

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

DAVID KRAVOS

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA DEJAVNIKOV
DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV
V IZBRANEM PROIZVODNEM PODJETJU**

Ljubljana, junij 2009

DAVID KRAVOS

IZJAVA

Študent David KRAVOS izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Metke TEKAVČIČ in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 POMEN IN VLOGA STROŠKOV V PODJETJIH.....	4
1.1 OPREDELITEV STROŠKOV	4
1.2 VRSTE STROŠKOV	6
1.2.1 Izvor glede na prvine poslovnega procesa.....	6
1.2.2 Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom	6
1.2.3 Izvor z vidika obravnavane poslovne enote	6
1.2.4 Obdobje nastanka stroškov	7
1.2.5 Obdobje vplivanja na poslovni izid	7
1.2.6 Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja.....	7
1.2.7 Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent.....	8
1.2.8 Koncepti, pomembni za proces odločanja.....	9
1.3 SISTEMI STROŠKOV IN MODELI STROŠKOV SKOZI ČAS	9
1.4 TRADICIONALNE RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZVEZI S STROŠKI....	12
1.4.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih	12
1.4.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih	13
1.4.3 Načrtovanje (predračunavanje) stroškov	14
1.4.4 Izračunavanje in analiziranje stroškovnih odmikov	15
1.4.4.1 <i>Analiza odmikov med uresničenimi in standardnimi neposrednimi stroški dela in materiala</i>	<i>15</i>
1.4.4.2 <i>Analiza odmikov pri splošnih stroških.....</i>	<i>16</i>
1.5 SODOBNE KONTROLINŠKO-RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZVEZI S STROŠKI	17
1.5.1 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.....	17
1.5.2 Predračunavanje na podlagi aktivnosti	19
1.5.3 Poslovanje na temelju analize aktivnosti.....	21
2 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA.....	23
2.1 ZGODOVINA PODJETJA	23
2.2 PROIZVODNI PROGRAM PODJETJA	27
2.3 POSLANSTVO IN STRATEŠKA USMERITEV PODJETJA	27
2.4 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA PODJETJA	29
3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V IZBRANEM PODJETJU	30
3.1 OBSTOJEČI SISTEM STROŠKOV V PODJETJU	30
3.2 OPREDELITEV OSNOVNIH IZHODIŠČ IN METODOLOGIJE, UPORABLJENIH V OKVIRU OBSTOJEČE ANALIZE DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV	31
3.3 KATEGORIJE PRIHODKOV	33
3.4 KATEGORIJE STROŠKOV	35
3.4.1 Direktni izdelavni stroški prodanih proizvodov	35
3.4.2 Proizvajalni stroški (ostali stroški tehničnega sektorja)	36
3.4.3 Stroški marketinga in amortizacija osnovnih sredstev, danih kupcem v reklamne namene	38
3.4.4 Stroški pospeševanja prodaje in prodajnih področij.....	40
3.4.5 Stroški uprave	42
3.4.6 Postavke pokritja 6	45
3.5 ANALIZA DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV V IZBRANEM PODJETJU ZA LETO 2008.....	45

3.5.1	Ključne bilančne postavke	45
3.5.2	Prilagoditev dobička iz poslovanja na kritje 5	47
3.5.3	Prihodki od prodaje proizvodov	48
3.5.4	Stroški.....	54
3.5.5	Dobičkovnost po prodajnih področjih in državah	56
3.5.5.1	Dobičkovnost po prodajnih področjih.....	56
3.5.5.2	Dobičkovnost po državah	61
3.5.6	Dobičkovnost po skupinah proizvodov	65
4	INFORMACIJE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV, KI IZHAJAJO IZ OBSTOJEČE ANALIZE DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV	71
4.1	KOLIKO IN KATERI STROŠKI SO USTREZNO RAZPOREJENI?.....	72
4.2	VPLIV ALTERNATIVNIH KLJUČEV ZA RAZPOREJANJE STROŠKOV UPRAVE NA IZRAČUNANO DOBIČKOVNOST	74
4.3	KORELACIJA MED STOPNJO KRITJA 1 IN STOPNJO KRITJA 5	77
5	PRAKTIČNA UPORABA KONCEPTA SAPP V EVROPSKIH PODJETJIH. 79	
5.1	KOLIKO STROŠKOVNIH SISTEMOV UPORABLJAJO PODJETJA?	80
5.2	STRUKTURA STROŠKOV PODJETJA	82
5.3	ENOTNA STOPNJA ZA ALOCIRANJE SPLOŠNIH STROŠKOV	83
5.4	OSNOVE ZA RAZDELJEVANJE SPLOŠNIH STROŠKOV	84
5.5	SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV IN PROIZVODNI STROŠKI ..	85
5.6	OBLIKOVANJE CENOVNE POLITIKE IN PROIZVODNI STROŠKI.....	86
5.7	UPORABA KONCEPTA SAPP	86
	ZAKLJUČEK.....	88
	LITERATURA IN VIRI.....	90
	PRILOGE	93

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Štiri-stopenjski model sistemov stroškov</i>	<i>11</i>
<i>Tabela 2: Postavke analize dobičkovnosti po stopenjskih pokritjih</i>	<i>32</i>
<i>Tabela 3: Kategorije prihodkov, ki so vključene v analizo dobičkovnosti.....</i>	<i>34</i>
<i>Tabela 4: Ostali stroški tehničnega sektorja s ključi za razdeljevanje stroškov.....</i>	<i>37</i>
<i>Tabela 5: Stroški marketinga in amortizacija osnovnih sredstev za marketinške namene s ključi za razdeljevanje stroškov</i>	<i>39</i>
<i>Tabela 6: Stroški pospeševanja prodaje in stroški prodajnih področij s ključi za razdeljevanje stroškov</i>	<i>40</i>
<i>Tabela 7: Stroški uprave v širšem smislu s ključi za razdeljevanje stroškov</i>	<i>43</i>
<i>Tabela 8: Povzetek izkaza poslovnega izida izbranega podjetja za leti 2008 in 2007 (v €).....</i>	<i>46</i>
<i>Tabela 9: Prilagoditev dobička iz poslovanja na kritje 5 za osnovno dejavnost podjetja ..</i>	<i>48</i>
<i>Tabela 10: Število proizvodov po skupinah proizvodov z deleži v prihodkih od prodaje in povprečni prihodki na proizvod v letu 2008</i>	<i>53</i>
<i>Tabela 11: Povzetek ključnih podatkov o prihodkih od prodaje po prodajnih področjih v letu 2008</i>	<i>54</i>
<i>Tabela 12: Stroški po stopenjskih pokritjih v letu 2008</i>	<i>55</i>
<i>Tabela 13: Stopnje kritja od 1 do 5 za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v %)</i>	<i>58</i>

<i>Tabela 14: Delež stroškov marketinga in stroškov prodajnih področij v prihodkih od prodaje za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v 1.000 € in %)</i>	59
<i>Tabela 15: Stopnje kritja (1-5) po skupinah proizvodov za podjetje v letu 2008 (v %)</i>	67
<i>Tabela 16: Razmerje med ustrezno in vprašljivo razdeljenimi stroški podjetja za leto 2008</i>	73
<i>Tabela 17: Simulacija vpliva izbire ključa za razdeljevanje stroškov uprave na kritje 5 v letu 2008 (v 1.000 €)</i>	76
<i>Tabela 18: Razmerje med neposrednimi in splošnimi stroški podjetja za leto 2008 (v € in v %).....</i>	82

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Primerjava dveh konceptov: SAPP (ABC) v primerjavi s predračunavanjem na podlagi aktivnosti (ABB)</i>	19
<i>Slika 2: Povezanost in primerjava konceptov SAPP, ABCM in ABM.....</i>	22
<i>Slika 3: Ključni podatki o prodaji in dobičku podjetja za obdobje 1999-2008 (v evrih in tonah).....</i>	24
<i>Slika 4: Dobičkonosnost kapitala (ROE) podjetja v % za obdobje 1999-2008.....</i>	25
<i>Slika 5: Organizacijska struktura podjetja.....</i>	29
<i>Slika 6: Prihodki od prodaje po državah v letu 2008 (v 1.000 €)</i>	49
<i>Slika 7: Kumulativni odstotek prihodkov od prodaje po državah v letu 2008 (v %).....</i>	50
<i>Slika 8: Prihodki od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v mio €)</i>	50
<i>Slika 9: Kumulativni odstotek prihodkov od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)</i>	51
<i>Slika 10: Struktura stroškov po stopenjskih pokritjih v letu 2008.....</i>	55
<i>Slika 11: Dobičkovnost podjetja in prodajnih področij po stopenjskih pokritjih v letu 2008 (v 1.000 €).....</i>	57
<i>Slika 12: Dobičkovnost na prodajnem področju 1 in v državi 1 v letu 2008 (v %).....</i>	61
<i>Slika 13: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 2 v letu 2008 (v %).....</i>	62
<i>Slika 14: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 3 v letu 2008 (v %).....</i>	64
<i>Slika 15: Kritje 2 in kritje 4 po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v mio €).....</i>	66
<i>Slika 16: Dobičkovnost po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v %)</i>	68
<i>Slika 17: Delež marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)</i>	69
<i>Slika 18: Delež marketinško-prodajnih stroškov v kritju 1 po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)</i>	70
<i>Slika 19: Odstotne razlike v stroških uprave po simuliranih ključih (ključ neto teža, ključ količina, ključ direktni izdelavni stroški in ključ obratovalne ure) glede na stroške uprave, razdeljene z obstoječim ključem (ključ prihodki od prodaje) v letu 2008</i>	75
<i>Slika 20: Trendne črte - korelacija med stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5 po skupinah proizvodov v letu 2008.....</i>	78

KAZALO PRILOG

<i>Priloga 1: Izračun dobičkonosnosti kapitala (ROE) za leto 2008 po Du Pontu.....</i>	93
<i>Priloga 2: Matrika države proti skupinam proizvodov za leto 2008.....</i>	94

UVOD

OPREDELITEV PROBLEMA

Potem ko enkrat v podjetju ocenijo, da obstaja povpraševanje po njihovih proizvodih, svojo pozornost usmerijo k proizvodnji in vprašanju, koliko jih bo to stalo. Ob predpostavki, da je cilj podjetja poslovati z dobičkom, morajo biti pri danem obsegu proizvodnje stroški čim nižji. Za podjetje ni smiselno proizvajati tako dragih proizvodov, da bi bila njihova prodajna cena tako visoka, da je trg ne bi prenesel oz. da bi jih prodajali z izgubo (Adams, Juleff, 2003, str. 140).

Poslovni izid podjetja kot celote, ki je enak razliki med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki, se da v nekem obračunskem obdobju relativno enostavno ugotoviti. Omenjena kategorija pa na žalost ne pove dosti o uspešnosti posameznih delov podjetja (blagovnih znamk, prodajnih programov, kupcev, distribucijskih kanalov, prodajnih trgov ali posameznih artiklov), saj se našteje postavke zaradi svoje raznolikosti medsebojno lahko bistveno razlikujejo po donosnosti. Zanima nas torej, kako meriti donosnost posameznih delov podjetja, ter informacije, ki jih pri tem pridobimo za sprejemanje poslovnih odločitev.

Vodstvo podjetja navadno zahteva mesečne ali (vsaj) četrtletne izkaze poslovnega izida, poleg tega pa želi vedeti, kakšen je poslovni rezultat po glavnih skupinah proizvodov in po posameznih oddelkih. Te informacije so še posebno uporabne pri ocenjevanju učinkovitosti oddelčnih (divizijskih) vodij (Drury, 1998, str. 207).

Če po eni strani razdeljevanje prihodkov na posamezne nosilce ne predstavlja večjih težav, je po drugi strani razporejanje (razmejevanje) stroškov lahko precej bolj problematično. Vendar si tudi različne kategorije stroškov niso enake z vidika razporejanja stroškov. Po enem od razvrstitvenih kriterijev, ki kot merilo delitve upošteva pripisovanje stroškov posameznim stroškovnim objektom, ločimo med neposrednimi in posrednimi (pogosto jim pravimo tudi splošni) stroški (Turk, Kavčič, Melave, 1997, str. 78). Pri razporejanju direktnih oz. neposrednih stroškov je navadno že njihovo sprotno zbiranje (zajemanje) tako, da jih je možno vsebinsko smiselno razmejiti na posamezni končni proizvod oz. posamezno vrsto končnih proizvodov.

Daleč največ premisleka je potrebno pri razdeljevanju posrednih (splošnih) stroškov, še posebej, če so tekom leta neustrezno kontirani (tj. preveč sintetično). V takih primerih je nujna uporaba določenih ključev (podlag) za razporejanje splošnih stroškov. Navadno jih razporejamo na podlagi ključev, izraženih v odstotkih, ki pomenijo razmerje med ustrezno kategorijo splošnih stroškov, ki jo moramo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje (Tekavčič, 1997, str. 20).

Pri izbiri ključev za razporejanje splošnih stroškov pa je prisotna visoka stopnja arbitrarnosti in je zatorej le-ta lahko zelo subjektivna. Nepremišljena oz. premalo argumentirana izbira teh ključev pa lahko usodno vpliva na prihodnost posameznega programa, trga, artikla..., zato menim, da je za vsa podjetja izredno pomembno, da tej problematiki posvetijo vso potrebno pozornost.

Tudi poslovodstvo izbranega proizvodnega podjetja¹, ki ga v nalogi podrobneje obravnavam, se tega zelo zaveda in v ta namen podpira premik k sodobnejšim managerskim konceptom. V letu 2007 je bil vzpostavljen oddelek za kontroling, ki ima osrednjo vlogo pri analiziranju ter poročanju o stroških in uspešnosti poslovanja.

NAMEN IN CILJI

Namen magistrskega dela je s pomočjo tuje in domače znanstvene in strokovne literature celovito preučiti vrste stroškov v podjetju, sisteme stroškov ter pomen stroškov v proizvodnem podjetju nasploh in posebej v izbranem podjetju. Poleg tega želimo prispevati k oblikovanju ustreznih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev v izbranem podjetju ter nakazati smer, kako bi lahko stopnjo ustreznosti podanih informacij dodatno izboljšali.

Cilji magistrskega dela so naslednji:

- najpomembnejši cilj je z empirično analizo dobičkovnosti poslovnih prihodkov oceniti, katere skupine proizvodov in katere države oz. prodajni trgi so bili za izbrano podjetje v opazovanem obdobju najbolj donosni in sicer v absolutnem in relativnem smislu,
- opredeliti prednosti in slabosti obstoječe metodologije in pri presoji dobljenih rezultatov upoštevati vse omejitve, ki izhajajo iz sistema tradicionalnih stroškov ter oblikovati predloge za izboljšanje priprave analize,
- seznaniti se s strokovno literaturo s področja obvladovanja stroškov ter spoznati sodobne koncepte v zvezi z obvladovanjem stroškov,
- v podjetju razvijati pomen kontrolinga, tako z vidika načrtovanja, kontroliranja, analiziranja in informiranja, ob stalnem in tesnem sodelovanju managementa in kontrolinga,
- vplivati na še večjo pripravljenost poslovodstva in sodelavcev na razmišljanje o nujnosti obvladovanja stroškov, kot enega ključnih vzvodov za ohranjanje dolgoročne uspešnosti podjetja.

METODE DELA IN VSEBINA

Pri izdelavi magistrskega dela smo preučili dosegljivo znanstveno in strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, vire, prispevke in članke z najaktualnejšimi spoznanji s področja stroškov, upravljalnega računovodstva in ugotavljanja dobičkovnosti stroškovnih nosilcev.

¹ Preučevano podjetje je eno največjih in najvidnejših slovenskih živilsko-predelovalnih podjetij.

Pri proučevanju smo uporabili metodo analize vsebine ter metodo primerjanja pridobljenih ugotovitev.

V okviru empirične analize smo preučili dejanske podatke iz obravnavanega podjetja ter na tej osnovi izdelali analizo dobičkovnosti poslovnih prihodkov. Pri tem smo metodologijo priprave omenjene analize tudi podrobneje predstavili. Podatke iz empirične analize smo primerjali in analizirali s pomočjo računalniškega programa.

Magistrsko delo je razdeljeno na pet poglavij. Po uvodu, kjer so opredeljeni problematika, namen in metode dela, smo v prvem poglavju opisali pomen in vlogo stroškov v sodobnem podjetju. Pri tem smo poskušali pojasniti, kaj razumemo pod pojmom stroški ter kakšne razvrstitve stroškov poznamo. Del poglavja je namenjen opisu sistemov stroškov in načinu, kako so se razvijali skozi čas. V četrtem in petem podpoglavju smo prikazali tradicionalne in sodobnejše kontrolniško-računovodske rešitve v zvezi s stroški.

Naslednje poglavje je namenjeno predstavitvi izbranega podjetja, kjer smo se sprehodili skozi zgodovino podjetja, s poudarkom na poslovnih rezultatih zadnjega desetletja, ter prikazali proizvodni program podjetja. V drugo poglavje smo vključili tudi opis vrednot, za katere se v podjetju zavzemajo (poslanstvo in strateško usmeritev), ter podatke o organiziranosti podjetja.

Najobsežnejši del magistrskega dela predstavlja tretje poglavje, kjer smo na praktičnem primeru dejanskih podatkov za leto 2008 želeli prikazati, kako v izbranem podjetju aktualno obvladujejo stroške oz. pridobivajo informacije za sprejemanje poslovnih odločitev. To poglavje je razdeljeno na pet podpoglavij. V prvem podpoglavju smo opisali obstoječi sistem stroškov v podjetju, le-temu sledi opredelitev aktualne metodologije priprave analize dobičkovnosti poslovnih prihodkov. Tretje in četrto podpoglavje podrobneje prikazujeta kategorije prihodkov in kategorije stroškov, ki vstopajo v analizo dobičkovnosti. Iz tega dela je razvidno, v kakšne sklope v podjetju združujejo različne kategorije stroškov, koliko stopenjskih pokritij uporabljajo in kateri so izbrani ključi za razporejanje splošnih stroškov. Peto podpoglavje prikazuje samo analizo dobičkovnosti poslovnih prihodkov za leto 2008. V tej točki je možno razbrati, katere skupine proizvodov in katere države oz. prodajni trgi so bili za izbrano podjetje v opazovanem obdobju najbolj donosni.

V četrtem poglavju smo opredelili, katere so pomanjkljivosti obstoječega načina dela, navezujoč se na slabosti tradicionalnega sistema stroškov. Na primeru stroškov uprave v širšem smislu (kot jih pojmujejo v opazovanem podjetju), ki so zadnja kategorija v sistemu stopenjskega razporejanja stroškov, poskušamo dokazati, v kakšni meri lahko sprememba ključa za razporejanje splošnih stroškov vpliva na prikazano dobičkovnost poslovnih prihodkov. Nadalje bomo v zadnji točki tega poglavja poskusili dokazati pozitivno korelacijo med stopnjama kritja 1 in 5 in opredeliti praktične posledice tega dokaza.

Peto poglavje nakazuje smer, ki bi jo moralo podjetje ubrati, da bi bila teoretična podlaga omenjene analize pravilnejša in posledično informacije za sprejemanje poslovnih odločitev primernejše. Govorimo seveda o konceptu stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – njegovo uvajanje v podjetje pa presega okvire pričujočega magistrskega dela.

V zaključku povzemamo glavne misli in ugotovitve, do katerih smo prišli med proučevanjem in razmišljanjem o obravnavani temi. Na koncu sledi še navedba uporabljene literature in virov ter priloge.

1 POMEN IN VLOGA STROŠKOV V PODJETJIH

Stroški so v vsakem podjetju osrednja ekonomska postavka (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 23). Stroški kot celota so kompleksna kategorija, zato ne zadošča več, da jih obravnavamo kot celoto ali pa po posameznih vrstah. Analiziramo jih z vidika njihovega gibanja v povezavi z obsegom poslovanja, proučujemo jih skozi razna obdobja, primerjamo jih s stroški v drugih podjetjih in šele na osnovi take analize lahko pripravimo kakovostne informacije za sprejemanje poslovnih odločitev. Informacije o stroških pa morajo biti ustrezne in pravočasne.

Ne glede na to, ali podjetje ustvarja proizvode ali opravlja storitve, se pri poslovanju vsakega podjetja pojavljajo stroški. Brez poznavanja stroškov pa si ne moremo predstavljati dobrih poslovnih odločitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 73).

1.1 OPREDELITEV STROŠKOV

Stroški so v denarju izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Čeprav različni avtorji različno definirajo stroške, je vsem skupno to, da jih vidijo kot cenovno izraženo porabo poslovnih prvin podjetja, ki so povezani z ustvarjanjem poslovnih učinkov.

Do stroškov pridemo tako, da pomnožimo potroške (količine prvin poslovnega procesa) z določenimi cenami ali vrednostmi, s čimer se preko skupnega imenovalca spremenijo v stroške (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 72).

Stroški so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 74).

Če skušamo stroške teoretično opredeliti, jih pojmujeemo kot vsoto zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 15). V enačbi to opredelitev zapišemo takole:

$$C = \sum_{i=1}^n Q_i * p_i \quad (1)$$

C - stroški

Q_i - količina poslovne prvine i

p_i - cena za enoto poslovne prvine i

n - število različnih prvin poslovnega procesa

Seveda je v praksi nemogoče vse stroške izraziti kot zmnožek količine in cene določene prvine poslovnega procesa (npr. potrošek delovnih sredstev, strošek najemnine, zavarovalnine, članarine,...). Vseeno pa nam gornja enačba nakazuje temeljni možnosti za znižanje stroškov: ali preko zniževanja potroškov (količine poslovne prvine) ali preko zniževanja nabavnih cen (cena poslovne prvine). Zniževanje stroškov na enoto poslovnega učinka predstavlja odločilen dejavnik pri povečanju uspešnosti poslovanja podjetja. Uspešnost poslovanja podjetja je osrednja tema preučevanja ekonomike podjetja, ki s tega vidika preučuje predvsem prihodke in stroške. Pri tem predstavljajo stroški najboljše del ekonomskega preučevanja podjetja (Pučko, Rozman, 1996, str. 88). Stroški so neugodna sestavina poslovno-izidnega toka. Namreč, če nastajajo v poslovnem sistemu stroški, ne da bi ob tem nastajali tudi novi učinki, so taki stroški izguba (Melavc, Novak, 2007, str. 325). Če pa uspe prodaja novih učinkov, obstaja možnost, da bo prodajna cena novih učinkov manjša od stroškovne cene novih učinkov, bo njej enaka ali večja od nje. V prvem primeru se razlika med stroškovno in prodajno ceno spremeni v izgubo. V drugem primeru ne moremo govoriti o kakršnemkoli poslovnem izidu. Tretji primer pa je najbolj zaželen, saj s prodajno ceno navrže poslovnemu sistemu ne le nadomestilo za stroškovno ceno, temveč še določen dobiček, ki ni nič drugega kot skozi prodajo pridobljeni novi kapital.

Stroškovna in prodajna cena novih učinkov sta torej odločilnega pomena za presojo uspešnosti poslovnega sistema. Zapišemo lahko, da je stroškovna cena neugodna, prodajna cena pa ugodna prvina poslovno-izidnega toka. Pri dani prodajni ceni bo torej za poslovni izid odločilnega pomena stroškovna cena nekega učinka. Če predpostavimo, da je prodajna cena v pogojih popolne konkurence na tržišču dana in poslovni sistem nanjo ne more vplivati, je težišče odločanja o gospodarjenju poslovnega sistema na preučevanju stroškovnih cen učinkov, obsega dejavnosti in sestave dejavnosti (Melavc, Novak, 2007, str. 325).

