320.000,00
k) Cena opreme	v EUR	j / i	872,73
l) Stroški opreme/serijo	v EUR	h * k	16.000,00
m) Stroški opreme/proizvod	v EUR	l * d / a	0,32

Kalkulacija časov na procesnem nalogu je osnovana na načrtu proizvodnje za posamezno leto, ki izhaja iz napovedi prodaje in varnostnih zalog, določenih v načrtu. Tretja pomembna sestavina procesnih stroškov je zagotavljanje kakovosti, ki jo primarno delimo na stroške kakovosti, ki so vključeni v polno lastno ceno v obliki procesnih stroškov, in stroške kakovosti, ki v procesu nastopajo kot proizvodni stroški, ki niso neposredno povezani s proizvodom.

Stroške kakovosti, ki jih v obliki procesnih stroškov lociramo na končni proizvod, lahko razdelimo v dve večji skupini. V prvo skupino spadajo stroški, ki so povezani z laboratorijskim in analitičnim delom, zato te stroške pripišemo lastni ceni proizvoda po načelu ovrednotenja stroškov neposrednega dela. Druga skupina stroškov obsega aktivnosti, ki jih ni moč povezati neposredno s proizvodnjo končnega proizvoda, in se v lastni ceni pojavi v obliki splošnih stroškov. Tabela 9 prikazuje metodo kalkulacije, ki vrednoti delo laboratorija, ki v kalkulaciji predstavlja del fiksnih stroškov in se zato preračuna na celotno serijo.

Tabela 9: Kalkulacija standardne cene analitičnega dela zdravila X (simbolični podatki)

	Enota mere	Izračun	Zdravilo X 50MG 30TAB
a) Stroški laboratorijskega osebja	EUR		1.100.000,00
b) Amortizacija laboratorijske opreme	EUR		300.000,00
c) Laboratorijski potrošni material	EUR		140.000,00
d) Poslovodstvo laboratorija	EUR		500.000,00
e) Infrastruktura laboratorija	EUR		550.000,00
f) Ostali stroški laboratorija	EUR		290.000,00
g) Skupaj stroški	EUR	a+b+c+d+e+f	2.880.000,00
h) Število laboratorijskih tehnikov	št. zap.		10,00
i) Načrtovani čas dela tehnikov	ur		1.800,00
j) Skupaj načrtovane ure laboratorija	ur	h*i	18.000,00
k) Standardna cena laboratorijske ure	EUR	g/j	160,00
l) Čas testiranja na serijo	ur		40,00
m) Razporejeni stroški kakovosti na serijo	EUR	l*k	6.400,00
n) Razporejeni stroški kakovosti na enoto	EUR	m/vel. serije	0,13

Zadnji v skupini procesnih stroškov se nahajajo tudi stroški energije in ekološki stroški. Ti stroški so značilni le za industrijski del proizvodnje, to je v obratih, kjer se odvijajo kemijski procesi pridobivanja zmesi oziroma učinkovin. Stroški so največkrat povezani s tipom proizvodnje in se razlikujejo glede na molekulo proizvoda. Aktivnosti, zajete v tej skupini stroškov, so našteje spodaj.

Stroški energije so v industrijskih obratih tesno povezani z obratovanjem strojev in druge industrijske opreme, zato so ravno stroški opreme osnova za razporejanje te vrste stroškov na produkte. Za stroške energije, potrošene v industrijskem procesu, razumemo:

- zrak,
- elektriko,
- vodo,
- paro,
- dušik
- ostale stroške hlajenja ali gretja.

Ekološki stroški se določajo na osnovi načrtovanih količin za vsako izmed spodaj naštetih kategorij. Na produkte se locirajo glede na porabo teh aktivnosti, zabeleženih v kosovnici posameznega produkta:

- odvoz ali sežig trdnih in sterilnih odpadkov,
- čiščenje odpadnih voda,
- čiščenje odpadnega zraka.

4.4.3 Splošni (režijski) stroški

Splošni stroški po svoji strukturi v lastni ceni izdelka sodijo v skupino splošnih stroškov, vendar jih bomo obravnavali ločeno ravno zaradi njihove specifične strukture, ki jih loči od ostalih procesnih stroškov. V izbranem farmacevtskem podjetju obravnavajo sklop treh različnih režijskih stroškov, ki se med seboj razlikujejo glede na osnovo, po kateri so razporejeni na končne produkte. Mednje sodijo splošni proizvodni stroški področja, splošni stroški ravnanja z materialom in splošni stroški področja.