Tako domači kot tuji avtorji menijo, da je obravnavanje stroškov potrebno vedno prilagoditi namenu njihovega preučevanja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 77).

1.2 VRSTE STROŠKOV

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev, pri čemer se njihove razvrstitvene sheme razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev, in tudi po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija.

Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih (Tekavčič, 1997, str. 17 ter Drury, 1998, str. 24) prikazujemo v naslednjih točkah.

1.2.1 Izvor glede na prvine poslovnega procesa

Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, vodi do tako imenovanih **naravnih (tudi načelnih) vrst stroškov**, med katere uvrščamo stroške delovnih sredstev, stroške predmetov dela, stroške dela in stroške tujih storitev.

1.2.2 Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom

Po tem kriteriju delimo stroške na:

- **neposredne stroške:** Neposredni stroški so tisti stroški, za katere lahko brez težav ugotovimo, koliko jih je povzročil posamezni stroškovni objekt, posredni pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim objektom in jih moramo razporediti na stroškovne objekte na podlagi določenih metod, ki neizogibno vključujejo določeno stopnjo arbitrarnosti.
- **posredne stroške:** Pri splošnih (posrednih) stroških kaže razlikovati splošne proizvodne stroške od splošnih nabavnih, prodajnih in upravnih stroškov. Posredne (splošne) stroške na posamezne stroškovne objekte običajno razporejamo na podlagi ključev, izraženih v odstotkih, ki omenijo razmerje med ustrezno kategorijo splošnih stroškov, ki jo moramo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje. Osnove za razporejanje splošnih stroškov so na primer lahko neposredni stroški dela, neposredni materialni stroški, skupni neposredni stroški, ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih in podobno.

1.2.3 Izvor z vidika obravnavane poslovne enote

Stroške glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote delimo na:

- **izvirne stroške:** Izvirni stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja (Pučko, Rozman, 1992, str. 91).
- **neizvirne (izvedene, izpeljane) stroške:** Izvedeni stroški pa so vanjo preneseni iz kake druge poslovne enote (Pučko, Rozman, 1992, str. 91).

1.2.4 Obdobje nastanka stroškov

Stroške glede na obdobje nastanka delimo na:

- **uresničene ali obračunske stroške:** Uresničeni stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja in so prikazani v knjigovodskih listinah, zato jih lahko imenujemo tudi obračunski stroški. Na njihovi podlagi presojamo doseženo uspešnost poslovanja za obdobje, na katerega se nanašajo, in ugotavljamo, kako bi jo bilo mogoče povečati.
- **načrtovane ali prihodnje stroške:** Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo odločilno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.

1.2.5 Obdobje vplivanja na poslovni izid

Glede na to, kdaj stroški vplivajo na poslovni izid, ločimo:

- **stroške, ki se lahko zadržujejo v zalogah:** Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, so tisti stroški, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke.
- **stroške obdobja:** Stroški obdobja pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, ko so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo ali ne. Stroškov obdobja podjetje torej ne more vračunati v zaloge.
- **zapadle stroške:** Zapadli stroški so tisti, ki sooblikujejo odhodke in s tem vplivajo na poslovni izid danega obdobja (torej vsi stroški obdobja ter tisti del stroškov, ki se lahko zadržujejo v zalogah, ki se nanaša na prodane količine).
- **nezapadle stroške:** Nezapadli stroški so tisti, ki jih podjetje zadrži v zalogah.

1.2.6 Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja

Glede na to, kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja, ločimo:

- **stalne (fiksne) stroške:** Stalni stroški so po prevladujoči opredelitvi tisti stroški, ki niso odvisni od obsega poslovanja in se v kratkem obdobju pojavljajo v določenem stalnem znesku, čeprav podjetje preneha poslovati. Njihova višina je odvisna predvsem od usposobljenosti poslovnega procesa, zato bi jih lahko imenovali tudi stroški poslovne (proizvodne) pripravljenosti.

V kategoriji stalnih stroškov je smiselno razlikovati med nujnimi stalnimi stroški in odpravljljivimi stalnimi stroški.

Nujni stalni stroški so tesno povezani s proizvodnimi in prodajnimi zmogljivostmi in jih kratkoročno ni mogoče zmanjšati, ne da bi resno ogrozili poslovanje podjetja ali njegove dolgoročne cilje. Med nujne stalne stroške uvrščamo na primer amortizacijske stroške, ki se nanašajo na proizvodne zmogljivosti, davek na nepremičnine, zavarovalne premije in podobno.

Odpravljeni stalni stroški pa so tisti stroški, ki izhajajo iz kratkoročnih poslovnih odločitev, kot so na primer stroški oglaševanja po pogodbi za določeno obdobje, štipendije za določeno študijsko leto in podobno. Odpravljeni stalne stroške navadno povezujemo z letnimi poslovnimi odločitvami, njihova osnovna značilnost pa je, da jih je mogoče odpraviti brez težjih posledic za doseganje dolgoročnih ciljev podjetja.

- **spremenljive (variabilne) stroške:** Spremenljivi stroški so opredeljeni kot stroški, ki so odvisni od obsega poslovanja in ob povečanju obsega poslovanja naraščajo. Vendar se vsi spremenljivi stroški ne povečujejo enako hitro. Glede na to, kako se odzivajo na povečanje obsega poslovanja, ločimo napredujoče (progresivne), sorazmerne (proporcionalne) in nazadujoče (degresivne) spremenljive stroške.
- **omejeno stalne stroške:** Stalni stroški so absolutno stalni samo v določenem obdobju poslovanja. Njihova zgornja meja so dane proizvodne zmogljivosti in če želi podjetje povečati obseg poslovanja čez to mejo, mora povečati svoje zmogljivosti. Dodatne zmogljivosti pa povzročijo skokovito povečanje stalnih stroškov, zato predpostavka o absolutnih stalnih stroških na točki povečanja zmogljivosti preneha veljati. Novi stalni stroški se oblikujejo na višji ravni in s povečanjem obsega poslovanja ostajajo nespremenjeni vse dotlej, dokler ta ne doseže ob zgornje meje povečanja zmogljivosti. Morebitno novo povečanje zmogljivosti ponovno skokovito poveča stalne stroške, ki se oblikujejo na novi, višji ravni. Takšne stroške imenujemo omejene stalne stroške.
- **omejeno spremenljive stroške:** Nekateri stroški, ki imajo lastnosti spremenljivih stroškov, se namreč povečajo šele z zadostnim povečanjem obsega poslovanja glede na dane proizvodne zmogljivosti. Takšni so na primer stroški vzdrževanja strojev, ki se ne povečujejo z vsako dodatno proizvedeno enoto proizvoda, a vendarle tako pogosto, da jih še vedno upoštevamo kot spremenljive stroške, le da to niso absolutno spremenljivi, temveč le omejeni spremenljivi stroški.

1.2.7 Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent

Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent, delimo stroške na:

- **dejanske stroške:** Dejanski stroški so stroški, ki so se v določenem obdobju dejansko pojavili v določenem znesku.
- **ocenjene stroške:** Ocenjeni stroški so stroški, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Pomembni so predvsem kot izhodišče za načrtovane stroške, lahko pa so tudi izhodišče za vrednotenje poslovnih učinkov. Pogosta je kombinacija, ki vključuje dejanske neposredne stroške in ocenjene splošne stroške, izračunane kot zmnožek ocenjenega ključa (ocenjeni splošni stroški deljeni z ocenjeno vrednostjo osnove za ocenjeno količino poslovnih prvin) in osnove, ki se nanaša na dejansko uresničeno količino poslovnih učinkov. Tako opredeljeni stroški so znani kot *normalni stroški*.

- **standardne stroške:** Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

1.2.8 Koncepti, pomembni za proces odločanja

Stroškovni koncepti, ki so pomembni za odločanje v podjetju so:

- **relevantni ali odločilni stroški:** Relevantni stroški so vsi tisti stroški, ki so z obravnavano poslovno odločitvijo logično povezani in jih kaže pri njenem sprejemu upoštevati, vendar le tisti del stroškov, ki so odvisni od tega, ali določeno odločitev sprejmemo ali ne.
- **izogibni stroški:** Izogibni stroški so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne različice ne sprejmemo, pojavijo pa se, če jo sprejmemo.
- **diferenčni stroški:** Izogibni stroški so po vsebini skladni s konceptom razlikovalnih (diferenčnih) stroškov, ki pomenijo razliko v stroških med poslovnimi različicami, zato nekateri avtorji oba pojma uporabljajo kot sinonima. To je tudi logično, kajti stroškom, ki se med posameznimi različicami razlikujejo, se je mogoče izogniti, če določene različice ne sprejmemo.
- **oportunitetni stroški:** Oportunitetni stroški pomenijo ceno sprejete različice delovanja. Enaki so izgubi rezultata, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja.
- **nepovratni stroški:** Nepovratni stroški so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Odločitve, ki jih je povzročila, ne moremo spremeniti ali popraviti z nobeno sedanjo ali prihodnjo odločitvijo. To pa pomeni, da so nepovratni stroški pri odločanju irelevantni in jih zato pri sprejemanju odločitev ne smemo upoštevati. Razumevanje stroškovnih konceptov pomembnih za odločanje nam pomaga tudi pri odgovoru na vprašanje, kakšen pristop naj poslovodstvo uporabi pri analizi stroškov, da si bodo zagotovili potrebne informacije za sprejem ustreznih poslovnih odločitev.

1.3 SISTEMI STROŠKOV IN MODELI STROŠKOV SKOZI ČAS

Sistem stroškov je celota medsebojno povezanih potroškov in cen pri prvinah poslovnega procesa ter poslovnih učinkih (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 266). Na podlagi tega lahko rečemo, da je bistvo sistema stroškov vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki, kar je pomembno iz več razlogov (Tekavčič, 1997, str. 52):

- ker je izhodišče za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, ki lahko pri spremembi fizičnega obsega zaloga dokončanih proizvodov in nedokončane

proizvodnje bistveno vpliva na velikost poslovnega izida v določenem obračunskem obdobju,

- ker je izhodišče za postavljanje prodajnih cen,
- ker pri danih prodajnih cenah omogoča tudi presojanje donosnosti posameznih poslovnih učinkov in sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev na tej podlagi.

Sistem stroškov mora biti postavljen tako, da zagotavlja vodstvu vse potrebne informacije, ki jih potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev. Po Tekavčičevi so povzeti trije sklopi odločitev, ki jih upošteva vsak konkretni sistem:

a) Odločitve o načinu zajemanja stroškov v podjetju:

- sistem stroškov na temelju poslovnih nalog (angl. *job order costing*),
- sistem stroškov, ki temeljijo na poteku poslovnega procesa (angl. *process costing*).

b) Odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent:

- sistem dejanskih stroškov,
- sistem ocenjenih stroškov,
- sistem standardnih stroškov.

c) Odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov:

- vrednotenje po polni lastni ceni,
- vrednotenje po eni od različic zožene lastne cene.

Ta odločitev se nanaša na vprašanje, katere stroške bo podjetje v določenem obdobju v celoti uvrstilo med stroške obdobja in katere bo zadržalo v zalogah neprodanih proizvodov in nedokončane proizvodnje. Na voljo sta dve skrajni možnosti: vrednotenje zalog po polni lastni ceni (angl. *full absorption costing*, včasih tudi *full costing* ali *absorption costing*) in vrednotenje po spremenljivih stroških (angl. *direct costing* oz. pravilneje *variable costing*). V prvem primeru v zalogah zadržimo vse stroške, ki se nanašajo na neprodano količino, v drugem pa le pripadajoči del spremenljivih stroškov.

Poslovodstvo lahko gleda na razvoj integriranega sistema stroškov in modela za merjenje uspešnosti kot na potovanje skozi štiri zaporedne faze (Kaplan in Cooper, 1998, str. 11).

Večina podjetij naj bi bila danes na Stopnji II, kar pomeni, da morajo le-ta najprej razviti samostojne, specializirane sisteme stroškov, profitabilnosti in merjenja uspešnosti, preden se lahko približajo cilju. Ta je na stopnji IV, kjer naj bi integrirani sistem zagotavljal pravočasne, relevantne in natančne informacije za poslovodstvo in zunanje uporabnike.

Sistemi na Stopnji II zadoščajo zahtevam finančnega poročanja in zagotavljajo stroške po mestih odgovornosti, toda ne po aktivnostih in procesih, po drugi strani pa so podatki o stroških proizvodov izkrivljeni, podatkov o stroških kupcev ni ali pa so ti nenatančni;

poslovodstvo in zaposleni dobijo povratne informacije s časovnim zamikom, ki so preveč agregatne in izhajajo iz finančnih poročil.

Sistemi na Stopnji III vključujejo dobro delujoče tradicionalne sisteme stroškov, ki izpolnjujejo osnovne računovodske funkcije in so temelj za pripravo mesečnih ali četrtnih izkazov za zunanje uporabnike. Pri tem za razdeljevanje obdobjnih stroškov med stroške prodanih proizvodov in zaloge uporabljajo tradicionalne metode. Prisoten je lahko tudi vzporedni sistem, ki temelji na konceptu SAPP in izkorišča podatke iz »uradnega« sistema in druge podatke, ki so na voljo v podjetju. Stroški aktivnosti, proizvodov, storitev, kupcev in organizacijskih enot se merijo relativno natančno. Na voljo so finančne in nefinančne povratne informacije na operativnem nivoju.

Tabela 1: Štiri-stopenjski model sistemov stroškov

Vidik sistema	Stopnja I <i>Razdrobljen</i>	Stopnja II <i>Namenjen finančnemu poročanju</i>	Stopnja III <i>Specializiran</i>	Stopnja IV <i>Integriran</i>
Kakovost podatkov	•mnogo napak •velike razlike	•brez presenečenj •zadošča za revizijo	•skupne baze podatkov •neodvisni (samostojni) sistemi •neformalno povezovanje	•popolnoma povezane baze podatkov in sistemi
Zunanje finančno poročanje	•neustrezno	•narejen za potrebe finančnega poročanja	•sistem iz stopnje II	•sistemi za finančno poročanje
Stroški proizvoda / kupcev	•neustrezno	•nenatančen •skriti stroški in dobički	•več samostojnih sistemov SAPP (ABC)	•integrirani ABM sistemi
Operativna in strateška kontrola	•neustrezno	•omejen feedback •feedback z zamikom	•več samostojnih sistemov merjenja uspešnosti	•operativni in strateški sistemi merjenja uspešnosti

Vir: Kaplan in Cooper, 1998, str. 12

V končni fazi, Stopnji IV, sta koncept SAPP in sistem povratnih informacij integrirana in omogočata pripravo finančnih poročil. Sistem je načrtovan na tak način, da maksimizira koristi posloводства pri sprejemanju odločitev in ostalih zaposlenih, ki težijo k nenehni izboljšanju procesov, ki so pod njihovim nadzorom. Podjetja morajo strukturirati sisteme na

osnovi aktivnosti, da bodo ustrezali namenu posloводства, potrebno pa je rešiti tudi določena tehnična vprašanja.

1.4 TRADICIONALNE RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZVEZI S STROŠKI

1.4.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

O stroškovnih mestih govorimo takrat, ko stroške povežemo s tistimi mesti, na katerih so nastali. Stroškovno mesto je funkcionalno, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (SRS 16, 2006; Hočevár, 1998, str. 80).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 85):

- omogočiti pravilnejšo razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce,
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren.

Stroškovna mesta delimo na proizvajalna in neproizvajalna.

Med proizvajalna stroškovna mesta sodijo stroškovna mesta osnovne dejavnosti, stroškovna mesta stranske dejavnosti, stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti in stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Osnovna značilnost naštetih stroškovnih mest je proizvodna funkcija.

Neproizvajalna stroškovna mesta pa so mesta nakupne dejavnosti, stroškovna mesta upravne dejavnosti in stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

Problem, ki nastane pri ugotavljanju stroškov po stroškovnih mestih so posredni stroški, kajti njihova značilnost je, da nastanejo na več stroškovnih mestih. Rešitev tega problema je ključ, s pomočjo katerega posredne stroške razporedimo na stroškovna mesta.

$$Ključ = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova}} * 100 \quad (2)$$

Znesek splošnih stroškov, ki odpade na posamezno stroškovno mesto, ugotovimo tako, da znesek osnove, ki bremeni to stroškovno mesto, pomnožimo z izbranim ključem. Osnove za razporejanje splošnih stroškov so lahko zelo različne, pomembno je, da so čim bolj

povezane s kategorijo splošnih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove (Tekavčič, 1997, str. 20).

1.4.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilec je proizvod oziroma storitev zaradi katerega so stroški nastali in s katerim jih je potrebno povezati. Ločimo začasne stroškovne nosilce ter končne stroškovne nosilce.

Podjetje pri načinu zajemanja stroškov izbira med dvema sistemoma stroškov (Tekavčič, 1997, str. 54-57):

- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih nalogov,
- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih procesov.

Spremljanje stroškov po poslovnih nalogih temelji na posameznih poslovnih nalogih, ki določajo izvedbo poslovanja v časovnem obdobju. Posamezen poslovni nalog je izhodišče za številne izvedene naloge, ki podrobno določajo porabo posameznih prvin poslovnega procesa. Stroške najprej ugotavljamo za posamezne izvedene naloge, ki temeljijo na danem poslovnem nalogu, nato pa še zbirno za celotni poslovni nalog. Lastno ceno posameznega izdelka izračunamo tako, da stroške, ki odpadejo na posamezen poslovni nalog, delimo s številom enot izdelkov, kot izhaja iz samega naloga.

V procesnih sistemih pa se stroški zajemajo po posameznih oddelkih, skozi katere poteka proizvodni tok. Stroški se lahko obračunavajo mesečno, tedensko ali celo dnevno, odvisno od zahtev odgovornih v podjetju. Lastno ceno posameznega izdelka v danem obdobju izračunamo tako, da celotne stroške obdobja delimo s količino dokončanih izdelkov v tem obdobju.

Za izračun lastne cene pri zajemanju stroškov po poslovnem procesu je ključno vprašanje, kako določiti števec in imenovalac v obravnavanem časovnem obdobju. Teorija priporoča ali metodo tehtanega povprečja ali metodo FIFO (angl. *First-In, First-Out*), t.j. metodo zaporednih cen. Tekavčičeva opozarja, da oba izraza slabo ponazarjata vsebino posameznih metod in se nanašata na metodo računanja števila pogojno dokončanih enot v imenovalcu obrazca za računanje lastne cene izdelka. V obeh primerih gre za ponderirano vsoto začetnih zalog nedokončane proizvodnje, dokončanih proizvodov in končnih zalog nedokončane proizvodnje.

- Metoda tehtanega povprečja upošteva v imenovalcu vse v obdobju dokončane izdelke, ne glede na to, ali so bili začeti v opazovanem ali preteklem obdobju, poleg njih pa še (ustrezni) del končnih zalog nedokončane proizvodnje. V števcu pa je seštevek stroškov v začetnih zalogah nedokončane proizvodnje in stroškov tekočega obdobja.
- Metoda FIFO v imenovalcu upošteva le tiste izdelke, ki so bili v obravnavanem obdobju začeti in končani, od začetnih in končnih zalog nedokončane proizvodnje pa le

tisti del, ki ustreza stopnji njihove dokončanosti. V števcu pa so vključeni samo stroški tekočega obdobja.

Obema sistemoma zajemanja stroškov je skupno to, da je pri razporejanju splošnih stroškov prisotna določena arbitrarnost, saj moramo pri tem obvezno uporabiti posebne ključne. Izračunane lastne cene so v obeh primerih le povprečne lastne cene, razlika je v tem, da je količina poslovnih učinkov pri zajemanju stroškov po delovnih nalogih majhna, pri zajemanju stroškov glede na proces pa velika. Prvi način je zato primernejši za posamično in serijsko proizvodnjo, ki izhaja iz kupčevega naročila ali plana proizvodnje, slednji pa za procesno proizvodnjo, to je ponavljajočo se proizvodnjo istovrstnih učinkov.

V praksi je strogo ločevanje med obema sistemoma zajemanja stroškov manj verjetno, saj bi to bilo zahtevno in zamudno opravilo, tako da podjetja uporabljajo kombinacijo obeh načinov.

1.4.3 Načrtovanje (predračunavanje) stroškov

Proces poslovskega odločanja se začne z odločanjem o strateških načrtih podjetja. Strateški načrti so podlaga za odločanje posloводства o letnih načrtih podjetja. Primerjava uresničenega poslovanja z načrtovanim omogoča poslovodu podjetja ugotoviti nepravilnosti v poslovanju podjetja ter se odločiti o ukrepih, ki naj bi odpravili vzroke in posledice za nastale odmike med načrtovanim in uresničenim (Hočevar, 2007, str. 200).

Predračune sestavljamo tako za notranje kot za zunanje potrebe. Predračunavanje oz. načrtovanje obsega obdelovanje denarnih in nedenarnih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj (SRS 20, 2006).

Načrtovanje stroškov ne zajema celotnega predračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj se ne ukvarja z načrtovanjem sredstev, obveznosti, prihodkov, prejemkov in izdatkov. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja podjetja, je sestavina stroškovnega računovodstva.

Rezultat načrtovanja stroškov je predračun stroškov po stroškovnih mestih, naravnih vrstah stroškov in kontih glavne knjige. Stroške lahko načrtujemo za obdobje poslovnega leta (ali tudi za daljše obdobje), za obdobja krajša od enega leta (npr. kvartalno ali mesečno) ter za posebne potrebe.

Pri računovodskem predračunavanju, ne glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje posloводства ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti in predračune v

naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom (SRS 20, 2006).

Pri načrtovanju stroškov je potrebno natančno opredeliti izhodišča in način izračuna, upoštevan pri samem izračunavanju. Pomembna je tudi stopnja gotovosti ali negotovosti uresničenja posameznih predpostavk. Zaželeno je, da k načrtovanim stroškom kot primerjavo dodamo ustrezne podatke iz preteklega obdobja.

1.4.4 Izračunavanje in analiziranje stroškovnih odmikov

Računovodsko proučevanje oz. analiziranje se ukvarja s presojanjem kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih - je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih (SRS 29, 2006).

Odmik je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja. V stroškovnem računovodstvu se razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od standardnih stroškov uresničenega obsega dejavnosti v istem obdobju in istem podjetju (SRS 29, 2006).

Za poslovodstvo podjetja se navadno pripravljajo poročila o odmikih, ki so le pokazatelj razlik med uresničenimi in načrtovanimi dosežki, ne pokažejo pa vzrokov zanje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 184-194). Le-ti so lahko neuspešno ali neučinkovito izvajanje načrta; napačen, neustrezen načrt; ter nepoznavanje ali nezmožnost poznavanja prihodnjih dogodkov, še preden začnejo nastajati. V praksi so odmiki med načrtovanim in uresničenim le poredko enaki nič in ker jih je lahko zelo veliko, si v podjetju navadno postavijo kriterij, po katerem bodo proučevali odmike. Paziti moramo, da je vrednost informacije, ki jo pridobimo s proučevanjem, manjša od stroškov za njeno pridobitev.