Splošni proizvodni stroški področja povzemajo vse stroške, ki nastanejo v proizvodnem procesu, vendar jih ni mogoče neposredno pripisati proizvodni, zato se nanj locirajo z uporabo izračuna stopnje proizvodnih splošnih stroškov (6), kjer neposredne stroške razumemo kot seštevek stroškov neposrednega dela in opreme vključno z pripravo in čiščenjem. Stopnja proizvodnih stroškov se izračuna na ravni vseh proizvodov poslovnega področja, zato pri izračunu TPC upoštevam, da ti stroški pri končnem izračunu predstavljajo 20 % procesnih stroškov. Z uporabo enačbe (7) se ob zgornji predpostavki splošne proizvodne stroške zdravila X, ki znašajo 114 EUR na 1000 kosov (Priloga 2), izračuna tako:

$$\text{stopnja proizvodnih stroškov} = \frac{\text{načrtovani splošni proizvodni stroški}}{\text{neposredni stroški}} \quad (6)$$

$$\text{locirani proizvodni stroški po produktu} = \text{stopnja proizvodnih stroškov} \times \text{neposredni stroški po produktu} \quad (7)$$

Med splošne proizvodne stroške se štejejo:

- izdatki za osebje v proizvodnji, ki prevzema nadzorno funkcijo, in niso neposredno povezani s procesom;
- pomožni in potrošni material v proizvodnji,
- zagotavljanje biološko ugodnih pogojev v proizvodnem okolju,
- vzdrževanje ažurnosti kosovnic,
- upravljanje z urniki in navodili proizvodnje,
- energija in ekologija (neindustrijski del).

Splošni stroški upravljanja z materialom so tisti stroški, ki se pojavijo z logističnim upravljanjem in ravnanjem z materialom, preden je ta sproščen v končni proizvod. Aktivnosti, ki so vključene v omenjeno vrsto stroškov, so:

- skladiščenje in notranji transport, kamor sodijo prevzem blaga, skladiščenje surovin, polizdelkov in končnih izdelkov, premiki materiala v proizvodnji, priprava skladiščnih dokumentov in odpis pakirnega materiala;
- kontrola kakovosti surovin in pakirnega materiala so posledica analiz in testiranj vhodnih materialov in surovin tretjih dobaviteljev, kjer se opravlja vzorčenje, pregled kakovosti in dokumentiranje;

- nabava vključuje vse aktivnosti, ki so povezane s preskrbo katerih koli materialov za farmacevtsko proizvodnjo, in je povezana za aktivnostmi, kot so tržne raziskave in analize, pogajalski procesi in sklepanje pogodb, načrtovanje nabave in odpoved naročil;
- stroški ravnanja z materialom, kamor sodijo stroški osebja, posredno povezanega z upravljanjem materiala, stroški storitev s področja infrastrukture in stroški informacijskega sistema, ki služi kot orodje pri procesu ravnanja z materialom.

Izračun materialnih splošnih stroškov bi moral sloneti na načelu vzroka nastanka, ki je lahko osnovan količinsko ali vrednostno. Enačbi spodaj prikazujeta način izračuna stopnje vrednosti materialnih stroškov (8), ki se ga izračuna na ravni vseh proizvod poslovnega področja. V nalogi zaradi poenostavljenosti predvidevam, da ta znaša 3 % materialnih stroškov. Pri razvrščanju materialnih splošnih stroškov na končne proizvode si v podjetju pomagajo z uporabo spodnje enačbe (9), ki v primeru izračuna splošnih materialnih stroškov zdravila X pokaže, da ti znašajo 144 EUR za 1000 kosov (Priloga 3).

$$\text{stopnja splošnih materialnih stroškov} = \frac{\text{načrtovani splošni materialni stroški na stroškovno mesto}}{\text{materialni stroški za ustrezno vrsto izdelka in glede na proizvodni načrt}} \quad (8)$$

$$\text{locirani splošni materialni stroški po produktu} = \text{stopnja splošnih materialnih stroškov} \times \text{potrošek materiala v kosovnici} \quad (9)$$