Poglejmo, kako lahko pri nadziranju stroškovnih mest razčlenjujemo odmike uresničenih stroškov od standardnih stroškov (Hočevvar, 1995, str. 69-83).

1.4.4.1 Analiza odmikov med uresničenimi in standardnimi neposrednimi stroški dela in materiala

Na odmik pri neposrednih stroških lahko vpliva sprememba cene prvine poslovnega procesa ali sprememba njegovega potroška. To dejansko pomeni, da celotni odmik razčlenimo na dva dela, in sicer na cenovni odmik in na potroškovni odmik.

Pri **neposrednih stroških materiala** moramo pred izračunom odmikov načrtovane stroške prilagoditi dejanskemu obsegu dejavnosti. Odmik pri teh stroških izračunamo kot razliko

med uresničenimi neposrednimi stroški materiala in standardnimi neposrednimi stroški materiala. Celotni odmik je lahko posledica spremembe cene materiala (cenovni odmik) ali spremembe njegovega potroška (potroškovni odmik); pri potroškovnem odmiku se lahko izračunata tudi odmik mešanja materiala in odmik izkoristka materiala.

Tudi pri **neposrednih stroških dela** moramo pred izračunom odnikov načrtovane stroške prilagoditi dejanskemu obsegu dejavnosti. Odmik pri teh stroških izračunamo kot razliko med uresničenimi neposrednimi stroški dela in standardnimi (načrtovanimi) neposrednimi stroški dela. Celotni odmik je lahko posledica različnih uresničenih postavk plač (postavkovni odmik) oziroma razlik med uresničenim delovnim časom in standardnim (učinkovitostni odmik), pri učinkovitostnem odmiku se lahko izračunata tudi odmik mešanja in izkoristka dela.

1.4.4.2 Analiza odnikov pri splošnih stroških

Splošne stroške podjetja lahko razdelimo na spremenljive splošne stroške in na stalne splošne stroške. Prvi so povezani z neko dejavnostjo v podjetju in se spreminjajo z njenim obsegom, slednji pa so v nekem obračunskem obdobju enaki ne glede na obseg dejavnosti. Podobno kot pri neposrednih stroških tudi tu celotni odmik razstavimo na delne odmike in sicer na štiri (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 191): dva odnima pri spremenljivih splošnih stroških (zaradi njihove spremenjene velikosti in zaradi spremembe učinkovitosti osnove pri njihovi standardizaciji) in dva odnima pri stalnih splošnih stroških (zaradi njihove spremenjene velikosti in zaradi obsega dejavnosti).

Odmik pri **spremenljivih splošnih stroških** je lahko posledica razlik v uresničenih cenah in potroških od predračunskih (cenovni in potroškovni oz. predračunski odmik) ali zaradi sprememb v velikosti osnove (učinkovitostni odmik). Tako dobimo informacijo, ali so bili spremenljivi splošni stroški večji ali manjši, kot bi lahko bili glede na gibanje osnove.

Na **stalne splošne stroške** obseg dejavnosti ne vpliva, vpliva pa na znesek, ki je razporejen po proizvodih. Odmik pri stalnih splošnih stroških je tako posledica odnima uresničenih stalnih splošnih stroškov od načrtovanih (predračunski odmik) in odnima načrtovanih stalnih splošnih stroškov od standardnih zaradi spremenjenega obsega dejavnosti (dejavnostni oz. aktivnostni odmik). Kadarkoli je dosežena proizvodnja manjša od načrtovane, so uresničeni stalni splošni stroški po proizvodih večji od načrtovanih oz. standardnih, seveda velja tudi nasprotno (Hočevár, 1995, str. 82).

Zato za nadziranje splošnih stroškov ponavadi upoštevamo le delne odmike (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 193):

- odmik dejanskih spremenljivih splošnih stroškov,
- odmik zaradi sprememb obsega spremenljivih splošnih stroškov in
- odmik stalnih splošnih stroškov od standardnih.

1.5 SODOBNE KONTROLINŠKO-RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZVEZI S STROŠKI

1.5.1 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. *Activity Based Costing* oz. ABC), v nadaljevanju koncept SAPP, predpostavlja, da je aktivnost osrednja točka spremljanja in razporejanja stroškov. Stroškov ne povzročajo poslovni učinki, temveč aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek proizvodov in storitev.

Idealni stroškovni sistem je tisti sistem, ki zagotavlja popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov v določenem podjetju. Seveda pa pri merjenju in obračunavanju stroškov nastajajo določeni stroški, ki so povezani s stopnjo natančnosti. Koristi določene stopnje natančnosti informacij lahko opredelimo s stroški napak. Torej, celotni stroški določenega stroškovnega sistema so definirani kot vsota stroškov merjenja in stroškov zaradi napak zaradi nenatančnih informacij. Optimalni sistem stroškov ponazarja točka, v kateri so skupni stroški najnižji (Kaplan in Cooper, 1998, str. 104).

Razlogi za spremljanje in obravnavanje stroškov na podlagi koncepta SAPP so vse večje potrebe po točnih in zanesljivih informacijah o stroških. Koncept SAPP spada med sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov. Pojavil se je zaradi nezadovoljivih rezultatov pri tradicionalnih stroškovnih sistemih. Za sodobno poslovno okolje je značilna naraščajoča stopnja konkurence, avtomatizacija, zapleteni procesi v proizvodnji in tržne zahteve po različnih različicah proizvodov. Ti dejavniki zahtevajo zmanjšanje neposrednih stroškov in povečanje splošnih stroškov, kar zahteva nove stroškovne sisteme.

Glavna sestavina koncepta SAPP so posamezne aktivnosti, ki jih podjetje izvaja pri proizvodnji poslovnih učinkov. Aktivnost pomeni vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov troši prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmete dela, delo, tuje storitve itd.). Logična zaporedja aktivnosti sestavljajo posamezne procese (Tekavčič, 1997, str. 95).

Aktivnosti ponavadi združujemo v skupine aktivnosti. Pri združevanju moramo upoštevati dva pogoja, in sicer (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 94–96):

- združene aktivnosti morajo biti logično povezane,
- posamezni končni poslovni učinek mora vključevati vse učinke aktivnosti, ki so združene v skupini.

Stroškovni objekt je lahko poslovni učinek, serija, proizvodna linija, oddelek ali celotno podjetje in tako predstavlja različno raven podjetja, za katero je zaželeno oziroma možno stroške prikazati ločeno. Da lahko ugotovimo lastne cene posameznih poslovnih učinkov,

moramo najprej stroške razporediti na posamezne stroškovne objekte in jih potem prenesti na posamezne poslovne učinke (Tekavčič, 1997, str. 98).

Opredelitev stroškovnih objektov mora biti povezana z značilnostmi posameznih aktivnosti. Pri tem ločimo štiri vrste aktivnosti, in sicer (Tekavčič, 1997, str. 97–98; Drury, 1998, str. 303):

- aktivnosti, ki so povezane z enoto proizvoda,
- aktivnosti, ki so povezane s serijo,
- aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda,
- aktivnosti za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu.

Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa poteka v več korakih (Drury, 1998, str. 301; Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 133):

- podjetje mora ugotoviti glavne aktivnosti, ki so potrebne za proces ustvarjanja učinkov in uresničitev ciljev,
- stroške, ki nastajajo v podjetju, je treba povezati s posameznimi aktivnostmi. Te so namreč tiste, ki povzročajo stroške. Ker pa vedno ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni aktivnosti in s tem nobenemu nosilcu, nam metoda procesnega kalkuliranja daje možnost ugotavljanja nepotrebnih stroškov in s tem učinkovitejše poslovanje,
- potrebno je oblikovati stroškovne bazene oziroma centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. V teh stroškovnih bazenih morajo podjetja zbrati stroške, ki so medsebojno povezani z določenim ciljem in z eno aktivnostjo. Na začetku razvoja procesnega kalkuliranja so podjetja uporabljala veliko stroškovnih bazenov, zdaj pa težijo k večji racionalizaciji in uporabi manjšega števila stroškovnih bazenov, ne večjega od dvajset,
- podjetje mora stroške iz stroškovnih bazenov razporediti na posamezne stroškovne nosilce na podlagi meril aktivnosti. Pomembno je, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi. Kot merila aktivnosti lahko podjetja uporabljajo števila ur dela, število premikov materiala, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Na prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov, ob pomoči meril aktivnosti, razporedimo na stroškovne nosilce.

Če želimo sistem stroškov oblikovati v skladu z načeli koncepta SAPP, moramo opredeliti aktivnosti, ki jih podjetje opravlja. Da bi to lahko storili, jih moramo najprej temeljito poznati. Ko jih spoznamo, jih lahko analiziramo glede na to, ali jih v podjetju potrebujemo, ter kako učinkovito jih opravljamo. Ta analiza nam daje dobro izhodišče za odpravljanje nepotrebnih aktivnosti in za povečanje učinkovitosti opravljanja tistih aktivnosti, ki so za podjetje pomembne ter potrebne.

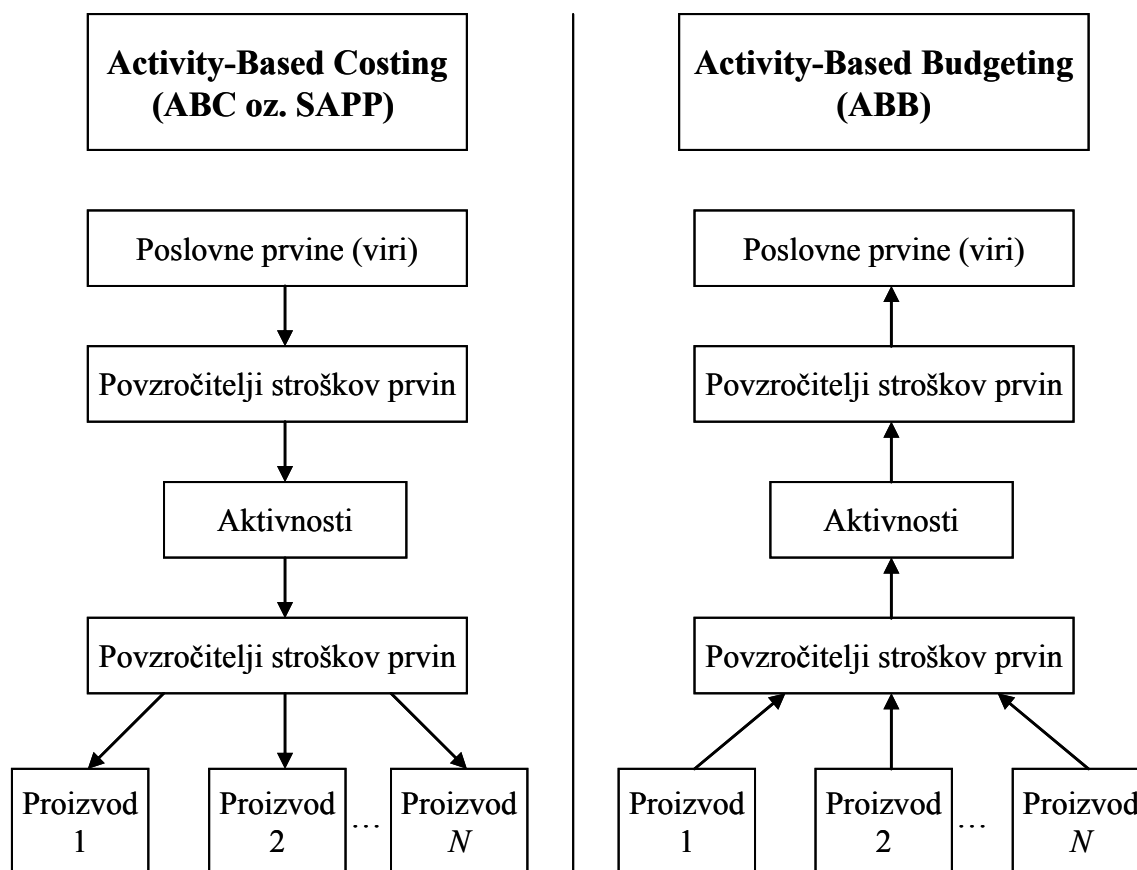
Na podlagi analize kakovosti aktivnosti želimo povečati delež aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti poslovnih učinkov ter povečati učinkovitost opravljanja zelenih in potrebnih aktivnosti. S tem, ko obvladujemo aktivnosti, znižujemo stroške in prispevamo k povečanju uspešnosti poslovanja.

1.5.2 Predračunavanje na podlagi aktivnosti

Predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. *Activity Based Budgeting* oz. ABB) predstavlja učinkovito alternativo tradicionalnemu (inkrementalnemu) predračunavanju, ki temelji na rezultatih preteklega poslovanja.

Tok stroškov pri SAPP gre od zgoraj navzdol, pri ABB pa od spodaj navzgor (*Slika 1*).

Slika 1: Primerjava dveh konceptov: SAPP (ABC) v primerjavi s predračunavanjem na podlagi aktivnosti (ABB)



Vir: Kaplan in Cooper, 1998, str. 303

V stabilnem poslovnem okolju management pogosto uporablja kot podlago za planiranje rezultate preteklih obdobj. Navadno se analizirajo stroški preteklega obdobja, ki se jih v predračunu poveča oz. zmanjša v skladu s pričakovano stopnjo rasti prihodkov ter inflacije. Če planirajo tako, da rezultate preteklih obdobj povečujejo ali zmanjšujejo, ne odpravljajo

starih neracionalnosti, saj neučinkovitosti preteklega obdobja vgrajujejo v predračun prihodnjega obdobja. Tradicionalen način predračunavanja ni primeren za nova podjetja in podjetja v krizi. Pri predračunavanju na podlagi aktivnosti gre v bistvu za obraten proces kot pri SAPP.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti običajno zajema naslednje korake (Kaplan, Cooper, 1998, str. 303):

- ocenjevanje proizvodnje in prodaje za posamezne proizvode v naslednjem obdobju,
- podajanje zahtev za splošne organizacijske aktivnosti,
- določanje zahtevanih virov za izvedbo splošnih organizacijskih aktivnosti,
- določitev dejanskih potrebnih virov za doseg zahtev,
- določitev obsega aktivnosti.

Proces predračunavanja je identičen klasičnemu predračunavanju pri predračunih za nabavo materiala, strojev in zagotavljanju neposrednega dela za prihodnje obdobje. Predračunavanje na podlagi aktivnosti se od klasičnega razlikuje pri predračunavanju za vse posredne in pomožne aktivnosti, kot so: naročanje, prejemanje materiala, obvladovanje naročil kupcev, reklamacije in zahteve po tehnični pomoči, vzpostavitev proizvodnje ter vse ostale prepoznane pomožne aktivnosti (Kaplan, Cooper, 1997, str. 305).

Druge prednosti predračunavanja, na podlagi aktivnosti v primerjavi s tradicionalnim načinom predračunavanja, so naslednje (Šink, 2001, str. 18):

- omogoča, da so aktivnosti med poslovnimi procesi usklajene,
- zahteva upoštevanje potreb in želja kupcev,
- usmerjeno je na obseg dela ter na način opravljanja aktivnosti,
- vsi zaposleni morajo obvladovati tiste aktivnosti, ki jih opravljajo,
- trudi se zagotavljati skladnost rezultatov in izvajanje aktivnosti,
- večji poudarek daje določanju aktivnosti in poslovnih procesov kot določanju poslovnih prvin ter ciljev.

Če podjetje želi, da bo predračunavanje na podlagi aktivnosti uspešno, mora biti predano odličnosti, hkrati pa mora izbrati ustrezen pristop na področju obvladovanja aktivnosti ter poslovnih procesov za doseganje te odličnosti.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti predstavlja pristop, ki vodstvu podjetja omogoča sprejemanje ustrežnejših poslovnih odločitev, saj lahko z njegovo pomočjo lažje in predvsem hitreje vplivajo na izboljšano izvajanje posameznih aktivnosti ter poslovnih procesov, s tem pa prispevajo k zniževanju stroškov. Pri tem pristopu ne gre za izpolnjevanje predračunskih obrazcev, temveč za usmeritev v izboljšanje poslovanja podjetja (Šink, 2001, str. 19–20).

1.5.3 Poslovođenje na temelju analize aktivnosti

Poslovođenje na temelju aktivnosti (angl. *Activity Based Management* oz. ABM) opredelimo kot celoten nabor možnih ukrepov, ki jih lahko izvedemo na osnovi informacij, ki temeljijo na aktivnostih (Kaplan in Cooper, 1998, str. 137). S poslovođenjem na temelju aktivnosti lahko podjetje pri nižjem povpraševanju po virih doseže enake rezultate (npr. prihodke) pri nižjih celotnih stroških. Te cilje dosežemo z operativnim in strateškim ABM.

Poslovođenje na temelju analize aktivnosti je proces, ki v osnovi predstavlja uporabo tistih informacij, ki jih podjetje pridobi na podlagi koncepta SAPP z namenom izboljšati poslovanje podjetja. Usmerja se na obvladovanje aktivnosti, ki predstavljajo dober pripomoček za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce (Šink, 2001, str. 20). Bistvo metode SAPP je pridobiti prave informacije o stroških proizvodov ali storitev, procesih in aktivnostih, kupcih in projektih. Poslovođenje na temelju aktivnosti pa koristno uporablja te informacije za izdelavo analiz vrednosti, povzročiteljev stroškov in uporabnih vrednosti za izvajanje in pomoč izboljševanja procesov ter odločitev.

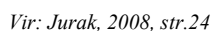
ABM lahko razdelimo na dve dopolnjujoči aplikaciji, in sicer na operativni in strateški ABM (Kaplan, Cooper, 1998, str. 137). Operativno poslovođenje na temelju analize aktivnosti vsebuje naloge, ki povečujejo učinkovitost ali znižujejo stroške – na kratko, pomeni aktivnosti, ki zahtevajo, da delamo stvari prav. V splošnem se operativni ABM izvaja skozi celovito obvladovanje kakovosti in prenovu poslovnih procesov. Strateški ABM pa pomeni »delati prave stvari«. Vsebuje aktivnosti, ki povečujejo profitabilnost ob predpostavki, da je produktivnost konstantna. Tako vsebuje odločitve o proizvodnem programu, razvoju proizvodov, odnosih z dobavitelji in kupci ...

Tako koncept SAPP kot tudi obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. *Activity Based Cost Management* oz. ABCM) sta podlaga za poslovođenje na temelju analize aktivnosti. Pri uvajanju pristopov celovitega obvladovanja stroškov na temelju analize aktivnosti v podjetje bi bilo potrebno najprej uvesti koncept SAPP na ravni celotnega podjetja, s čimer bi dobili pogled na raven in gibanje stroškov posameznih aktivnosti s strateškega vidika odločanja. S pomočjo ugotovitev, informacij in rezultatov, pridobljenih s SAPP, bi se morali nato usmeriti v bolj operativno obvladovanje stroškov ter uvesti poslovođenje na temelju analize aktivnosti.

Pri vidiku razporejanja stroškov s pomočjo koncepta SAPP gre za to, da v končni fazi opredelimo stroške stroškovnih objektov. Daje nam informacijo o tem, kaj povzroča stroške. Ta vertikalni SAPP vidik proizvoda je zelo učinkovit pri prikazovanju raznolikosti stvari, kot so posamezni proizvodi ali posamezni kupci, v smislu dodelitve stroškov skozi porabo aktivnosti posameznim poslovnim učinkom.

Nasprotje temu predstavlja ABM procesni vidik, ki nam pove, zakaj stroški nastajajo. Ta vidik je zelo učinkovit pri prikazovanju in obravnavi vseh stroškov aktivnosti poslovnega

Slika 2: Povezanost in primerjava konceptov SAPP, ABCM in ABM



Metoda ABM je uporabna v povezavi s procesi za sprejemanje odločitev in za merjenje uspešnosti. To lahko prikažemo z ABM vrednostnim ciklom, ki je sestavljen iz treh glavnih področij: informacij v zvezi s procesi, sprejemanjem odločitev in merili uspešnosti (Jurak, 2008, str. 24).

22

S to točko zaključujemo prvo poglavje, ki je obravnavalo pomen in vlogo stroškov v podjetjih. Analizirali smo vrste stroškov, sisteme stroškov in njihov razvoj, ki se je začel s preprostimi sistemi in prešel v integrirane sisteme ter tradicionalne in sodobnejše načine obvladovanja stroškov. V naslednjem poglavju predstavljamo izbrano proizvodno podjetje.

2 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA

2.1 ZGODOVINA PODJETJA

V tej točki bomo predstavili izbrano proizvodno podjetje. Datum 5. oktober 1945 je zapisan v prvi vrstici dnevnika podjetja, saj je bilo tedaj v Ajdovščini ustanovljeno Pokrajinsko podjetje za izvoz in predelavo sadja. V stari in opuščeni zgradbi nekdanje tekstilne tovarne se je pet delavcev s preprostimi delovnimi pripravami, med katerimi so bili pretihotapljeni kotel iz Lipice, kotel iz Ljubljane in star nemški kotel za prekuhanje oblek, začelo ukvarjati z žganjekuho.

Konec leta 1946 je prevzelo naziv Destilacija in predelava sadja. V naslednjih dveh letih je kupilo nov, večji parni kotel, uredilo kurilnico, namestilo prve kotle za kuhanje džema ter svoje izdelke prvič razstavljalo v tujini. Od takrat naprej se je začela njegova poslovna pot strmo vzpenjati.

Leta 1950 je imelo podjetje že 133 zaposlenih in je nenehno širilo svojo dejavnost. Leta 1962 se je podjetje odločilo, da iz obrtniškega in le delno industrijskega načina dela preide na pravo industrijsko proizvodnjo s poudarkom na proizvodnji naravnih sadnih sokov. S tem so postavili temelje svoji kakovosti in imenu.