Splošni stroški področja vključujejo vse stroške, ki nastanejo v podjetju in niso vezani na proizvodni proces, zato vzrok njihovega nastanka ni mogoče merljivo pripisati posameznemu izdelku ali proizvodnemu obratu. V to skupino splošnih stroškov se štejejo naslednje aktivnosti:

- poslovanje lokacije, kamor se štejejo stroški vodenja in vzdrževanja lokacije, računovodske in ostale finančne oddelčne službe;
- varnost, zdravje in okolje (zdravniški pregledi, gasilci, inšpekcije, izobraževanja itd.);
- tehnične storitve in inženiring (tehnična podpora, izboljšava procesov, testiranja novih orodij);
- administracija in splošne storitve, ki zajemajo stroške najvišjega posloводства, menze, odvoz odpadkov, varnostne službe, parkirnih prostorov, telekomunikacije itn.;
- IT-stroški (Werum, SAP, Lotus Notes itd.).

Splošni stroški se v kalkulaciji lastne cene pojavijo kot ločena komponenta procesnih stroškov, kjer jih na osnovni stopnje splošnih stroškov (10), ki so tako kot prejšnja oblika splošnih stroškov izračunani na ravni vseh proizvodov in za potrebe izračuna lastne cene zdravila X predpostavim njihovo vrednost v višini 15 % vsote procesnih stroškov, splošnih proizvodnih stroškov področja in splošnih stroškov ravnanja z materialom. Izračun splošnega stroška področja, lociranega na končni proizvod po enačbi (11), je razviden iz priloge 3 in znaša 143 EUR na 1000 kosov.

$$\text{stopnja splošni stroškov podjetja} = \frac{\text{načrtovani splošni stroški podjetja}}{\text{načrtovani procesni stroški brez splošnih stroškov podjetja}} \quad (10)$$

$$\text{locirani splošni proizvodni stroški po produktu} = \text{stopnja splošnih stroškov podjetja} \times \text{procesni in splošni stroški brez splošnih stroškov področja} \quad (11)$$

4.4.4 Izračun TPC

Z izračunom stroškov posameznih komponent TPC je s preprostim seštevkom teh rezultatov mogoče izračunati polno lastno ceno zdravila X 50 MG 30 TAB. V Tabeli 10 je predstavljen izračun TPC po vstopajočih komponentah.

Tabela 10: Izračun polne lastne cene zdravila X

Šifra proizvoda		Opis končnega proizvoda		Velikost serije		
445211		Zdravilo X 50 MG 30 TAB		50.000 enot		
ŠT.	Kategorij	Vir	Skupaj	Cena	Cena/e	Količina
1	Proces	Delo	12.500,00	614,75	1	20,33
2	Proces	Stroj	16.000,00	872,73	1	18,33
3	Material	Zdravilo 50 MG tab	180.000,00	0,12	1	1.500.000,00
4	Material	Zloženka 50 x 120 x 25	25.000,00	0,50	1	50.000,00
5	Material	Navodilo za uporabo	10.000,00	0,20	1	50.000,00
6	Material	Oblikovna ALU folija	8.760,00	0,02	1	438.000,00
7	Material	Pokrivna PVC folija	5.750,00	0,01	1	575.000,00
8	Material	Zaboj 43 L (multi pack)	10.000,00	10,00	1	1.000,00
9	Kakovost	Kontrola kakovosti	6.400,00	160,00	1	40,00
10	Režijski s.	Splošni procesni stroški	5.700,00	20 % vrednosti procesnih stroškov		
11	Režijski s.	Upravljanje z materialom	7.185,30	3 % vrednosti stroškov materiala		
12	Režijski s.	Splošni stroški področja	7.167,80	15 % vrednosti procesnih in splošnih stroškov		
Polna lastna cena za serijo:			294.463,10			
Polna lastna cena na kos:			5,89			

SKLEP

Dejstvo je, da podjetje dandanes težko nastopa na trgu s ceno, ki jo na podlagi procesov v poslovanju oblikuje samo. Tržna konkurenca podjetja sili, da svoje poslovanje prilagodi cenam, ki jih oblikuje tržni mehanizem. Kako se podjetja soočajo s tem izzivom, je v prvi vrsti odvisno od panoge v okolju poslovanja, v katerem nastopajo. Pri tem nastane učinek izločanja tistih, ki ne zadostijo minimalnim tržnim pogojem. Metoda, ki se v praksi najpogosteje pojavlja in velja za bolj učinkovito, je optimizacija poslovnih procesov v smislu znižanja procesnih časov, prehodov med procesi, skladiščenja, prodaje ter vseh procesov, ki tečejo vzporedno. Vse naštetu za podjetje predstavlja strošek, ki se odraža v lastni ceni proizvodov, s katero podjetje nastopa na trgu.