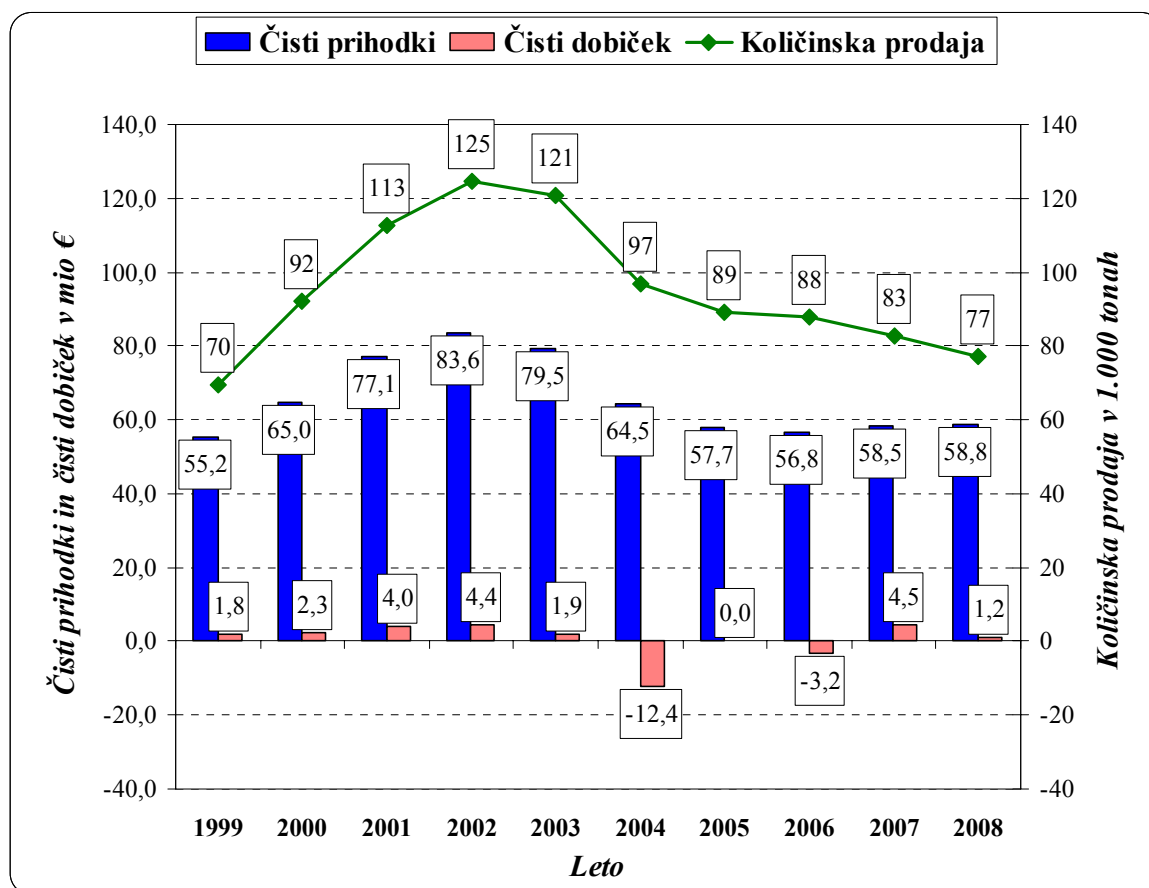
Tedaj razviti tehnologiji predelave sadja v sadne kaše in bistre matične sokove sta bili temelj novim naložbam. Tehnologijo proizvodnje so razvili do popolnosti. Čeprav so ga kasneje posnemala številna podjetja, njegove kakovosti sadnih polizdelkov še dolgo niso dosegala. Leta 1970 je podjetje veljalo za največjega proizvajalca sadnih sokov v tedanji Jugoslaviji.

Kljub temu, da se je podjetje vse močneje usmerjalo v proizvodnjo sadnih sokov, proizvodnje ostalih, tudi žganih pijač, ni pustilo vnemar. Zaradi razširjenih zmogljivosti se je močno povečala potreba po zaposlenih. Leta 1980 je imelo podjetje že 1.351 zaposlenih, štiri leta pozneje pa že 1.494. Ne samo širjenje proizvodnih zmogljivosti, neprestano dvigovanje kakovosti in upoštevanje potrošnikovih potreb, ampak tudi izobraževanje in usposabljanje zaposlenih je postalo eden ključnih ciljev podjetja.

Začetek devetdesetih let je bil za Slovenijo in njeno gospodarstvo prelomno obdobje, predvsem zaradi političnih sprememb. To so občutili tudi v obravnavanem podjetju. V letih 1990 in 1991 se je zaradi zapiranja nekdanjega jugoslovanskega trga obseg proizvodnje krčil: najprej izguba srbskega in črnogorskega tržišča, kmalu za tem pa odcepitev obrata v Srbiji, nato pa še proizvodnega obrata v BIH. Vedno pomembnejša sta postajala domači slovenski trg in izvoz.

Leta 1994 so začeli uvajati določila standardov ISO 9001 o celovitem obvladovanju kakovosti (angl. *Total Quality Management - TQM*) in ga pridobili v letu 1995. S tem so sledili svoji obči usmeritvi – kakovosti, pa ne le izdelkov, pač pa tudi poslovanja kot celote.

Slika 3: Ključni podatki o prodaji in dobičku podjetja za obdobje 1999-2008 (v evrih in tonah)



Vir: Letna poročila podjetja in lastni izračun

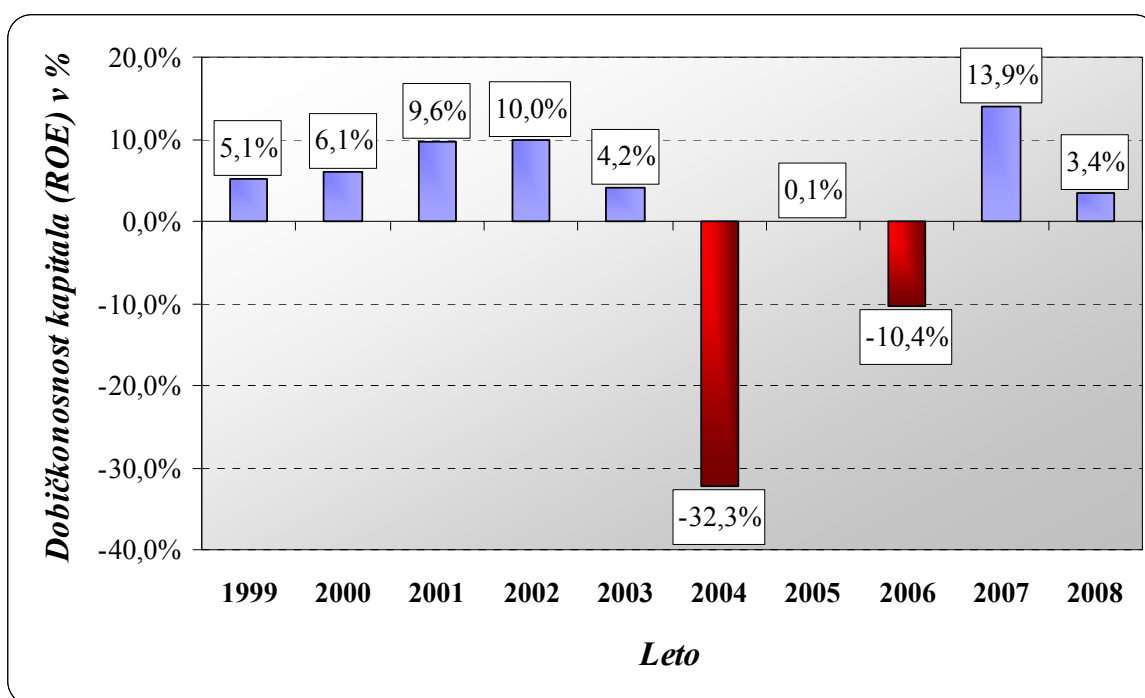
Leta 1996 je podjetje uspešno zaključilo lastninjenje in se 1. marca 1996 vpisalo v sodni register kot delniška družba.

V letu 2000 je prišlo do bistvenih sprememb v lastniški strukturi podjetja. Do konca leta 2000 je druga slovenska delniška družba izvedla javno ponudbo za odkup delnic in ob zaključku prevzema in pridobitvi vseh potrebnih soglasij imela v lasti preko 84% vseh izdanih obravnavanega podjetja.

V obdobju 2000 do 2002 je podjetje dobro poslovalo, saj so prihodki od prodaje rasli po več kot 20-odstotni letni stopnji rasti, ki jo je omogočala izvozna usmerjenost podjetja. Pozitivni trendi so se obrnili v letu 2003, ko je prodaja upadla za 5%, medtem ko se je čisti dobiček v primerjavi s predhodnim letom več kot prepolovil.

V letu 2004 se je obseg prodaje zmanjšal še za petino in podjetje je izkazalo izgubo v višini preko 12 milijonov evrov. Podjetje se je tudi v teh letih trudilo ohranjati svojo osnovno usmeritev, to je kakovost proizvodov, kar je dokazalo s prejemom certifikata HACCP (angl. *Hazard Analysis and Critical Control Points*), ki potrjuje varnost in kakovost živilskih proizvodov za potrošnika.

Slika 4: Dobičkonosnost kapitala (ROE) podjetja v % za obdobje 1999-2008



Vir: Letna poročila podjetja in lastni izračun

Na pogoje poslovanja so imele največji vpliv spremembe v poslovnem okolju podjetja, povezane z vstopom Slovenije v Evropsko unijo. Po 1.4.2004 so se bistveno spremenili pogoji poslovanja podjetja tako na domačem kot tudi na večini najpomembnejših izvoznih trgov.

Vzpostavitev enotnega evropskega trga in padec carin med državami članicami EU je bil brez dvoma pozitivna sprememba, vendar bistveno manjša od negativnih posledic, ki so izhajale iz sprejetega enotnega evropskega tržnega reda za sladkor in s prenehanjem veljavnosti sporazumov Slovenije z državami bivše Jugoslavije. Spremembe so se odrazile v trikratnem povečanju nabavne cene sladkorja, kar je predstavljalo dodatno zmanjševanje konkurenčnosti večine proizvodov, še posebej tistih z večjo vsebnostjo sladkorja. Ukinitve

meddržavnih sporazumov, veljavnih pred vstopom Slovenije v EU, je bistveno poslabšala pogoje poslovanja na trgih BIH, Srbije, Črne Gore in Hrvaške.

V »preventivnem« smislu so se v podjetju na pričakovane spremembe v poslovnem okolju odzvali že leta 2000 z nakupom proizvodnega podjetja na področju bivše Jugoslavije. Na ta način so po eni strani želeli ohraniti del izgubljene konkurenčne prednosti na nabavni strani ter na drugi strani izkoristiti ugodnejše carinske dajatve med Makedonijo in ostalimi državami v tej regiji.

V letu 2005 je podjetje postalo del največjega združenja proizvajalcev pijač v Sloveniji.

Prizadevanja za zmanjšanje vplivov na okolje je podjetje v letu 2005 potrdilo s prejemom certifikata sistema ravnanja z okoljem ISO 14001. Podjetje poleg standarda ISO 9001-2000, standarda ISO 14001, HACCP kot njihovo nadgradnjo sodeluje v mednarodnem združenju proizvajalcev sadnih sokov SGF. Združenje vključuje več sto podjetij iz več kot 20 držav. S preprečevanjem nepoštena konkurence na trgu sadnih sokov združenje deluje v korist svojih članov, celotne industrije sadnih sokov in predvsem končnih potrošnikov. Podjetje je certifikat SGF v letu 2008 pridobilo že šestnajstič.

Leto 2005 so končali z minimalnim pozitivnim izidom, leto 2006 je podjetje zaključilo ponovno z negativnim poslovnim izidom, kljub dejstvu, da so bili izvedeni določeni ukrepi, ki naj bi podjetje ponovno usmerili na pot uspešnosti. V letu 2006 so sistem vodenja kakovosti po standardu ISO 9001 in sistem ravnanja z okoljem po standardu ISO 14001 nadgradili še s sistemom vodenja varnosti živil po mednarodnem standardu ISO 22000. Tako so prvi v Sloveniji prejeli certifikat ISO 22000, kar predstavlja najvišji nivo zagotavljanja varnosti živil. Vsi trije sistemi vodenja so integrirani in vključujejo celoten obseg proizvodnje in trženja proizvodov podjetja.

V februarju leta 2007 je prišlo do ponovne zamenjave uprave (od prevzema v letu 2000 je bila to že peta menjava uprave). Vodstvu je z nekaterimi ukrepi uspelo ustaviti petletno zaporedno padanje prihodkov od prodaje – prihodki so se v letu 2007 prvič po letu 2002 povečali v primerjavi s prejšnjim letom. Poslovni rezultat je bil izjemno uspešen, čeprav je v veliki meri temeljil na dobičku iz finančnega dela poslovanja.

Lansko poslovno leto je bilo za podjetje uspešno. Kljub dejstvu, da so se začetki globalne recesije začeli kazati že v zadnji četrtini leta 2008, so prodajni rezultati v lanskem letu ostali na ravni leta 2007 oz. so bili celo malenkost boljši. V podjetju so nadaljevali z v letu 2007 načrtano smerjo obvladovanja stroškov, saj so uspeli zmanjšati stroške izdelavnih materialov in surovin, restriktivno so se obnašali tudi pri reklamnih stroških in stroških obresti.

V letu 2008 so ustvarili nekaj več od 58,8 milijonov € čistih prihodkov iz prodaje, kar je »pod črto« pomenilo okrog 1,2 milijona € čistega dobička. Čista dobičkonosnost kapitala

(ROE) je znašala 3,44%, donosnost sredstev (ROA) je bila 2,10%, čista dobičkovnost prihodkov (ROS) pa 2,07% (glej tudi *Priloga 1: Izračun dobičkonosnosti kapitala (ROE) za leto 2008 po Du Pontu* v Prilogi). Dobiček iz poslovanja (EBIT) je znašal 1,0 milijona €, dobiček iz poslovanja pred amortizacijo (EBITDA) pa 5,5 milijona €. Marža EBITDA je tako v letu 2008 bila 9,4%.

2.2 PROIZVODNI PROGRAM PODJETJA

Proizvodni asortiman podjetja je širok in globok, posebne zahteve terja tudi z vidika trženja. Izdelke razvrščajo v dve osnovni skupini: pijače in živilske izdelke. V skupino pijač sodijo sadni in zelenjavni sokovi, nektarji, sadne pijače, ledeni čaji, sadni sirupi in alkoholne pijače. V letu 2008 so kot novost na domačem trgu uspešno uvedli novo kategorijo proizvodov, t.i. smoothie. V skupino živilskih izdelkov se uvrščajo sadne rezine, otroška hrana ter sadni pripravki za mlekarstvo industrijo. V letu 2008 je bil delež živilskih izdelkov v količinski strukturi prodaje 2,2%, v vrednostni strukturi prodaje pa je bil 9,9%.

Celoten program podjetja lahko razdelimo na osem skupin izdelkov:

- smoothie,
- sokovi in nektarji,
- negazirane sadne osvežilne pijače in ledeni čaji,
- otroške kašice in sokovi,
- sadni sirupi,
- alkoholne pijače,
- sadne rezine in
- sadni pripravki za mlekarstvo industrijo.

Proizvode tržijo pod različnimi blagovnimi znamkami.

V letu 2008 so svoj proizvodni program v geografskem smislu tržili poleg na domačem trgu še v 32 državah, od tega v sedmih državah JV Evrope, v 17-ih državah EU, v 5-ih državah bivše Sovjetske zveze, ZDA, Avstraliji in celo Hong Kongu.

2.3 POSLANSTVO IN STRATEŠKA USMERITEV PODJETJA

Poslanstvo

Poslanstvo podjetja se glasi: »Podjetje izdeluje in uspešno trži visoko kakovostne izdelke iz sadja in nekaterih drugih plodov narave. Konkurenčna prednost podjetja je v takšni predelavi naravnih plodov, da izdelki ohranijo vse bogastvo naravnih vsebin brez umetnih dodatkov. S takšnimi izdelki podjetje zadovoljuje potrebe potrošnikov po zdravi,

uravnoteženi prehrani in stalno posodablja njihove prehrambne navade. Vse temeljne aktivnosti podjetja v ciljnih javnostih so usmerjene v izgradnjo pozitivnega odnosa do narave« (Zgibanka Kakovost in varnost proizvodov ter odličnost poslovanja v podjetju, 2002).

Vizija

Vizijo podjetja so opredelili na naslednji način: »Smo sodobno inovativno podjetje z razpoznavnim imidžem, ki dosledno izraža poslanstvo podjetja in njegovih blagovnih znamk v ciljnih javnostih. S svojim proizvodnim programom ter s širitvijo poslovanja v mednarodno okolje se uvrščamo v krog najboljših evropskih proizvajalcev v naši panogi. Prisotnost na ciljnih trgih nadgrajujemo s strateškimi povezavami s sorodnimi podjetji ter z ustanavljanjem lastnih proizvodnih ali upravljalških enot na ciljnih trgih« (Zgibanka Kakovost in varnost proizvodov ter odličnost poslovanja v podjetju, 2002).

Vrednote

V podjetju si prizadevajo za uveljavljanje naslednjih vrednot (Zgibanka Kakovost in varnost proizvodov ter odličnost poslovanja v podjetju, 2002):

- visoka kakovost proizvodov in odličnost poslovanja,
- jasno izraženo poslanstvo in vizija ter dolgoročna strateška usmeritev,
- konkurenčnost,
- izobraževanje in usposabljanje,
- varovanje in spoštovanje okolja,
- obveščenost,
- sodelovanje,
- blagovna znamka podjetja,
- zadovoljstvo kupcev, delničarjev, zaposlenih.

Cilji

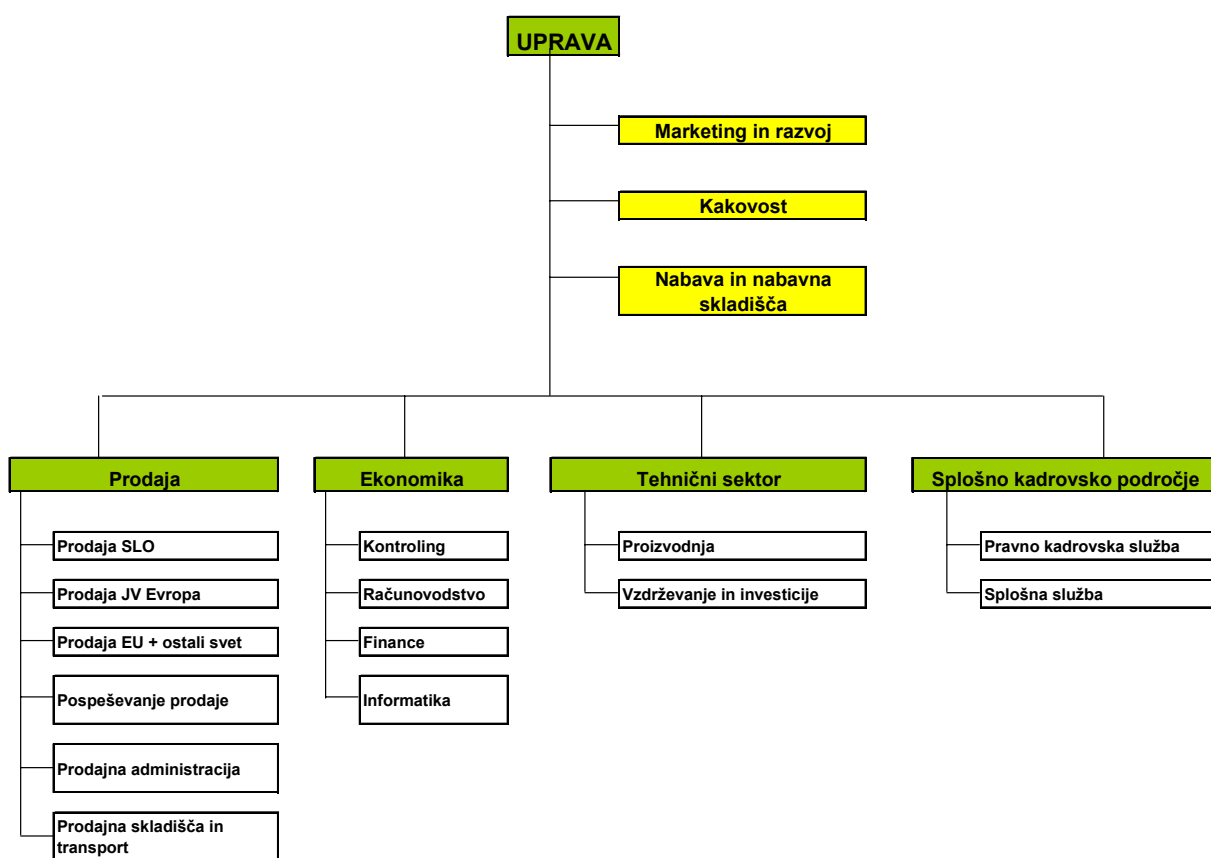
Vodstvo podjetja je opredelilo osnovne cilje, ki usmerjajo podjetje in vse zaposlene v njem. »Potrošnikom nudimo kakovostne, varne in zdrave proizvode, ki omogočajo uresničevanje njihovih potreb po zdravi in uravnoteženi prehrani. Izpopolnjujemo njihove sedanje in pričakovane zahteve ter gradimo na zaupanju in lojalnosti. Zaposlenim ustvarjamo okolje, v katerem vsakdo prispeva s svojim znanjem, sposobnostmi in ravnanji k odličnosti podjetja. Organizacija dela in kultura sodelovanja omogočata visoko stopnjo motiviranosti in zadovoljstva pri delu. Z dobičkonosnim poslovanjem zadovoljujemo interese lastnikov in ustvarjamo pogoje za rast podjetja. Iščemo in izkoriščamo tržne priložnosti, ki so naklonjene poslanstvu podjetja. Odgovorni smo do okolja, v katerem živimo in delamo. Želimo biti podjetje, na katerega so ponosni lokalna skupnost in javnosti na trgih, kjer nastopamo« (Zgibanka Kakovost in varnost proizvodov ter odličnost poslovanja v podjetju, 2002).

2.4 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA PODJETJA

Podjetje je delniška družba z enočlansko upravo. Organizacijska struktura vključuje štiri področja (prodajo, ekonomiko, tehnično področje in splošno-kadrovsko področje) in tri štabne službe (marketing z razvojem, kakovost ter nabavo z nabavnimi skladišči).

Na zadnji dan leta 2008 je bilo v podjetju 410 zaposlenih. Zaradi sprejetega programa optimizacije in posodobitve poslovnih procesov število zaposlenih že daljše obdobje stalno upada. Tako je bilo v podjetju še leta 2001 zaposlenih 779 ljudi, kar pomeni, da se je v obdobju 2001-2008 število zaposlenih praktično prepolovilo.

Slika 5: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Pravilnik o organiziranosti in sistemizaciji delovnih mest, april 2008

V strukturi zaposlenih je 55% moških in 45% žensk ob povprečni starosti 42,2 let. Izobrazbena struktura zaposlenih izkazuje, da ima 13% zaposlenih visoko izobrazbo, 6% višjo, 25% srednjo, 25% poklicno izobrazbo, 31% zaposlenih pa ima dokončano osnovno šolo ali manj.

V Skupini so poleg matičnega še tri podjetja (eno proizvodno-trgovsko, dve trgovski), tako je bilo na dan 31.12.2008 v Skupini zaposlenih natančno 500 ljudi.

3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V IZBRANEM PODJETJU

3.1 OBSTOJEČI SISTEM STROŠKOV V PODJETJU

Nedvomno so stroški v proizvodnem podjetju ključna postavka. V podjetju skoraj da ne poteka pogovor, ki se ne bi dotikal področja stroškov. Praktično vsaka poteza oz. vsak ukrep se odraža v večjem ali manjšem obvladovanju stroškov.

Ne glede na panogo, v kateri podjetje posluje ter ne glede na tip proizvodnje, ki poteka v podjetju, je skoraj ni analize, s katero ne bi poskušali bolje razumeti kompleksnosti stroškov.

Podjetje je imelo v letu 2008 aktivnih 136 stroškovnih mest (v nadaljevanju SM), od tega je bilo 16 neposrednih proizvodnih stroškovnih mest, 120 pa je bilo neproizvajalnih stroškovnih mest.

Poslovne dogodke, ki se nanašajo na stroške (t.i. razred 4 kontnega načrta), so zajemali in v sistemu evidentirali na osnovi kontnega načrta, ki je obsegal 237 aktivnih analitičnih kontov.

Proizvajalna SM se nadalje delijo na 11 primarnih proizvodnih SM in na 5 sekundarnih proizvodnih SM. Primarna proizvodna SM so dejansko polnilne linije, na katerih se po različnih tehnoloških postopkih polnijo proizvodi v različne tipe embalaže. Sekundarna SM so tista, na katerih se proizvajajo lastni polizdelki, ki v naslednjem koraku vstopajo v fazo polnjenja. Poraba sadja, sladkorja, osnovnega izdelavnega materiala, embalaže in nabavljenih polizdelkov se ne knjiži ločeno po posameznih proizvodnih SM. Ločeno se po posameznih proizvodnih SM evidentirajo vsi stroški dela, zaposlenih v direktni proizvodnji, amortizacija proizvodne opreme, material za popravila in vzdrževanje, storitve vzdrževanja, režijski material, zaščitna sredstva – skratka vsi neposredni stroški, ki jih je možno že v fazi zajemanja podatkov nesporno povezati z določeno proizvodno linijo. Po našem mnenju je to zelo pozitivno, saj se tako poskuša v čim večji meri zmanjšati vpliv izbire ključev za razdeljevanje stroškov.

Med neproizvajalnimi SM jih 7 odpade na režijo proizvodnje, 15 na vzdrževanje z energetiko, 8 na kontrolo kakovosti, 1 na razvoj, 11 na logistiko, 4 na marketing, 43 na prodajo, 31 SM pa na upravo v širšem smislu (nabava, splošno-kadrovsko področje in ekonomika).

Po kriteriju naravnih vrst stroškov uporabljajo za evidentiranje stroškov storitev 159 analitičnih kontov, kjer je poudarek na stroških marketinga, ki se evidentirajo na 60 kontih ter na pospeševanju prodaje, ki je prikazano na 32 kontih. Stroški materiala se vodijo na 31

kontih, stroški dela na 24 kontih, odpisi vrednosti na 5 kontih in drugi poslovni odhodki na 18 kontih.

Kombinacija 136 stroškovnih mest in 237 analitičnih kontov je zelo obsežna in kompleksna. Po eni strani to pripomore k detajlnemu zajemanju poslovnih dogodkov, ki nam vsebinsko olajša razdeljevanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Po drugi strani pa ta kompleksnost pomeni večjo nepreglednost in večjo možnost napačnega knjiženja podatkov. Ocenjevati, ali je omenjena obstoječa kombinacija v podjetju ustrezna, pa ni namen tega dela.

Podjetje pripravlja računovodske izkaze v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP), kot jih je sprejel Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB) in tolmačenji Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP), kot jih je sprejela Evropska unija.

Zaloge so vodene po nižji izmed nabavne in iztržljive vrednosti z uporabo metode povprečnih cen (Pravilnik o računovodstvu v izbranem podjetju, 2006). Vrednost gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje vključuje celotne proizvodne stroške, ki zajemajo stroške izdelavnega materiala, proizvodne stroške dela, amortizacije, storitev in druge proizvodne stroške.

3.2 OPREDELITEV OSNOVNIH IZHODIŠČ IN METODOLOGIJE, UPORABLJENIH V OKVIRU OBSTOJEČE ANALIZE DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV

V podjetju v okviru *Oddelka za kontroling* redno pripravljajo analizo dobičkovnosti poslovnih prihodkov in sicer ponavadi dvakrat letno. Interno poimenovanje za omenjeno analizo je t.i. *analiza profitabilnosti*.

Namen analize dobičkovnosti je »pravilno«² oceniti donosnost po posameznih stroškovnih nosilcih. Pod stroškovnimi nosilci za potrebe te analize v podjetju pojmujejo posamezna prodajna področja, države, skupine proizvodov in posamezne artikole.

Čas, ki je v podjetju potreben za kakovostno pripravo analize, je relativno dolg, saj analiza za določeno obdobje zahteva 3-4 tedne dela. Vzrokov za to je več, vendar sta bistvena predvsem dva.

Prvi razlog tiči v dejstvu, da obstoječi informacijski sistem na žalost v premajhni meri podpira potrebe po kontrolinških podatkih oz. je bil že v začetni fazi postavljen skoraj

² V narekovajih zato, ker se pri interpretaciji dobljenih informacij zavedajo vseh omejitev, ki izhajajo iz uporabe ključev za razdeljevanje stroškov in posledično možnosti podajanja različnih zaključkov.

izključno za namene zunanjega (finančno-računovodskega) poročanja. V praksi se to kaže tako, da je potrebno podatke iz informacijskega sistema v ustrezni obliki izvoziti v Excel in jih tam obdelati ter nadgraditi.

Tabela 2: Postavke analize dobičkovnosti po stopenjskih pokritjih

Postavka v analizi dobičkovnosti	
1.	Prodane količine v kos
2.	Prodane količine v kg
3.	Bruto prihodki od prodaje proizvodov
4.	- Prodajne bonitete
5.	= Čisti prihodki od prodaje proizvodov
6.	- Direktni izdelavni stroški prodanih proizvodov (DIS)
7.	= Pokritje 1
8.	Stopnja pokritja 1 = (Pokritje 1 / Bruto prihodki)
9.	- Proizvajalni stroški (ostali stroški tehničnega sektorja)
10.	= Pokritje 2
11.	Stopnja pokritja 2 = (Pokritje 2 / Bruto prihodki)
12.	- Stroški marketinga in amortizacija OS
13.	= Pokritje 3
14.	Stopnja pokritja 3 = (Pokritje 3 / Bruto prihodki)
15.	- Stroški pospeševanja prodaje in prodajnega področja
16.	= Pokritje 4
17.	Stopnja pokritja 4 = (Pokritje 4 / Bruto prihodki)
18.	- Stroški uprave v širšem smislu
19.	= Pokritje 5
20.	Stopnja pokritja 5 = (Pokritje 5 / Bruto prihodki)
21.	+ Drugi poslovni prihodki (delno)
22.	- Drugi poslovni odhodki (delno)
23.	+ Finančni prihodki
24.	- Finančni odhodki
25.	- Davki
26.	= Pokritje 6 (Čisti poslovni izid obračunskega obdobja)
27.	Stopnja pokritja 6 = (Pokritje 6 / Bruto prihodki)

SE
RAZPOREJA
PO
STROŠKOVNIH
NOSILCIH

SE NE
RAZPOREJA
PO
STROŠKOVNIH
NOSILCIH

Vir: Obstoječa metodologija analize dobičkovnosti podjetja

Prodajni podatki se črpajo iz prodajnega dela informacijskega sistema (t.i. modul distribucije), stroškovni del podatkov pa pride iz glavne knjige (t.i. modul finance) po stroškovnih mestih in kontih.

Problemi se ne pojavljajo tam, kjer so obstoječi podatki zelo analitični, ampak predvsem tam, kjer so obstoječi podatki preveč sintetični oz. skoncentrirani. Veliko takih podatkov je potrebno analizirati s sodelavci iz ostalih služb in skupaj z njimi definirati ustrezen način razdeljevanja stroškov, saj so stvari dinamične in spreminjajoče se iz obdobja v obdobje. Možno je, da je za strošek na istem kontu in stroškovnem mestu v različnih obdobjih primerna uporaba različnega ključa za razdeljevanje stroškov.

Drugi razlog je verjetno podoben težavam, s katerimi se srečujejo tudi v drugih podjetjih in se nanaša na število zaposlenih oz. kadrovske vire, ki so na voljo.

Omenili smo že, da stroške v podjetju klasično zajemajo po stroškovnih mestih in jih kasneje razporejajo na stroškovne nosilce. Stroške delijo po stopenjskih pokritjih – od kritja 1 do kritja 6.

V tabeli na prejšnji strani (*Tabela 2: Postavke analize dobičkovnosti po stopenjskih pokritjih*) so prikazane postavke, ki so v izbranem podjetju predmet analize dobičkovnosti. V najširšem smislu se postavke ločijo na del, ki se razporeja na stroškovne nosilce in na del, ki se ne razporeja na stroškovne nosilce.

V ožjem smislu pa so postavke razdeljene po stopenjskih pokritjih: od količinskih in vrednostnih prodajnih podatkov do stroškov po posameznih pokritjih (od pokritja 1 do pokritja 6).

Vsako izmed stopenjskih pokritij je prikazano tako v absolutnem znesku kot tudi v relativni obliki kot t.i. stopnje pokritja.

Stroškovni nosilec je lahko posamezen proizvod, skupina proizvodov, blagovna znamka, država ali prodajno področje. V nadaljevanju bom opisal posamezne kategorije, ki vstopajo v analizo dobičkovnosti.

3.3 KATEGORIJE PRIHODKOV

V okviru analize dobičkovnosti se upoštevajo samo prihodki od prodaje končnih proizvodov. Ostali prihodki, ki so sicer sestavni del izkaza poslovnega izida podjetja, se v analizi ne prerazporejajo na posamezne stroškovne nosilce, ampak so prikazani v skupnem znesku na nivoju prispevka za kritje 6.

Relevantni prihodki so torej samo prihodki od prodaje lastnih proizvodov. V sklopu le-teh poznamo dve kategoriji: bruto prihodke od prodaje proizvodov in čiste prihodke od prodaje proizvodov. Razliko med bruto in čistimi prihodki predstavlja kategorija prodajnih bonitet.

Bruto³ prihodki od prodaje proizvodov so v informacijskem sistemu evidentirani na podlagi izstavljenih računov. Ti podatki so na voljo na najnižjem nivoju, to je na ravni posameznega artikla, kar pomeni, da za njihovo razporejanje na stroškovne nosilce ni potrebna uporaba ključev.

³ Potrebno je poudariti, da so ti prihodki, čeprav so poimenovani kot bruto prihodki, v resnici že zmanjšani za določene postavke. To so v bistvu prihodki po ceniku, zmanjšani za morebitne popuste na fakturi oz. razne akcijske popuste.

Tabela 3: Kategorije prihodkov, ki so vključene v analizo dobičkovnosti

Konto	Opis konta glavne knjige	Znesek (v €)
7600	Prihodki od prodaje -izdelki	-32.667.974
76000	Prihod. prod. - povezane družbe	-3.379.111
7623	Prih. od prod. last. TB – SLO	-1.430.879
7602	Prihod. od prodaje-cassasconto	503.016
7604	Prihod. od prodaje-superrabat	356.948
7607	Prihod. od prodaje-rabat dodat.	34.087
7608	Prihod. od prodaje-razl. v ceni	157.792
7609	Prodajne bonitete-povez. družbe	318.125
7601	Prihod. od prodaje-storitve	-74.913
Slovenija proizvodi / storitve		-36.182.909
76231	Prih. od prod. blaga – SLO	-900.808
76241	Prih. od prod. blaga - pov. druž.	-106.862
Slovenija blago / material		-1.007.670
Skupaj SLOVENIJA		-37.190.579
76100	Prihod. od prodaje - izvoz	-17.280.438
76101	Prihod. prodaje – povezane družbe	-2.806.938
761014	Prih. prod. - razl. v ceni - pov. dr.	20.553
761016	Prih. prod. - cassasc. povez. dr.	19.146
76102	Prih. od prod. - rabat tuji trgi	44.030
761200	Prih. od prod. - superrabat t.t.	659.628
761203	Prih. od prod. - razl. v ceni t.t.	70.820
761206	Prih. od prod. - cassasc. tuji trg	36.843
7601	Prihod. od prodaje-storitve	-57.987
Izvoz proizvodi / storitve		-19.294.343
7637	Prih. od prod. blaga – tuji trgi	-53.535
7638	Prih. od prod. blaga - pov. druž.	-23.187
Izvoz blago / material		-76.722
Skupaj IZVOZ		-19.371.065
ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE		-56.561.644

Vir: Obstoječa metodologija dobičkovnosti podjetja

Prodajne bonitete so postavka, ki znižujejo vrednost bruto prihodkov. Gre za dva sklopa bonitet: superrabate z dodatnimi rabati ter cassasconto na osnovi pogodb s kupci. Obe vrsti bonitet se navezujeta na konkretnega kupca oz. državo, z nivoja posameznega kupca oz. države se znesek na posamezne prodane artikle v okviru kupca oz. države nato razdeli z uporabo ključa.

Poglejmo še prihodke, ki niso predmet analize dobičkovnosti. Gre za prihodke od prodaje storitev, blaga in materiala – ti prihodki so prikazani v skupnem znesku v okviru prispevka za kritje 6, tako da se skupni rezultat analize ujema s čistim poslovnim izidom obračunskega obdobja iz izkaza poslovnega izida.

V prispevek za kritje 6 spadajo prihodki iz naslova raznih najemnin, tu so vključene nočnine v počitniških kapacitetah podjetja, licenčnine.

V isti nivo odpadejo tudi prihodki od prodaje blaga in materiala. Gre predvsem za prihodke od prodaje določenih materialov in surovin, ki iz različnih razlogov ne ustrezajo zahtevam proizvodnje ter za prihodke od prodaje reklamnega materiala.

V ta sklop v podjetju vključujejo še del drugih poslovnih prihodkov.

Kar se tiče prihodkov od prodaje lastnih proizvodov, lahko zaključimo, da njihovo razporejanje v splošnem ni problematično.

3.4 KATEGORIJE STROŠKOV

Prihajamo k najtežjemu delu naloge – to je razdeljevanju stroškov na stroškovne nosilce. V tej točki bom podrobneje predstavil, kateri stroški odpadejo na posamezne kategorije stroškov in kakšni ključi so uporabljeni za njihovo razdeljevanje po stroškovnih nosilcih.

3.4.1 Direktni izdelavni stroški prodanih proizvodov

Med vsemi kategorijami stroškov predstavljajo direktni izdelavni stroški (v nadaljevanju DIS) največji delež v strukturi celotnih stroškov podjetja. V izbranem podjetju obsegajo direktni izdelavni stroški tri večje komponente: direktne izdelavne stroške materiala (DIS material), energije (DIS energija) in dela (DIS delo). Daleč največji strošek med temi tremi kategorijami pomenijo direktni izdelavni stroški materiala. Vse tri komponente DIS-ov so variabilne narave, kar pomeni, da je njihov obseg premosorazmeren z obsegom proizvedenih izdelkov.

Vsak proizvod ima svojo večnivojsko kosovnico, iz katere je razvidno, kateri materiali in surovine nastopajo v posameznem proizvodu. Če proizvod vsebuje kakšnega od polproizvodov, ki jih v podjetju sami proizvajajo, je v njegovi kosovnici upoštevana količina in vrednost polproizvoda iz nižjega oz. prejšnjega nivoja, saj ima svojo kosovnico tudi ta polproizvod. Za vsako postavko kosovnice je definiran količinski normativ porabe in vrednost porabljenega materiala. Seštevek vseh postavk za materiale na kosovnici nam da direktni izdelavni strošek materiala za določen proizvod.

V drugi sklop DIS-ov spadajo direktni stroški energije. Na osnovi kombinacije izkustev vzdrževalcev in sicer omejenih možnosti neposrednega merjenja porabe energije so za vsak proizvod pripravljene normativne porabe posameznih energentov, ki jih potem ovrednotijo z ustreznimi cenami energentov.

Tretjo komponento direktnih izdelavnih stroškov predstavljajo stroški direktnega dela oz. stroški operacij. Za vsako proizvodno stroškovno mesto je na osnovi proizvodne opreme s

tehnološkimi postopki opredeljeno število ljudi, ki direktno dela na proizvodni liniji. Njihovo normirano delo je za vsak proizvod ovrednoteno s povprečnim stroškom dela, tako da imajo v podjetju za vsak proizvod simulirano vrednost direktnih stroškov dela.

Menimo, da tako kot smo ocenili že pri prodajnih prihodkih, podobno velja tudi za del stroškov podjetja, ki se nanaša na direktne izdelavne stroške proizvodov. Ocenjujemo, da njihovo razporejanje po stroškovnih nosilcih ne predstavlja večjega izziva, saj so ustrezno evidentirani na najnižjem nivoju.

3.4.2 Proizvajalni stroški (ostali stroški tehničnega sektorja)

V pokritju 2 so poleg stroškov iz pokritja 1 zajeti ostali stroški tehničnega sektorja. Sem spadajo preostali stroški neposrednih proizvodnih stroškovnih mest, ki še niso zajeti v direktnih izdelavnih stroških. Tu je tisti del stroškov dela in stroškov energije, ki še niso vračunani v pokritju 1, amortizacija proizvodne opreme in zgradb, material za popravilo in vzdrževanje, režijski material ter storitve vzdrževanja.

V naslednjem sklopu so vključeni stroški posrednih proizvodnih stroškovnih mest oz. podpora proizvodnje. Glavnino teh stroškov pomenijo plače v t.i. režiji proizvodnje, manjši del pa odpade na materialne stroške in nekatere storitve.

Tretji del predstavljajo stroški vzdrževanja in energetike. Večina stroškov tudi tukaj obsega stroške dela vzdrževalcev.

V četrtem delu stroškov tehničnega sektorja so zajeti stroški logistike, to je stroški nabavnih in prodajnih skladišč. Za pokrivanje potreb interne logistike so se v podjetju odločili za t.i. »outsourcing«, tako da predstavlja velik delež teh stroškov storitev drugih v notranjem transportu.

V zadnjem sklopu so vključeni stroški kakovosti in stroški razvoja. Poleg zaposlenih v teh dveh službah so pomembni tudi razni stroški dajatev: čiščenje odpadnih voda, odvozi in odlaganja odpadkov, embalažnina ter stroški kemijsko-bioloških analiz.

Za razdeljevanje vseh zgoraj naštetih stroškov, ki nimajo povezave s stroškovnimi nosilci, v podjetju uporabljajo kombinacije ključev, ki temeljijo na osnovi prodanih količin.

Za del stroškov na podpornih proizvodnih stroškovnih mestih so kot najustreznejši ključ izbrali obseg prodanih količin v hektolitrih. Po tem ključu delijo stroške proizvodnje, ki nastanejo pred fazo polnjenja oz. nalivanja končnih proizvodov.

Amortizacija opreme, material in storitve vzdrževanja, ki se evidentirajo na neposredna proizvodna stroškovna mesta, se na stroškovne nosilce deli po ključu prodaje v kosih.

Tabela 4: Ostali stroški tehničnega sektorja s ključi za razdeljevanje stroškov

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži	Po kosih	Po hl	Po bruto teži
4010	Mater. za popravilo in vzdržev.	12,48	9,27	2,67	0,40	0,14
4011	Režij. mat. in dodat. oprema	7,68	6,17	0,71	0,60	0,20
4013	Zaščitna sredstva in obleke	1,68	1,37	0,22	0,03	0,06
4020	Porab. energija - kur. olje,mazut	0,04				0,04
4022	Porab. energija - voda	0,01				0,01
4024	Porab. energija - dizel gorivo	0,72	0,45			0,26
4025	Porab. energija - bencin	0,03				0,03
4026	Porab. energija - zemeljski plin	0,44				0,44
4029	Čiščenje odpadnih voda	2,32	2,32			
40291	Okoljska dajatev.-odpadne	0,26	0,26			
4053	Presež. pri popisu	-0,02	-0,02			
4060	Pisarniški material					
4061	Stroški strok. liter. in časopisov	0,01	0,01			
4092	Drugi materialni stroški	0,05	0,05			
4093	Str. uvajanja novih proizvodov	0,07	0,07			
4095	Zamenjava etiket, deklaracij	0,74	0,37	0,36		
Stroški materiala		26,50	20,32	3,96	1,03	1,19
4040	Odpis DI v uporabi	0,32	0,31	0,01		
4042	Odpis embalaže v uporabi	1,44	1,44			
Odpis DI in embalaže		1,76	1,75	0,01		
4100	Stroški hlajenja markov	0,66				0,66
4115	Storitve drugih v notr. transportu	6,41				6,41
4120	Popravila, drugih-vzdržev. po DN	2,34	1,22	0,67	0,13	0,33
4121	Periodični pregledi meril	0,12	0,12			
4122	Popravila drugih-ostalo	0,13	0,06	0,01		0,07
4130	Najemnine	0,02	0,02			
4131	Operat. lizing – avti	0,02				0,02
4132	Najem-op.lizing	0,10		0,10		
4134	Najemnina - najem viličarjev	0,47				0,47
41400	Dnevnice za služb. potov. v državi	0,01	0,01			
41401	Nočnine za sl. potov. v državi					
41402	Dnevnice za služ. potov. v tujino	0,03	0,02			
41403	Nočnine za sl. potov. v tujino	0,02	0,02			
41405	Prevoz z last. prev. sredstvi	0,06	0,05			0,01
41406	Prev. z jav. prevoz. sred. v tujini	0,07	0,06		0,01	
41407	Prev. z last. prev. sr. v tujini					
4160	Zdravstvene storitve-prev.	0,10	0,03	0,04	0,03	
41611	Zdrav. zavar. delavcev					
4162	Strokovno izobraževanje	0,24	0,24			
41620	Strokov. izobr. - udelež. na sejmu	0,01	0,01			
4163	Analize	0,51	0,51			
4164	Odvetniške in notarske storitve					
4165	Strokovno izobraž.-za kakovost					
4166	Računal. storitve-svetovanje	0,07	0,07			
41900	PTT storitve					
41901	Odvoz in odlaganje odpadkov	0,74	0,74			
419010	Dezinsekcija in deratizacija	0,17	0,17			
41902	Cestnine, parkirnine	0,03				0,03
41903	Stroški rentacar					
41904	Stor. za var. pri delu, servis	0,09	0,03	0,02	0,03	0,01
41905	Tehnični preg., cestna taksa	0,01				0,01
41908	Str.priprave izvoz.dokumen.					
41911	Storitve mladinskega servisa	0,50	0,02		0,26	0,22
41913	Stroški drugih storitev					
41914	Storitve varovanja premoženja	0,39	0,39			
41923	Stroški hitre pošte	0,03	0,03			
41925	Str. presoje sistema kakovosti	0,06	0,04			0,02
Stroški storitev		13,43	3,87	0,84	0,45	8,26

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži	Po kosih	Po hl	Po bruto teži
4300	Amort. opredmet. OSS-oprema	20,16	4,47	12,13	2,17	1,39
4301	Amort. opredmet. OSS-zgradbe	6,74	6,74			
4302	AM - dolgoroč. premož. pravice	0,06	0,06			
Odpisi vrednosti		26,95	11,26	12,13	2,17	1,39
4702	Plače zaposlenih-po dimenzijah	25,14	10,58	8,52	1,44	4,61
4727	Prispevki na bruto plače-dimen.	1,97	1,22			0,74
4728	Davek na plače-po dimenz.	0,21	0,15			0,06
4734	Dod.pok.zav.zap.-skupna pok.	0,29	0,15			0,13
4790	Prevoz na delo	0,53	0,21			0,31
47901	Regres	0,53	0,27			0,26
47902	Jubilejne nagrade	0,06	0,04			0,02
47903	Odpravnine	0,27				0,27
47904	Solidarnostna pomoč					
4792	Boni za prehrano delavcev	0,02				0,02
4797	Odpravnine nad uredbo	0,12				0,12
4798	Jubilejne nad uredbo	0,04	0,02			0,01
4799	Odpr., odšk. zar. odpov. iz PR	0,02				0,02
Stroški dela		29,19	12,66	8,52	1,44	6,58
4800	Stavbno zemljišče DXX	0,26	0,26			
4802	Stavbno zemljišče AXX	0,47	0,47			
4803	Članarine gospodarski zbornici	0,02	0,02			
4804	Ostale članarine	0,18	0,18			
4830	Nagrade dijakom in študentom					
4890	Drugi stroški-takse					
4896	Taksa za odlaganje odpadkov	0,04	0,04			
4897	Embalažnina	1,13	1,13			
4898	Okoljska dajatev za odp. embalažo	0,06	0,06			
Drugi poslovni odhodki		2,17	2,17			
OSTALI STROŠKI TEHN. SEKTORJA		100,00	52,03	25,45	5,10	17,42

Vir: Lastni izračun na osnovi podatkov iz integriranega informacijskega sistema

Stroški vzdrževanja z energetiko, kakovosti in razvoja se na stroškovne nosilce delijo po ključu prodaje v kilogramih.