Diplomsko nalogo v prvi vrsti razdelim na dva temeljna dela. V prvem delu, ki predstavlja zgolj teoretični del diplomske naloge, predstavim pojem strošek in njegove definicije, ki se pojavljajo v slovenski in tuji literaturi. Poleg razlage pojma opredelim razvrščanje stroškov ter izpostavim tri po mojem mnenju najpomembnejše delitve stroškov, in sicer po naravnih vrstah, glede na obseg poslovanja ter posredne in neposredne stroške.

V nadaljevanju teoretičnega dela naloge predstavim delovanje kalkulacije polne lastne cene izdelkov ter različne kriterije za njihovo opredelitev, kot so predmet, obseg, čas in metoda kalkulacije. Pri vrstah kalkulacije izpostavim dve najpomembnejši in tudi trenutno najbolj aktivni kalkulaciji v praksi. Prva temelji na dvostopenjskem razporejanju stroškov in jo poznamo tudi pod imenom klasična kalkulacija, ki pa jo v praksi zaradi prevelike poenostavljenosti razporejanja splošnih stroškov čedalje bolj nadomešča metoda ABC. Delovanje slednje je v nalogi podrobneje predstavljeno, prav tako tudi njena uporabnost v praksi.

V drugem delu naloge, ki je pretežno praktične narave, v samem začetku predstavim farmacevtsko panogo in opišem podjetje Lek, d. d., skupaj s kalkulacijsko metodo, ki jo uporabljajo v podjetju. V nadaljevanju opišem in prikažem izračun polne lastne cene zdravila X po posameznih komponentah in jih na koncu naloge združim v skupno kalkulacijo, ki prikazuje rezultat polne lastne cene.

LITERATURA IN VIRI

1. Bertonec Popit, V. (2003). 300. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
2. Čadež, S., & Hočevár, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Čižman, M. (2002). Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. *Organizacija: Revija za management, informatiko in kadre*. Kranj: Fakulteta za organizacijske vede.
4. Drury, C. (1996). *Management and cost accounting* (4th Edition). London: International Thomson Business Press.
5. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Seal, W. (2003). *Management Accounting*. London: McGraw-Hill.
6. IMS. (2010, december). Top 10 svetovnih farmacevtskih korporacij. Najdeno 20. avgusta 2011 na spletnem naslovu <http://www.imshealth.com/portal/site/ims/menuitem.5ad1c081663fdf9b41d84b903208c22a/?vgnextoid=fbc65890d33ee210VgnVCM10000071812ca2RCRD&vgnextfmt=default>
7. IMS. (2011a, marec). Revidirana in nerevidirana rast tržne panoge od 2003 do 2010. Najdeno 20. avgusta 2011 na spletnem naslovu <http://www.imshealth.com/portal/site/ims/menuitem.5ad1c081663fdf9b41d84b903208c22a/?vgnextoid=fbc65890d33ee210VgnVCM10000071812ca2RCRD&vgnextfmt=default>
8. IMS. (2011b, marec). Skupaj revidirana in nerevidirana tržna rast panoge po regijah. Najdeno 20. avgusta 2011 na spletnem naslovu <http://www.imshealth.com/portal/site/ims/menuitem.5ad1c081663fdf9b41d84b903208c22a/?vgnextoid=fbc65890d33ee210VgnVCM10000071812ca2RCRD&vgnextfmt=default>
9. Kavčič, S. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Koletnik, F. (1996). *Računovodstvo za notranje uporabnike*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
11. Lewis, R., & Pendrill, D. (1996). *Advanced financial accounting* (5th Edition). London: Pitman publishing.
12. Oblak, M. (2006). *Strateški dejavniki prevzema Leka* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Polastro, E. T. (2005). Specialty pharma – a new role model? *Script Magazine*, str. 22–24.
14. Preissler, P. R. (1995). *Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung*. Landsberg/Lech: Moderne Industrie.
15. Pučko, D., & Rozman, R. (2000). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
16. Slovenski računovodski standardi (2006). *Stroški po vrstah, mestih in nosilcih*. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
17. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
18. Turk, I., Kavčič, S., Klobučar, N., Moerec, B., & Vidic, D. (2006). *Osnove poslovnega računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