Pri stroških logistike je bil kot ključ za porazdelitev izbran ključ prodaje po bruto teži.

Za del stroškov med pokritjema 1 in 2 se lahko upravičeno vprašamo, ali je osnova za njihovo razdeljevanje ustrezno izbrana.

3.4.3 Stroški marketinga in amortizacija osnovnih sredstev, danih kupcem v reklamne namene

V pokritju 3 so poleg stroškov iz pokritja 2 zajeti stroški marketinga in amortizacija hladilnikov, ki jih podjetje razdeli svojim kupcem.

Stroški marketinga so v grobem razdeljeni na štiri področja: produkcija z oglaševanjem, lastni izdelki za reklamne namene, trgovsko blago za reklamne namene ter t.i. POS material.

Tabela 5: Stroški marketinga in amortizacija osnovnih sredstev za marketinške namene s ključi za razdeljevanje stroškov

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži
417001	Lastni izd. Degustacije/prom.	1,19	1,19
417002	Lastni izd. Sponzorstvo	0,78	0,78
417003	Lastni izd. Poslovna darila	1,44	1,44
417004	Lastni izd. Gratis vložki	1,83	1,83
417005	Lastni izd. Nagradne igre	0,08	0,08
417006	Lastni izd. Co-marketing	0,00	0,00
417007	Lastni izd. Prireditve	0,23	0,23
417008	Lastni izd. Sejmi	0,01	0,01
417009	Lastni izd. Produkcija	0,00	0,00
417010	Lastni izd. Oglaševanje	0,00	0,00
417012	Lastni izd. Odnosi z javn.	0,00	0,00
417013	Lastni izd. tržne raziskave	0,03	0,03
417014	Lastni izd. Vzorčenje	0,08	0,08
417099	Lastni izd. - drugo	0,05	0,05
417101	Trg.blago Degustacije/prom.	0,66	0,66
417102	Trg.blago Sponzorstvo	0,11	0,11
417103	Trg.blago Poslovna darila	0,17	0,17
417104	Trg.blago gratis vložki	0,14	0,14
417105	Trg.blago Nagradne igre	0,00	0,00
417107	Trg.blago Prireditve	0,03	0,03
417108	Trg.blago Sejmi	0,01	0,01
417109	Trg.blago Produkcija	0,00	0,00
417112	Trg.blago Odnosi z javn.	0,00	0,00
417114	Trgovsko blago - Vzorčenje	0,01	0,01
417199	Trgovsko blago - drugo	0,01	0,01
417201	POS Degustacije/promocije	11,13	11,13
417202	POS Sponzorstvo	1,19	1,19
417203	POS Poslovna darila	0,53	0,53
417204	POS gratis vložki	1,10	1,10
417205	POS Nagradne igre	0,12	0,12
417206	POS Co-marketing	0,43	0,43
417207	POS Prireditve	0,25	0,25
417208	POS Sejmi	0,01	0,01
417211	POS donatorstvo	0,04	0,04
417212	POS odnosi z javnostjo	0,02	0,02
417213	POS tržne raziskave	0,00	0,00
417214	POS vzorčenje	0,00	0,00
417299	POS drugo	0,01	0,01
417401	P/O Degustacije/promocije	0,64	0,64
417402	P/O Sponzorstvo	3,96	3,96
417403	P/O Poslovna darila	0,04	0,04
417404	P/O gratis vložki	0,02	0,02
417405	P/O Nagradne igre	0,17	0,17
417406	P/O Co-marketing	2,47	2,47
417407	P/O Prireditve	0,19	0,19
417408	P/O Sejmi	0,47	0,47
417409	P/O Produkcija	13,40	13,40
417410	P/O Oglaševanje	32,34	32,34
417411	P/O Donatorstvo	1,50	1,50
417412	P/O Odnosi z javnostjo	0,50	0,50
417413	P/O Tržne raziskave	4,48	4,48
417499	P/O drugo	0,01	0,01
41799	Reprezentanca	1,03	1,03
417991	Reprezentanca-Zxxx	0,14	0,14
417999	DDV in trošarina-last. reklam. izd.	0,56	0,56
Stroški storitev		83,68	83,68
4300	Amort. opredmet. OSS-oprema	16,32	16,32
Odpisi vrednosti		16,32	16,32
STROŠKI MARKETINGA IN AMORT.		100,00	100,00

Vir: Lastni izračun na osnovi podatkov iz integriranega informacijskega sistema

Vsak izmed omenjenih marketinških stroškov že pri knjiženju zahteva povezavo na določeno blagovno znamko oz. skupino proizvodov. To pomeni, da je pri velikem delu marketinških stroškov že pri njihovem zajemanju opredeljen ustrezni stroškovni nosilec.

Še vedno pa ostane del marketinških stroškov, ki se navezuje na t.i. korporativni marketing, ki ga je potrebno razdeliti po posameznih proizvodih. Le-te v podjetju na stroškovne nosilce delijo po ključu prodaje v kilogramih.

Kar se tiče porazdeljevanja amortizacije hladilnikov, stvar tudi ni problematična, saj so osnovna sredstva namenjena kupcem v segmentu gostinstva oz. HORECE (angl. *HORECA* – *Hotel, Restaurant, Café*), tako da lahko te stroške prerazporedijo samo na izdelke, ki jih tržijo skozi omenjeni kanal.

3.4.4 Stroški pospeševanja prodaje in prodajnih področij

V pokritju 4 so poleg stroškov iz pokritja 3 zajeti stroški pospeševanja prodaje, zunanje distribucije proizvodov in stroški prodajnega področja.

Tabela 6: Stroški pospeševanja prodaje in stroški prodajnih področij s ključi za razdeljevanje stroškov

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži	Po bruto teži
4011	Režijski material in dodatna oprema	0,19	0,19	
4013	Zaščitna sredstva in obleka			
4024	Porab. energija - dizel gorivo	0,06	0,06	
4025	Porab. energija - bencin			
4060	Pisarniški material			
4061	Stroški strok. liter. in časopisov			
4092	Drugi materialni stroški	0,09	0,09	
4095	Zamenjava etiket, deklaracij	0,25	0,25	
Stroški materiala		0,60	0,60	
4040	Odpis DI v uporabi	0,01	0,01	
Odpis DI in embalaže		0,01	0,01	
4110	Prevozne storitve drugi-d	17,70		17,70
41100	Prevozne storitve-lxxxx	0,91		0,91
41101	Prevozne storitve-uxxxx	0,42		0,42
41102	Prevozne storitve-sxxx	1,70		1,70
4111	Prevozne storitve v tujino	2,37	0,08	2,30
4122	Popravila drugih-ostalo	0,01	0,01	
4131	Operat. lizing – avti	0,27	0,27	
41400	Dnevnice za služb. potov. v državi	0,04	0,04	
41401	Nočnine za sl. potov. v državi	0,03	0,03	
41402	Dnevnice za služ. potov. v tujino	0,25	0,25	
41403	Nočnine za sl. potov. v tujino	0,14	0,14	
41404	Prevoz z jav. prevoz. sredstvi			
41405	Prevoz z last. prev. sredstvi	1,23	1,23	
41406	Prev. z jav. prevoz. sred. v tujini	0,31	0,31	
41407	Prev. z last. prev. sr. v tujini	0,05	0,05	
4150	Bančne in druge fin. storitve	0,01	0,01	
4156	Zavarovanje terjatev	0,67	0,67	
4160	Zdravstvene storitve-preventiva	0,01	0,01	
41611	Zdrav. zavarovanje delavcev	0,01	0,01	
4162	Strokovno izobraževanje	0,01	0,01	
41620	Strokov. izobr. - udelež. na sejmu	0,01	0,01	

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži	Po bruto teži
4164	Odvetniške in notarske storitve	0,02	0,02	
4166	Računal. storitve – svetovanje	0,06	0,06	
4168	Stroški prevajanja	0,11	0,11	
41900	PTT storitve	0,01	0,01	
41901	Odvoz in odlaganje odpadkov	0,07	0,07	
41902	Cestnine, parkirnine	0,10	0,10	
41905	Tehnični preg., cestna taksa			
41906	Pospeševalci, prod. agen.-tujina	0,02	0,02	
4190741	Prodajni razpisi - banč. garanc.	0,01	0,01	
4190742	Boni za razpis			
4190743	Razpisi	0,01	0,01	
41908	Stroški priprave izvoz. dokum.	0,08	0,08	
41911	Storitve mladinskega servisa	0,05	0,05	
41913	Stroški drugih storitev	0,61	0,61	
41914	Storitve varovanja premož.	0,04	0,04	
41923	Stroški hitre pošte	0,06	0,06	
41933	Druge neposlovne storitve			
41941	Str. družb v tuj.-xxxxxxx	0,18	0,18	
419411	Str. družb v tuj.-rxxxx	1,45	1,45	
419601	Pozicioniranje - letna pogodba	2,93	2,93	
419602	Penali za neizdobavo	0,23	0,23	
419603	Vnos novega artikla	0,53	0,53	
419604	Vstop v trgovsko verigo-doma	0,11	0,11	
419605	Prispevek za otvoritev	0,42	0,42	
419606	Razvoj/širitev malop. mreže	0,55	0,55	
419608	Prispevki za promoc. aktiv.	0,71	0,71	
419609	Boniteta za rast	0,34	0,34	
419610	Razvoj trga	2,89	2,89	
419611	Storitve pospeš. prodaje	4,03	4,03	
419612	Razno marketing	1,59	1,59	
419613	Stor. pospeš. prodaje- tuji trgi	5,34	5,34	
419614	Vstop v verigo tuji trgi	1,32	1,32	
41981	Akcije	0,71	0,71	
41982	Katalogi	0,91	0,91	
41983	Zakup paletnih mest	1,55	1,55	
41984	Zakup polic	0,06	0,06	
41986	Akcijski kuponi	0,13	0,13	
41987	Mlad. servis - pozicioniranje	0,51	0,51	
41988	Mlad. servis-degustac./prom.	0,45	0,45	
41989	Pospeševalci po pogodbi	5,17	5,17	
419903	Storitve Lxxxx izdelki	5,72	5,72	
41991	Vzdrževanje senčnikov	1,24	1,24	
41992	Vzdrževanje hladilnikov	0,01	0,01	
419989	Str. pospeševanja-SLO	8,29	8,29	
419999	Str. pospeševanja-tujina	2,34	2,34	
Stroški storitev		77,11	54,09	23,02
4300	Amort. opredmet. OSS-oprema	0,08	0,08	
4302	AM - dolgoroč. premož. pravice	0,01	0,01	
Odpisi vrednosti		0,09	0,09	
4702	Plače zaposlenih-po dimenzijah	17,15	17,15	
4727	Prispevki na bruto plače-dimen.	2,78	2,78	
4728	Davek na plače-po dimenz.	0,41	0,41	
4734	Dod.pok.zav.zap.-skupna pok.	0,29	0,29	
4790	Prevoz na delo	0,51	0,51	

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	Po neto teži	Po bruto teži
47901	Regres	0,54	0,54	
47902	Jubilejne nagrade	0,05	0,05	
47903	Odpravnine	0,21	0,21	
4792	Boni za prehrano delavcev	0,13	0,13	
4797	Odpravnine nad uredbo	0,05	0,05	
4798	Jubilejne nad uredbo	0,03	0,03	
Stroški dela		22,15	22,15	
4804	Ostale članarine	0,02	0,02	
4890	Drugi stroški-takse			
4892	Drugi stroški	0,01	0,01	
7502	Odhodki za amort. naložb.	0,02	0,02	
Drugi poslovni odhodki		0,05	0,05	
STROŠKI POSPEŠEVANJA PRODAJE IN PRODAJNIH PODROČIJ		100,00	76,98	23,02

Vir: Lastni izračun na osnovi podatkov iz integriranega informacijskega sistema

Stroški pospeševanja prodaje obsegajo pogodbene obveznosti v povezavi do kupcev (npr. pozicioniranje proizvodov, vnos novih artiklov, razne bonitete) ter aktivnosti pri kupcih na prodajnem mestu (zakupi polic, zakupi paletnih mest, katalogi). Osnova za razdeljevanje teh stroškov je prodaja v kilogramih.

Odkvisno od prodajne paritete so pri določenih kupcih prisotni tudi stroški zunanje distribucije proizvodov. Kot osnovo za delitev stroškov distribucije na stroškovne nosilce uporabljajo ključ prodaje po bruto teži.

Stroški prodajnega področja vključujejo predvsem stroške zaposlenih v trženju ter v manjši meri nekaj materialnih stroškov, stroškov storitev in odpisov vrednosti (pisarniška oprema). Kot osnovo za delitev stroškov prodajnega področja na stroškovne nosilce uporabljajo ključ prodaje v kilogramih.

3.4.5 Stroški uprave

V pokritju 5 so poleg stroškov iz pokritja 4 zajeti stroški uprave v širšem smislu. Ta sklop stroškov obsega stroške uprave v ožjem smislu, stroške nabave, stroške ekonomike, stroške kadrovske-splošnega področja ter vse preostale skupne stroške podjetja.

Večinski delež tudi v tem sklopu predstavljajo stroški dela oseb zaposlenih v upravi v širšem pomenu besede. Pomemben delež imajo tudi stroški storitev, ki obsegajo vse od telekomunikacijskih storitev, bančnih storitev, zavarovalnih premij do storitev informatike.

Tabela 7: Stroški uprave v širšem smislu s ključi za razdeljevanje stroškov

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	prihodki h
4011	Režijski mat. in dodatna oprema	0,07	0,07
4013	Zaščitna sredstva in obleka	0,05	0,05
4024	Porab. energija - dizel gorivo	0,20	0,20
4025	Porab. energija - bencin		
4050	Zapisniki R3-po razlogih	1,60	1,60
4052	Primanjk. pri inv. popisu	0,48	0,48
4053	Presež. pri popisu	-0,36	-0,36
4060	Pisarniški material	0,60	0,60
4061	Stroški strok. liter. in časopisov	0,16	0,16
4064	Tonerji-črni	0,21	0,21
40642	Tonerji-barvni	0,09	0,09
4065	Črnila		
4066	Računalniški potrošni material	0,04	0,04
4067	Račun. in fotokopirni papir	0,05	0,05
4068	Računalniški obrazci	0,09	0,09
4092	Drugi materialni stroški	0,15	0,15
4095	Zamenjava etiket, deklaracij	0,34	0,34
Stroški materiala		3,77	3,77
4040	Odpis DI v uporabi	0,02	0,02
Odpis DI in embalaže		0,02	0,02
4120	Popravila. drugih-vzdržev. po DN	3,05	3,05
4122	Popravila drugih-ostalo	0,69	0,69
4133	Naj. licence micr. in antivirus	0,69	0,69
41400	Dnevnice za služb. potov. v državi	0,25	0,25
41401	Nočnine za sl. potov. v državi	0,06	0,06
41402	Dnevnice za služ. potov. v tujino	0,11	0,11
41403	Nočnine za sl. potov. v tujino	0,06	0,06
41404	Prevoz z jav. prevoz. sredstvi		
41405	Prevoz z last. prev. sredstvi	0,68	0,68
41406	Prev. z jav. prevoz. sred. v tujini	0,23	0,23
41407	Prev. z last. prev. sr. v tujini	0,06	0,06
41408	Povračila delav. za druge		
4150	Bančne in druge fin.storitve	2,19	2,19
4154	Zavarovalne premije	3,67	3,67
4156	Zavarovanje terjatev	0,02	0,02
4160	Zdravstvene storitve-prev	0,06	0,06
41611	Zdrav. zavarovanje delavcev	0,01	0,01
4162	Strokovno izobraževanje	0,22	0,22
41620	Strokov. izobr. - udelež. na sejmu	0,03	0,03
41621	Strokovno svetovanje	1,78	1,78
41622	Strokov. izobraž. ob delu	0,25	0,25
4163	Analize	0,02	0,02
4164	Odvetniške in notarske st	0,82	0,82
4166	Računal. storitve-svetovanje	0,13	0,13
4167	Storitve revidiranja	0,95	0,95
4168	Stroški prevajanja	0,01	0,01
4169	Vzdržev. progr. opr.-po pogodbi	2,53	2,53
41807	Sejnine nadz. sveta	0,36	0,36
41900	PTT storitve	3,09	3,09
41902	Cestnine, parkirnine	0,07	0,07
41904	Stor. za var. pri delu, servis	0,06	0,06
41910	Stroški-patentna pisarna	1,40	1,40
41911	Storitve mladinskega servisa		
41913	Stroški drugih storitev	0,09	0,09
41923	Stroški hitre pošte	0,07	0,07

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Opis konta GK	Znesek stroškov	prihodki h
41927	Stroški skupščine	0,07	0,07
41928	Stroški prometa z delnic.	0,07	0,07
41931	Stroški proslave	0,49	0,49
41933	Druge neposlovne storitve	0,19	0,19
Stroški storitev		24,53	24,53
4300	Amort. opredmet. OSS-oprema	1,98	1,98
4302	AM - dolgoroč. premož. pravice	0,98	0,98
Odpisi vrednosti		2,96	2,96
4702	Plače zaposlenih-po dimenzijah	36,09	36,09
4727	Prispevki na bruto plače-dimen.	5,85	5,85
4728	Davek na plače-po dimenz.	0,91	0,91
4734	Dod.pok.zav.zap.-skupna pok.	0,57	0,57
4790	Prevoz na delo	0,92	0,92
47901	Regres	1,01	1,01
47902	Jubilejne nagrade	-0,74	-0,74
47904	Solidarnostna pomoč	0,04	0,04
4791	Storitve drugih za prehrano	8,13	8,13
4792	Boni za prehrano delavcev	3,89	3,89
4794	Darilo družbe	0,45	0,45
4795	Material za ODP	0,40	0,40
4797	Odpravnine nad uredbo	0,03	0,03
4798	Jubilejne nad uredbo	-0,44	-0,44
4799	Odpr., odšk. zar. odpov. iz PR	9,18	9,18
Stroški dela		66,28	66,28
4803	Članarine gospodarski zbornici	0,48	0,48
4804	Ostale članarine	0,08	0,08
4805	DDV- inventurni manjki	0,15	0,15
4806	DDV po internih obračunih	0,08	0,08
4807	DDV po zapis.zavar.,ostalo	0,52	0,52
4809	Trošarina-proizvod.,zapis	0,50	0,50
4820	Štipendije dijakom in študentom	0,20	0,20
4890	Drugi stroški-takse	0,32	0,32
4892	Drugi stroški		
4893	Drugi stroški-sodni stroški	0,08	0,08
4895	Drugi stroški-venci	0,04	0,04
Drugi poslovni odhodki		2,44	2,44
STROŠKI UPRAVE V ŠIRŠEM SMISLU		100,00	100,00

Vir: Lastni izračun na osnovi podatkov iz integriranega informacijskega sistema

Pomembna razlika v primerjavi s stroški od pokritja 1 do pokritja 4 (od direktnih izdelavnih stroškov do stroškov pospeševanja in prodajnega področja) je pri stroških uprave tudi v ključu za razdeljevanje stroškov.

V podjetju ocenjujejo, da je kot osnova za delitev stroškov uprave na stroškovne nosilce od prej omenjenih količinskih ključev primernejši ključ prihodki od prodaje.

3.4.6 Postavke pokritja 6

Vsi stroški, naštetí v točkah od 3.4.1 do 3.4.5 vstopajo v analizo dobičkovnosti na najnižjem nivoju, to je na ravni posameznega proizvoda. Preostale postavke poslovnega izida, ki v omenjenih točkah še niso bile predstavljene, pa so vključene v stroške pokritja 6. Te postavke so lahko tako prihodki kot tudi stroški in so prikazane samo v skupnem znesku.

Znesek pokritja 5 plus vrednost postavk v pokritju 6 nam tako da čisti poslovni izid obračunskega obdobja.

V pokritje 6 spadajo: prihodki in stroški prodanega blaga in materiala, prihodki od prodaje storitev, del drugih poslovnih prihodkov in odhodkov, prevrednotovalni poslovni odhodki pri osnovnih in obratnih sredstvih, finančni prihodki in odhodki ter odloženi davki.

Vse prej naštete postavke niso predmet analize dobičkovnosti, zato jih v magistrskem delu ne bomo podrobneje obravnavali.

3.5 ANALIZA DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV V IZBRANEM PODJETJU ZA LETO 2008

3.5.1 Ključne bilančne postavke

Kot smo na kratko že omenili v točki 2.1, so poslovno leto 2008 v obravnavanem podjetju zaključili uspešno. Poglejmo sedaj nekoliko podrobneje ključne postavke izkaza poslovnega izida, čeprav ni namen tega dela analizirati uspešnost poslovanja podjetja kot celoto.

Kot je razvidno iz tabele na naslednji strani (*Tabela 8: Povzetek izkaza poslovnega izida izbranega podjetja za leti 2008 in 2007 (v €)*), so leto 2008 zaključili pozitivno in sicer z 1,2 mio € čistega poslovnega izida.

Čisti prihodki iz prodaje so v letu 2008 znašali 58,8 mio €, kar je 0,6% več kot v letu 2007. Vidimo, da so k rasti prihodkov v celoti prispevali povečani prihodki na domačem trgu (+2,5%), medtem ko so se prihodki v izvozu v primerjavi z letom 2007 znižali (-2,8%). V strukturi prihodkov je v letu 2008 delež domačega trga tako porasel na 65,5% vseh prihodkov, delež izvoznih trgov pa je predstavljal 34,5% vseh prihodkov.

Ker je bilo stanje zalog na zadnji dan leta 2008 nižje kot v začetku leta, je sprememba vrednosti zalog negativna, kar v bistvu pomeni, da so v tem obdobju v podjetju več prodali

kot proizvedli. Ta postavka je znašala skoraj -0,4 mio €, kar je praktično dvakrat toliko kot leta 2007.

Tabela 8: Povzetek izkaza poslovnega izida izbranega podjetja za leti 2008 in 2007 (v €)

Postavka	DOSEŽENO 2008	DOSEŽENO 2007	indeks 2008 / 2007
1. ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	58.836.345	58.471.475	100,6
1.1. PRIHODKI SLOVENIJA	38.509.601	37.556.451	102,5
1.2. PRIHODKI IZVOZ	20.326.744	20.915.024	97,2
2. SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČ. PROIZV.	-391.849	-194.722	201,2
3. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	1.924.665	1.370.999	140,4
4. STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	44.606.293	44.301.158	100,7
5. STROŠKI DELA	9.717.534	9.377.082	103,6
6. ODPISI VREDNOSTI	4.578.877	4.708.813	97,2
7. DRUGI POSLOVNI ODHODKI	498.706	354.397	140,7
8. (EBIT) DOBIČEK IZ POSLOVANJA	967.751	906.302	106,8
9. (EBITDA) DOBIČEK IZ POSLOVANJA + ODPISI VREDNOSTI	5.546.628	5.615.115	98,8
10. % EBITDA	9,4	9,6	98,2
11. SKUPAJ FINANČNI PRIHODKI	175.554	4.562.967	3,8
12. SKUPAJ FINANČNI ODHODKI	472.773	777.258	60,8
13. ODLOŽENI DAVKI	-549.172	194.156	-
14. ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	1.219.703	4.497.855	27,1

Vir: Letno poročilo 2008

Drugih poslovnih prihodkov je bilo v letu 2008 za 1,9 mio €, kar je 40% več, kot je bila vrednost te postavke v letu 2007. To kategorijo bomo nekoliko podrobneje pojasnili v nadaljevanju.

Stroški blaga, materiala in storitev so v letu 2008 znašali 44,6 mio €, kar je 0,7% več kot v letu 2007. Ta postavka je bila v letu 2008 med vsemi celotnimi stroški in poslovnimi odhodki največja, saj je predstavljala 75,1% celotnih stroškov. Vidimo tudi, da je relativno povečanje stroškov blaga, materiala in storitev približno enako relativnemu povečanju čistih prihodkov iz prodaje.

Stroški dela so se v letu 2008 povečali za 3,6% v primerjavi z letom 2007 in so znašali 9,7 mio € oz. 16,4% celotnih stroškov.

Skozi postavko odpisi vrednosti, v kateri glavnino predstavlja znesek amortizacije, je razvidno, da podjetje v letu 2008 ni v celoti nadomestilo obrabe svojih osnovnih sredstev, saj so se odpisi vrednosti zmanjšali za 2,8% v primerjavi z letom 2007.

Drugih poslovnih odhodkov je bilo za skoraj 0,5 mio €, kar je 40,7% več kot v letu 2007.

Podjetje je v letu 2008 ustvarilo nekaj manj kot 968.000 € EBIT oz. dobička iz poslovanja, kar v primerjavi z letom 2007 predstavlja 6,8% povečanje. Omenjeni znesek EBIT je pomemben podatek, saj bomo v nadaljevanju videli, koliko se zaradi ustreznih korekcij⁴ kritje 5 razlikuje od dobička iz poslovanja.

Ker je bilo finančnih odhodkov več od finančnih prihodkov, je bil neto finančni izid v letu 2008 negativen in sicer v višini -297.000 €, kar je bistveno drugače kot leto poprej, ko je neto finančni izid zaradi prodaje vrednostnih papirjev znašal 3,8 mio €. Ob upoštevanju negativnih odloženih davkov v višini -549.000 € je bil za leto 2008 čisti poslovni izid 1,2 mio €. Ker se finančni in davčni del poslovnega izida v analizi dobičkovnosti ne razporeja po stroškovnih nosilcih, ampak vstopa v kritje 6 v skupnem znesku, teh podatkov v nadaljevanju ne bomo več podrobneje obravnavali.

3.5.2 Prilagoditev dobička iz poslovanja na kritje 5

Kot smo uvodoma že omenili, je potrebno dobiček iz poslovanja prilagoditi, tako da v analizo dobičkovnosti dejansko vključimo samo tiste kategorije, ki so vsebinsko pravilne.

Najprej so tu prihodki in stroški od prodanega blaga in materiala, ki vsebinsko ne sodijo v analizo dobičkovnosti. Gre predvsem za materiale in surovine, ki jih sicer v podjetju potrebujejo v proizvodnem procesu, vendar jih iz različnih razlogov, navadno z nekim pribitkom na nabavno vrednost, prodajo določenim kupcem.

Sledijo prihodki od prodaje storitev, ki obsegajo najemnine, licenčnine, storitve kooperacije in druge storitve.

Iz kritja 5 je izločen tudi del drugih poslovnih prihodkov in odhodkov. V opazovanem letu smo iz drugih poslovnih prihodkov izločili plačane popravljene terjatve, odpis dolgoročnega kredita, tečajne razlike in druge neobičajne postavke. V okviru drugih poslovnih odhodkov smo izvzeli tečajne razlike in druge neobičajne postavke.

Po posameznih stroškovnih nosilcih nismo razporejali tudi prevrednotovalnih poslovnih odhodkov pri opredmetenih osnovnih sredstvih in obratnih sredstvih.

⁴ Gre za izločitev določenih postavk tako na prihodkovni kot na odhodkovni strani, ki se nanašajo na postavke, ki niso neposredno povezane s prodajo ali proizvodnjo izdelkov podjetja.

*Tabela 9: Prilagoditev dobička iz poslovanja na kritje 5 za osnovno dejavnost podjetja
(»core business«) za leto 2008 (v €)*

Postavka	Znesek
DOBIČEK IZ POSLOVANJA (EBIT)	967.751
PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA, MATERIALA	1.491.084
STROŠKI PRODANEGA BLAGA, MATERIALA	-1.165.626
PRIHODKI OD PRODAJE STORITEV	271.100
DRUGI POSLOVNI PRIHODKI (delno)	1.287.202
DRUGI POSLOVNI ODHODKI (delno)	-176.754
PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI PRI OS IN OBS	-731.813
NON-CORE EBIT	975.194
KRITJE 5 (CORE EBIT)	-7.443

Vir: Lastni izračun

Prišli smo do zanimive ugotovitve, da je podjetje v letu 2008 z osnovno dejavnostjo pridelalo 7.443 € izgube, medtem ko je na področju, ki ni osnovna dejavnost podjetja, ustvarilo 975.194 € dobička. Seštevek obeh podatkov nam seveda da celotni EBIT oz. dobiček iz poslovanja, ki je za leto 2008 bil 967.751 € in je tudi prikazan v izkazu poslovnega izida.

Kot referenčni podatek za nadaljevanje je torej pomembno kritje 5. Le-to je bilo v letu 2008 v analiziranem podjetju negativno v višini -7.443 €, kljub temu, da je bil bilančno prikazan dobiček iz poslovanja pozitiven (967.751 €).

3.5.3 Prihodki od prodaje proizvodov

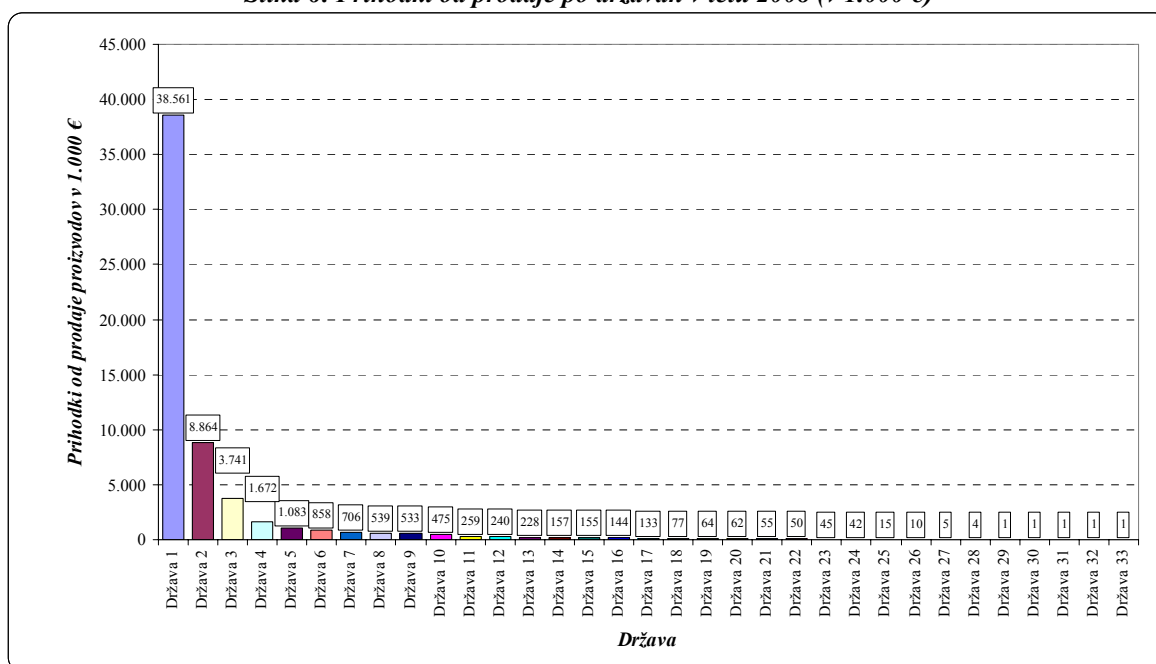
Prodajne rezultate bomo preučili z vidika matrike države vs. skupine proizvodov, to je kje vse so v podjetju prisotni s svojim programom in s katerimi izdelki. Pogledali bomo, ali z vidika podjetja obstaja razlika med razpršenostjo prodaje po državah in po skupinah proizvodov.

Zaradi zaupne narave podatkov so v vseh prikazih države poimenovane kot »država x«, skupine proizvodov pa kot »skupina y«, kjer je x število vseh držav, y pa število skupin proizvodov v podjetju. Vrednostni podatki so dejanski podatki podjetja za leto 2008.

Podjetje je v letu 2008 svoj prodajni program tržilo v 33 državah. Geografsko gledano so pokrivali poleg domačega trga vse države iz področja bivše Jugoslavije z Albanijo (7 držav), 13 držav v okviru EU, nekatere države s področja bivše SZ (5 držav), ZDA in Kanado, Švico, Norveško in Islandijo ter celo Avstralijo in Hong Kong.

Tako obseg prodaje kot širina asortimana se med posameznimi državami zelo razlikujeta. Omenjene razlike med državami v prihodkih od prodaje so nazorno razvidne iz *Slika 6: Prihodki od prodaje po državah v letu 2008 (v 1.000 €)*, kjer so namenoma prikazani absolutni vrednostni prodajni rezultati. Prihodki po državah so se gibali v razponu od manj kot 1.000 € do preko 38,5 mio € na državo – celotni prihodki od prodaje pa so bili 58,8 mio €.

Slika 6: Prihodki od prodaje po državah v letu 2008 (v 1.000 €)



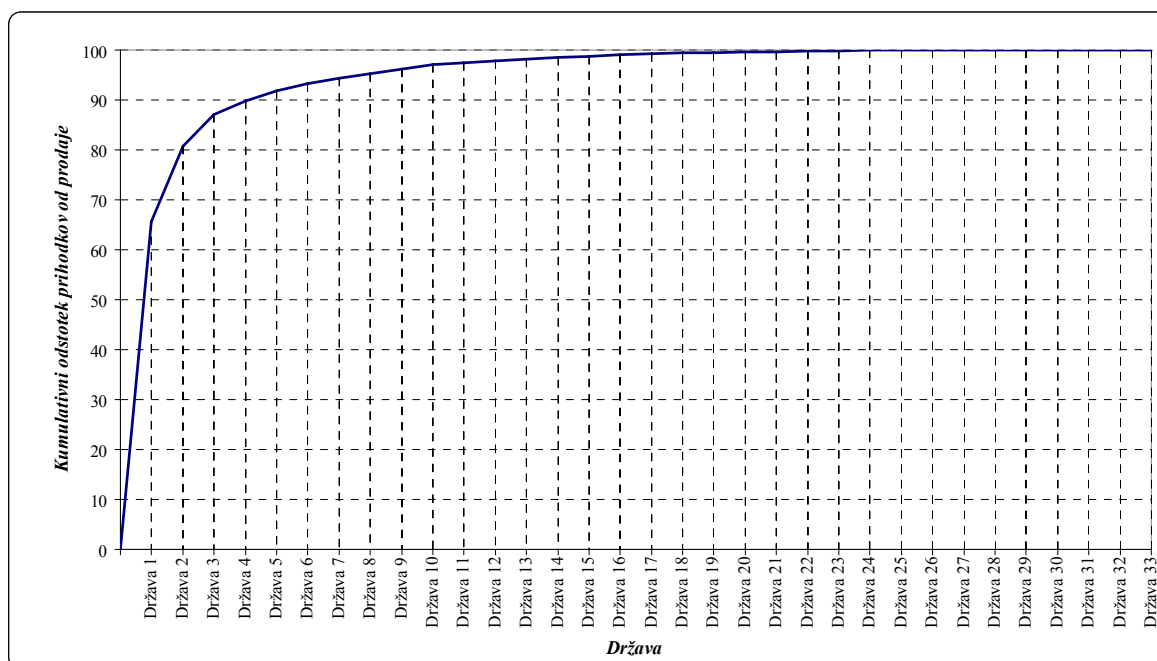
Vir: Lastni izračun

Govoriti o povprečni prodaji na državo pri tako velikih razlikah med državami skoraj ni smiselno. Zato samo omenimo, da je povprečje prodajnih prihodkov na državo v letu 2008 znašalo 1,8 mio € / državo, ob dejstvu, da je bila v 30 od 33 držav prodaja pod povprečjem.

Kumulativni delež prihodkov od prodaje v 7 največjih državah, kar približno ustreza 20% v številu vseh držav, je v letu 2008 znašal 94,4% celotnih prihodkov od prodaje (glej *Slika 7: Kumulativni odstotek prihodkov od prodaje po državah v letu 2008 (v %)*). Delež prodaje polovice največjih držav (17 držav oz. približno 50% držav) v celotnih prihodkih podjetja pa je dosegel 99,3%. Drugače povedano, s prodajo v državah iz druge polovice seznama držav (to je 16 držav), so v podjetju ustvarili manj kot odstotek od celotne realizacije, natančneje 0,7% celotnih prihodkov podjetja.

V podjetju bi morali odgovoriti na vprašanje, ali je smiselno imeti razpršene finančne in kadrovske vire na toliko držav. Hipotetično bi sicer bila tolikšna diverzifikacija ekonomsko smiselna v primeru, če bi v podjetju na teh marginalnih trgih prodajali izključno standardizirane proizvode, ki ne bi povzročali dodatnih stroškov in zahtevali večjih vlaganj v marketinškem smislu oz. bi bile pričakovane stopnje rasti prodaje na teh trgih zelo visoke.

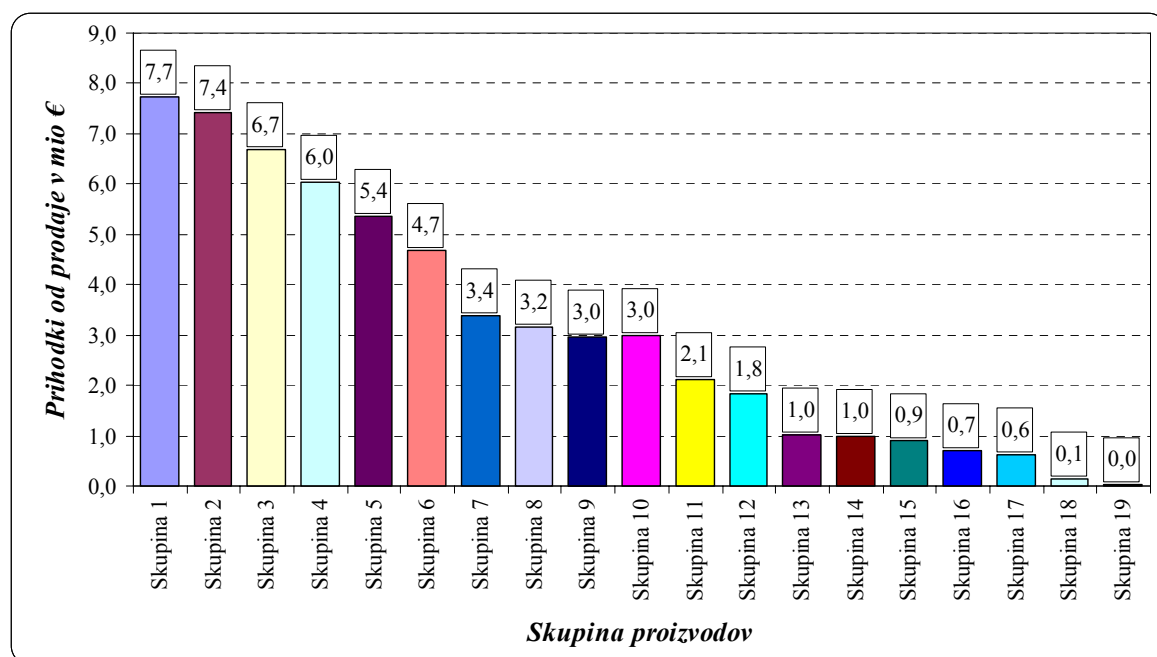
Slika 7: Kumulativni odstotek prihodkov od prodaje po državah v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

Poglejmo zdaj, kakšna so bila v letu 2008 razmerja z vidika prihodkov od prodaje med skupinami proizvodov. V podjetju imajo po interni klasifikaciji posamezne proizvode razvrščene v 19 skupin proizvodov. Daleč največkrat je kriterij pri tej delitvi to, na kateri proizvodni liniji se proizvaja določen proizvod.

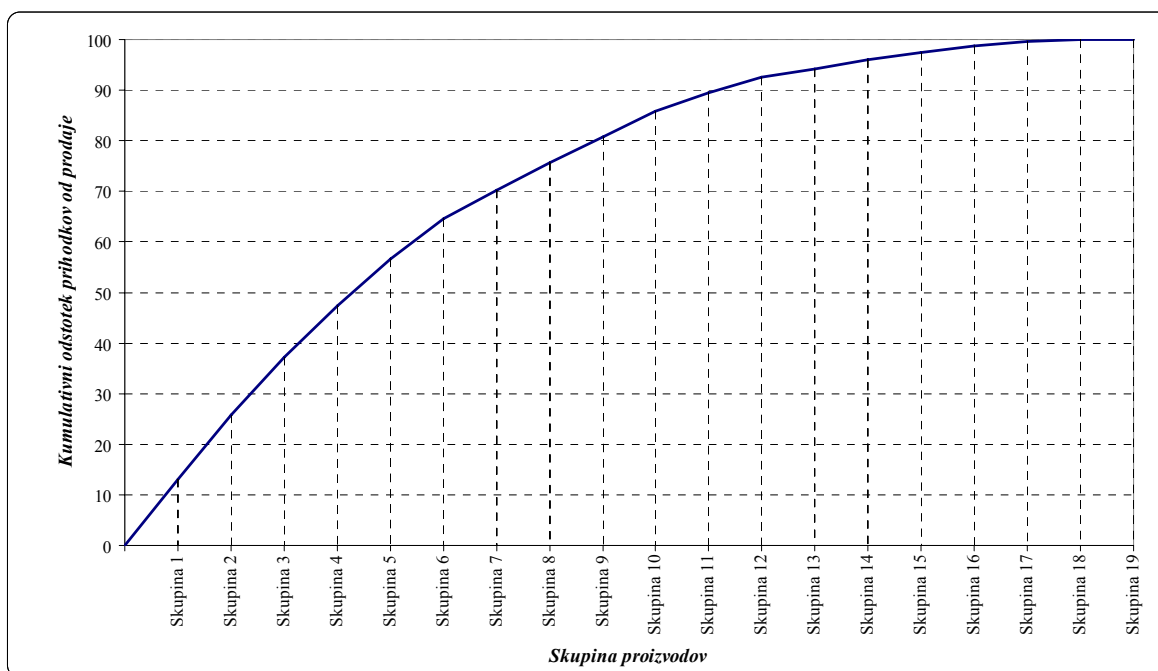
Slika 8: Prihodki od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v mio €)



Vir: Lastni izračun

Že na prvi pogled je opazna bistveno manjša nesorazmernost med velikostjo prihodkov po posameznih skupinah proizvodov v primerjavi z razlikami med prihodki po državah. V povprečju je znašala prodaja na skupino proizvodov nekaj manj kot 3,1 mio €, ob tem, da je bila prodaja v 10 skupinah proizvodov od skupno 19 skupin nad povprečjem (pri delitvi po državah samo pri 3 od 33 držav).

Slika 9: Kumulativni odstotek prihodkov od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

Z 20% največjih skupin proizvodov (4 skupine proizvodov) so ustvarili 47,4% celotnih prihodkov od prodaje. Polovica skupin proizvodov (10 skupin proizvodov) je prispevala 85,8% k celotnim prihodkom. Prodaja skupin proizvodov iz druge polovice seznama skupin proizvodov (to je 9 skupin proizvodov) je k celotni vrednostni realizaciji podjetja dodala še 14,2% prihodkov.

S prihodki od prodaje skupine proizvodov 16 kot najmanjše po vrednosti⁵, so v podjetju dosegli več prihodkov od prodaje kot s prihodki v državi 7, ki še spada med 20% največjih držav.

V prilogi je prikazana celotna matrika države proti skupinam proizvodov⁶, tukaj bomo povzeli samo ključne ugotovitve. Tako države kot skupine proizvodov so razvrščene

⁵ Za skupino proizvodov 16 so resda prikazane še tri skupine proizvodov (17, 18 in 19), pri katerih so bili prihodki od prodaje še manjši. Ker pa so to nove skupine proizvodov, ki so jih v podjetju začeli tržiti šele konec leta 2008, smo kot primerjavo s prihodki po državah za izhodišče vzeli podatke o skupini proizvodov 16.

⁶ Glej **Priloga 2: Matrika države proti skupinam proizvodov za leto 2008** v prilogi.

padajoče od največje do najmanjše po kriteriju doseženih prihodkov od prodaje. V matriki so z oznako »DA« prikazane tiste kombinacije, kjer se skupina proizvodov trži v državi, oznaka »-« pa pomeni, da se skupina proizvodov v državi ne prodaja.

V največ državah, to je v 30 od 33 držav, prodajajo skupino proizvodov 2 in ta predstavlja 12,6% celotnih prihodkov. Največja skupina proizvodov 1 se trži v 8 državah in z njo ustvarijo 13,2% vse prodaje. Skupina proizvodov 3 je prisotna na 25 trgih (11,4% vseh prihodkov), skupina 6 v 17 državah (8,0% vseh prihodkov), skupina 8 in skupina 10 v 16 državah (5,4% in 5,1% vseh prihodkov) ter skupina 5 v 15 državah (9,1% vseh prihodkov). Preostalih 12 skupin proizvodov, ki predstavljajo 35,3% celotnih prodajnih prihodkov, se trži v razponu od 1 do 12 držav.

Omenjeno matriko lahko analiziramo tudi z drugega vidika, to je s stališča števila skupin proizvodov, ki se tržijo v državi. V največji državi 1 so prisotni s celotnim asortimanom, to je z vsemi 19 skupinami proizvodov. Večina prodajnega programa se trži tudi v državi 3 (16 skupin proizvodov oz. 6,4% vseh prihodkov) in državi 2 (13 skupin proizvodov oz. 15,1% vseh prihodkov). V državi 5 so prisotni z 10 skupinami proizvodov (1,8% celotne prodaje), v državi 4 pa s 7 skupinami proizvodov (2,8% vseh prihodkov). Na preostalih 28 tržiščih, ki skupaj predstavljajo 8,3% celotne prodaje, so v povprečju prisotni s 4 do 5 skupinami proizvodov.

Zaključimo lahko, da nam tudi ta kombinirani pogled države-skupine proizvodov potrjuje tezo, da je v podjetju prodaja bistveno bolj homogena z vidika skupin proizvodov kot pa z vidika držav.

V delu se do zdaj nismo ukvarjali z analizo podatkov na ravni posameznih izdelkov⁷, saj to presega namen samega dela, vendar se nam za razumevanje kompleksnosti problema zdi pomembno, da se tega vsaj dotaknemo.