19. Young, M. (2001). *Readings in Management Accounting*. Upper Saddle River (N. J.): Prentice Hall.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Izračun splošnih proizvodnih stroškov področja	1
Priloga 2: Prikaz izračuna splošnih stroškov ravnanja z materialom.....	1
Priloga 3: Prikaz izračuna splošnih stroškov področja.....	2

Priloga 1: Izračun splošnih proizvodnih stroškov področja

Pri izračunu splošnih stroškov zaradi poenostavitve primera predpostavim, da je stopnja splošnih stroškov enaka 20 %, ki se izračunajo od vrednosti procesnih stroškov. Splošne proizvodne stroške področja smo locirali na izdelek po spodnji enačbi:

$$\text{locirani proizvodni stroški po produktu} = \text{stopnja proizvodnih stroškov} \times \text{neposredni stroški po produktu}$$

Neposredni stroški po izdelku so seštevek procesnih stroškov, torej stroški dela in stroški opreme, ki skupaj znašajo 0,57 EUR na kos končnega proizvoda.

$$0,32 \text{ EUR (stroški opreme)} + 0,25 \text{ EUR (stroški dela)} = 0,57 \text{ EUR/kos}$$

Izračun lociranih stroškov po izdelku je enak:

$$0,57 \text{ EUR (procesni stroški)} \times 20 \% (\text{stopnja splošnih proiz. stroškov}) = 0,114 \text{ EUR/kos}$$

Priloga 2: Prikaz izračuna splošnih stroškov ravnanja z materialom

Stopnja splošnih stroškov ravnanja z materialom se izračuna na ravni vseh proizvodov podjetja, zato za prikaz izračuna lastne cene materiala postavim domnevo, da ti znašajo 3 % in se izračunajo od vrednosti materialnih stroškov. Locirani splošni materialni stroški po produktu so prikazani v spodnji enačbi (1):

$$\text{locirani splošni materialni stroški po produktu} = \text{stopnja splošnih materialnih stroškov} \times \text{potrošek materiala v kosovnici} \quad (1)$$

Potrošek materiala v kosovnici je izračunan iz kosovnice, prikazane v prilogi 1, in znaša 4,8 EUR na kos.

Locirani splošni materialni stroški po izdelku pa so:

$$4,80 \text{ EUR (materialni stroški)} \times 3 \% (\text{stopnja splošnih materialnih stroškov}) = 0,144 \text{ EUR/kos}$$

Priloga 3: Prikaz izračuna splošnih stroškov področja

Kot pri prejšnjih tudi pri tej obliki splošnih stroškov zaradi poenostavljenosti predpostavim, da je stopnja splošnih stroškov podjetja 15 % in se izračuna od vsote seštevka procesnih stroškov, splošnih proizvodnih stroškov področja in splošnih materialnih stroškov produkta. Splošni stroški področja so locirani po izdelku s pomočjo spodnje enačbe (2):

$$\text{locirani splošni proizvodni stroški po produktu} = \frac{\text{stopnja splošnih stroškov podjetja}}{\text{procesni splošni stroški brez splošnih stroškov področja}} \times \text{splošni stroški brez splošnih stroškov področja} \quad (2)$$

Seštevke procesnih in splošnih stroškov brez splošnih stroškov področja je prikazan spodaj:

0,57 EUR (procesni stroški) + 0,128 EUR (stroški kakovosti) + 0,114 EUR (splošni proizvodni stroški področja) + 0,144 EUR (splošni stroški ravnanja z materialom) = 0,956 EUR/kos

Locirani splošni stroški področja po izdelku pa so:

0,956 EUR * 15 % (stopnja splošnih stroškov podjetja) = 0,143 EUR/kos