V skupno 19 skupinah proizvodov je podjetje v letu 2008 proizvajalo 499 posameznih proizvodov (*Tabela 10: Število proizvodov po skupinah proizvodov z deleži v prihodkih od prodaje in povprečni prihodki na proizvod v letu 2008*). Podatek o številu proizvodov znotraj posamezne skupine proizvodov nam da informacijo o globini asortimana.

Največje število proizvodov je bilo v skupinah proizvodov 10, 7 in 2, skupno število proizvodov v teh treh skupinah je bilo 196 oz. 39,3% vsega števila proizvodov. Prihodki od njihove prodaje so v celotni strukturi pomenili 23,4%. V šestih skupinah proizvodov se je njihovo število gibalo v razponu od 21 do 43 proizvodov, njihovo število je predstavljalo 40,7% skupnega števila proizvodov, kar je v deležu prihodkov od prodaje pomenilo 32,7%. V preostalih desetih skupinah proizvodov je imelo podjetje od 3 do 19 proizvodov, to je

⁷ V podjetju uporabljajo izraz SKU (ang. stock keeping unit) kot sinonim za posamezni izdelek.

20% od vseh proizvodov, vendar je njihova prodaja predstavljala kar 43,8% celotnih prihodkov od prodaje.

Tabela 10: Število proizvodov po skupinah proizvodov z deleži v prihodkih od prodaje in povprečni prihodki na proizvod v letu 2008

Skupina proizvodov	Število proizvodov v skupini	Delež v prihodkih od prodaje (v %)	Povprečni prihodek na proizvod (v 1.000 €)
Skupina 01	19	13,2	407
Skupina 02	59	12,6	126
Skupina 03	14	11,4	478
Skupina 04	31	10,3	195
Skupina 05	42	9,1	128
Skupina 06	16	8,0	293
Skupina 07	60	5,7	56
Skupina 08	43	5,4	74
Skupina 09	18	5,0	165
Skupina 10	77	5,1	39
Skupina 11	21	3,6	101
Skupina 12	28	3,1	65
Skupina 13	4	1,7	254
Skupina 14	6	1,7	164
Skupina 15	3	1,5	297
Skupina 16	38	1,2	19
Skupina 17	8	1,0	77
Skupina 18	9	0,3	17
Skupina 19	3	0,0	9
SKUPAJ PODJETJE	499	100,0	118

Vir: Lastni izračun

Zanimiv podatek je tudi doseženi povprečni prihodek od prodaje na posamezni proizvod. V povprečju so bili v letu 2008 prihodki od prodaje enega proizvoda 118.000 €. Razlike med posameznimi skupinami proizvodov so precejšnje, saj so v skupini 3 z vsakim proizvodom v povprečju realizirali 478.000 € prihodkov od prodaje, v skupini 16 (povedali smo že, zakaj to skupino obravnavamo kot najmanjšo) pa le 19.000 € prihodkov od prodaje. Potrebno je povedati, da so tudi znotraj posamezne skupine proizvodov velike razlike in da posamezna skupina kot taka ni homogena, vendar ni namen dela analizirati razlik na ravni posameznih proizvodov.

V spodnji tabeli so povzete nekatere ključne ugotovitve, da katerih smo prišli pri analizi prihodkov od prodaje. Ker imajo prodajno službo v podjetju dejansko organizirano v 3

prodajna področja, so podatki zaradi boljše preglednosti prikazani po prodajnih področjih in ne po posameznih državah.

Tabela 11: Povzetek ključnih podatkov o prihodkih od prodaje po prodajnih področjih v letu 2008

Postavka	PODJETJE	Prodajno področje 1	Prodajno področje 2	Prodajno področje 3
PRIHODKI (v mio €)	58,8	38,6	16,2	4,0
Struktura prihodkov (v %)	100,0	65,6	27,6	6,8
ŠTEVILO DRŽAV	33	1	7	25
Delež v skupnem številu držav (v %)	100,0	3,0	21,2	75,8
POVPREČNI PRIHODEK NA DRŽAVO (v 1.000 €)	1.781	38.561	2.316	160
ŠTEVILO SKUPIN PROIZVODOV	19	19	16	15
Delež v skupnem številu skupin proizvodov (v %)	100,0	100,0	84,2	78,9
POVPREČNI PRIHODEK NA SKUPINO PROIZVODOV (v 1.000 €)	3.094	2.030	1.013	267
ŠTEVILO PROIZVODOV	499	381	290	241
Delež v skupnem številu proizvodov (v %)	100,0	76,4	58,1	48,3
POVPREČNI PRIHODEK NA PROIZVOD (v 1.000 €)	118	101	56	17

Vir: Lastni izračun

Ker smo podatke iz gornje tabele v tej točki že komentirali, jih v tabeli samo povzemamo.

3.5.4 Stroški

Po analizi prihodkov v prejšnji točki bomo zdaj pregledali stroškovno plat poslovanja. Skupni znesek stroškov, ki smo jih razporejali po stroškovnih nosilcih, je v letu 2008 znašal nekaj manj kot 56,6 mio € (*Tabela 12: Stroški po stopenjskih pokritjih v letu 2008*). Stroške prikazujemo razvrščene v 5 kategorij, v enakem vrstnem redu kot si sledijo pri razporejanju po stopenjskih pokritjih. V nadaljevanju si bomo pogledali vsako od omenjenih kategorij.

Prva in največja skupina stroškov so direktni izdelavni stroški, ki vključujejo neposredne stroške materiala, energije in dela. Ta skupina stroškov je v letu 2008 predstavljala 57,4% vseh stroškov oz. nekaj manj ko 32,5 mio €. Več kot 90% od omenjenega zneska je odpadlo na neposredne stroške materiala, za 4% je bilo neposrednih stroškov energije, slabih 6% pa je ostalo za neposredne stroške dela.

V naslednjem sklopu stroškov so zajeti ostali stroški tehničnega sektorja ali ostali proizvodjalni stroški. Skupaj jih je bilo za 11,5 mio € oz 20,4% vseh stroškov. Tu so zajeti posredni proizvodjalni stroški, stroški vzdrževanja, interna logistika in stroški kakovosti ter razvoj. Z vidika naravnih vrst stroškov imamo v okviru ostalih stroškov tehničnega

sektorja 3 približno enako velike skupine stroškov: stroške dela, amortizacijo in stroške materiala – vsaka od njih v višini nekaj več kot 3 mio €.

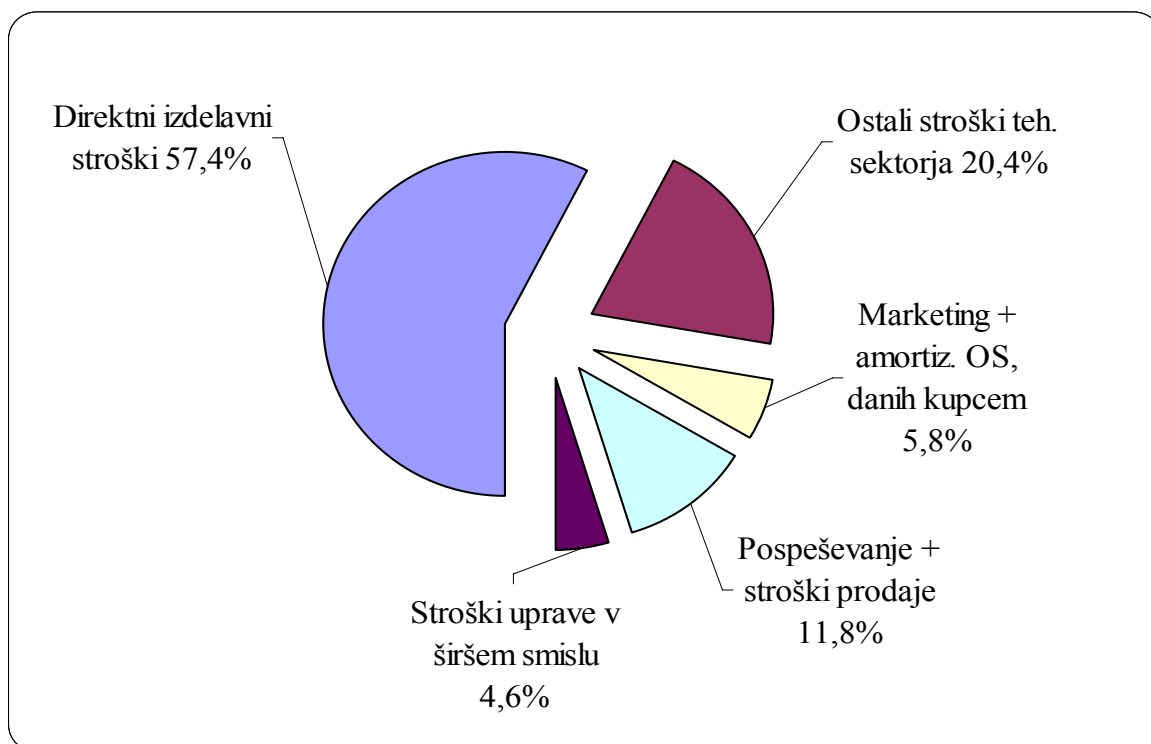
Tabela 12: Stroški po stopenjskih pokritjih v letu 2008

Postavka	Znesek	Delež (v %)
Direktni izdelavni stroški	32.476.108	57,4
Ostali stroški tehničnega sektorja	11.522.965	20,4
Marketing + amortizacija marketinških OS	3.260.369	5,8
Pospeševanje + stroški prodajnih področij	6.690.935	11,8
Stroški uprave	2.618.710	4,6
SKUPAJ STROŠKI	56.569.087	100,0

Vir: Lastni izračun

Stroški marketinga zajemajo stroške produkcije in oglaševanja, podarjeni reklamni material in lastne proizvode (t.i. »gratis« proizvodi) ter reprezentančne storitve. Največji delež znotraj 2,7 mio € stroškov marketinga so predstavljali stroški produkcije in oglaševanja (2,1 mio €), za skoraj pol milijona evrov je bilo reklamnega materiala. V ta sklop stroškov spada tudi amortizacija marketinških osnovnih sredstev, kjer predstavlja skoraj celoto od nekaj manj kot 0,6 mio € amortizacija hladilnikov.

Slika 10: Struktura stroškov po stopenjskih pokritjih v letu 2008



Vir: Lastni izračun

V četrto raven stroškov so zajeti stroški pospeševanja prodaje in stroški prodajnih področij. Skoraj polovica vseh stroškov (3,3 mio €) odpade na storitve pospeševanja prodaje (razne pogodbene obveznosti do kupcev, zakupi polic in paletnih mest, prodajni katalogi). Po slabih 25% pa pride na stroške dela prodajnega osebja ter na stroške zunanjega transporta.

V zadnjo, peto skupino stroškov spadajo vsi stroški, ki jih v prejšnjih fazah še nismo zajeli. Gre za stroške uprave, nabave, splošno-kadrovskega sektorja in ekonomike. Dve tretjini stroškov uprave pomenijo stroški dela ljudi, zaposlenih v prej naštetih službah. Približno eno četrtno stroškov uprave predstavljajo stroški storitev (bančne, računalniške, odvetniške, notarske, patentne, PTT storitve ter stroški prevajanja, svetovanja, izobraževanja in zavarovanja). Preostalo odpade na stroške materiala (pisarniški in režijski material) ter na amortizacijo neproizvodne opreme.

Stroški uprave so korigirani z delom poslovnih prihodkov, za katerega smo v predhodnih točkah omenili, da vsebinsko spada v določen nivo stopenjskih pokritij. To pomeni, da se ta del prihodkov tudi razporeja po stroškovnih nosilcih, do česar pa ne bi prišlo, če bi te prihodke razvrstili v kritje 6. Ker je ta del prihodkov zelo splošne narave, se nam zdi najbolj primerno, da ga umestimo v zadnje stopenjsko pokritje in ne v katerega od prejšnjih sklopov stroškov.

Takih drugih poslovnih prihodkov je bilo za skoraj 0,6 mio €. Sem so vštete prejete odškodnine od zavarovalnic, subvencije s strani ministrstva za šolstvo in delo, nagrada za zaposlovanje invalidov nad kvoto, poraba dolgoročnih rezervacij za določeno osnovno sredstvo in prihodki od preveč vkalkuliranih stroškov dela. Tako so neto stroški uprave v širšem smislu v letu 2008 znašali 2,6 mio €.

3.5.5 Dobičkovnost po prodajnih področjih in državah

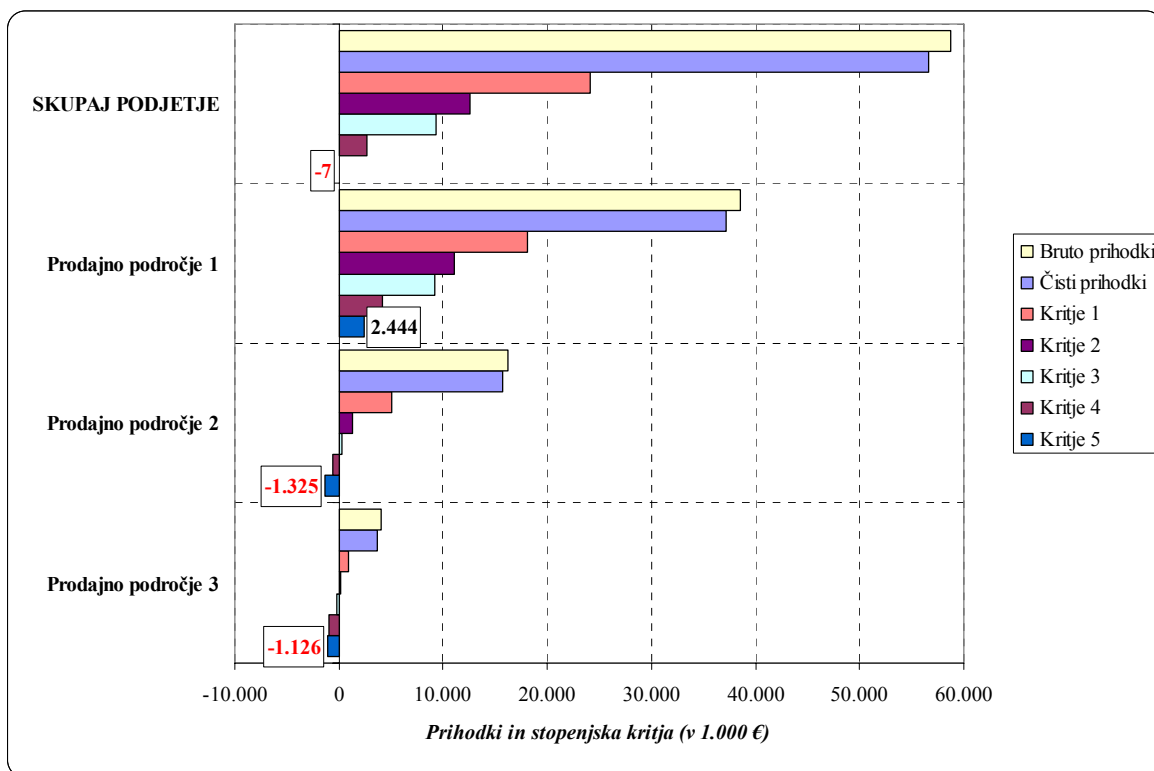
Prišli smo do osrednje točke magistrskega dela, to je prikaza dobičkovnosti za leto 2008 po prodajnih področjih in državah. Do teh ugotovitev smo prišli na osnovi v prejšnjih točkah pojasnjene metodologije in dejanskih podatkov iz poslovnega leta 2008. Tako v tej kot tudi v naslednji točki, kjer bomo prikazali dobičkovnost po skupinah proizvodov, se s primernostjo uporabljene metodologije ne bomo več ukvarjali, ampak bo poudarek na sami analizi izračunanih podatkov.

3.5.5.1 Dobičkovnost po prodajnih področjih

Ponovimo, da je bilo v letu 2008 kritje 5 za celotno podjetje (glej 3.5.2) negativno v višini -7 tisoč €. Poglejmo zdaj najprej dobičkovnost po prodajnih področjih (*Slika 11: Dobičkovnost podjetja in prodajnih področij po stopenjskih pokritjih v letu 2008 (v 1.000*

), ki smo jih že omenili v točki 3.5.3, kjer smo pojasnili, da ima podjetje prodajno službo razdeljeno v 3 prodajna področja.

Slika 11: Dobičkovnost podjetja in prodajnih področij po stopenjskih pokritjih v letu 2008 (v 1.000 €)



Vir: Lastni izračun

Rezultati analize so nam pokazali, da je med vsemi prodajnimi področji na kritju 5 pozitivno samo prodajno področje 1. Prodajno področje 1 je imelo na kritju 5 rezultat 2.444 tisoč €, ostali dve prodajni področji pa sta imeli negativni rezultat in sicer prodajno področje 2 -1.325 tisoč €, prodajno področje 3 pa -1.126 tisoč €.

Zanima nas, zakaj nastajajo med prodajnimi področji tako velike razlike z vidika dobičkovnosti.

Prvi dejavnik je gotovo razlika v absolutni velikosti posameznih prodajnih področij. Namreč prodajno področje, ki ima večje prihodke od prodaje, ustvari večjo razliko v ceni, s katero lahko pokrije fiksne oz. stalne stroške, ki odpadejo na to področje. Prodajno področje 1 je bilo daleč največje, saj je predstavljalo skoraj dve tretjini v prodajnih bruto prihodkih podjetja. Prodajno področje 2 je doseglo 42% velikosti prodajnega področja 1, prodajno področje 3 pa samo 10% velikosti prodajnega področja 1. Področji 2 in 3 skupaj sta dosegli le dobro polovico obsega prodaje področja 1.

Omenili smo že pomen absolutne razlike v ceni, vendar je prav tako pomembna tudi relativna razlika v ceni oz. tako imenovana stopnja kritja. Stopnjo kritja izračunamo kot

kvocient med absolutnim zneskom kritja in bruto prihodki. Formula za izračun je naslednja:

$$\text{stopnja kritja} = \frac{\text{kritje } n}{\text{bruto prihodki od prodaje}} \quad (3)$$

$n = 1, 2, 3, 4, 5 \text{ in } 6$

Povprečna stopnja kritja 1 je bila za celotno podjetje 41,0% (*Tabela 13: Stopnje kritja od 1 do 5 za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v %)*). Ponovimo, da kritje 1 izračunamo kot razliko med bruto prihodki od prodaje, prodajnimi bonitetami in direktnimi izdelavnimi stroški materiala, energije in dela. Ko primerjamo stopnje kritja med prodajnimi področji, opazimo med njimi velika odstopanja.

Tabela 13: Stopnje kritja od 1 do 5 za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v %)

Področje	Stopnja kritja 1	Stopnja kritja 2	Stopnja kritja 3	Stopnja kritja 4	Stopnja kritja 5
Prodajno področje 3	23,7	3,2	-4,5	-23,8	-28,1
Prodajno področje 2	31,4	8,1	1,8	-3,7	-8,2
Prodajno področje 1	46,8	28,9	23,8	10,8	6,3
SKUPAJ PODJETJE	41,0	21,4	15,8	4,4	0,0

Vir: Lastni izračun

Stopnja kritja 1 je za prodajno področje 1 znašala 46,8%, kar je 5,8 odstotnih točk nad povprečjem podjetja oz. 14,2% nad povprečjem. Na drugi strani je stopnja kritja 1 za prodajno področje 2 znašala 31,4%, kar je 9,6 odstotnih točk pod povprečjem oz. 23,4% pod povprečno stopnjo kritja 1 za celotno podjetje. Stopnja kritja 1 za prodajno področje 3 je bila še nižja in je znašala samo 23,7%, kar je 17,3 odstotnih točk manj od povprečja oz. 42,1% pod povprečno stopnjo kritja 1 za celotno podjetje.

Še večja razhajanja med stopnjami kritja 1 opazimo, če primerjamo prodajna področja med sabo in ne s povprečjem podjetja. V odstotnih točkah je razlika v stopnji kritja 1 za prodajni področji 2 in 3 v primerjavi s prodajnim področjem 1 že -15,4 oz. -23,1 odstotnih točk. V odstotkih so te številke še višje: -32,9% za prodajno področje 2 in kar -49,3% za prodajno področje 3 v primerjavi s prodajnim področjem 1.

Zgoraj navedene relativne razlike lahko pretvorimo tudi v absolutne podatke. S prihodki od prodaje v višini 1.000 € bi v letu 2008 na ravni podjetja v povprečju ustvarili 410 € prispevka za kritje 1, s katerim bi pokrivali še ostale stroške tehničnega sektorja, stroške marketinga, stroške pospeševanja in stroške uprave. Prav tako s 1.000 € bi na prodajnem področju 1 dosegli 468 € prispevka za kritje 1, na prodajnem področju 2 bi nam ostalo 314

€ za pokrivanje preostalih stroškov, medtem ko bi na prodajnem področju 3 ustvarili samo 237 € prispevka za kritje 1.

Ko upoštevamo, da pomenijo direktni izdelavni stroški v strukturi celotnih stroškov kar 57,4% vseh stroškov, lahko zaključimo, da je stopnja kritja 1 izredno dober indikator dobičkovnosti. Korelacijo med stopnjo kritja 1 in stopnjo dobičkovnosti bomo namreč še obravnavali v točki 4.3. Prav tako je pomembna tudi praktičnost podatka o stopnji kritja 1, saj je le-ta na voljo v realnem času, tako da ni časovnega zamika, ki ga povzroča priprava kompleksnejših analiz.

Naslednji dejavnik, ki močno vpliva na dobičkovnost prodajnega področja, je višina stroškov marketinga in stroškov prodajnih področij (*Tabela 14: Delež stroškov marketinga in stroškov prodajnih področij v prihodkih od prodaje za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v 1.000 € in %)*). Iz tabele so razvidne bistvene razlike med prodajnimi področji, kar se tiče vložkov v marketing ostalih prodajnih stroškov.

Prodajno področje 1 je realiziralo 65,6% vseh prihodkov v podjetju in tudi glede vložkov v marketing in ostalih prodajnih stroškov je porabilo 69,9% celotnih stroškov podjetja, ki smo jih pravkar omenili.

Nesorazmerje opazimo, ko po istem kriteriju analiziramo prodajni področji 2 in 3. Prodajno področje 2 je realiziralo 27,6% celotnih prihodkov in za to porabilo 19,2% celotnih marketinško-prodajnih stroškov. Prodajno področje 3 je realiziralo samo 6,8% celotnih prihodkov, obenem pa porabilo 10,9% celotnega marketinško-prodajnega proračuna podjetja.

Še večje razlike opazimo, če za vsako prodajno področje marketinško-prodajne stroške primerjamo s prihodki od prodaje. Tako dobimo kazalec *delež marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje*.

Tabela 14: Delež stroškov marketinga in stroškov prodajnih področij v prihodkih od prodaje za podjetje in po prodajnih področjih v letu 2008 (v 1.000 € in %)

Področje	Prihodki od prodaje	Struktura prihodkov (v %)	Stroški marketinga in prodajnih področij	Struktura stroškov (v %)	Delež stroškov v prihodkih (v %)
Prodajno področje 3	4.011	6,8	1.082	10,9	27,0
Prodajno področje 2	16.211	27,6	1.913	19,2	11,8
Prodajno področje 1	38.561	65,6	6.956	69,9	18,0
SKUPAJ PODJETJE	58.783	100,0	9.952	100,0	16,9

Vir: Lastni izračun

Omenjeni kazalec je v povprečju za podjetje v letu 2008 znašal 16,9%, kar pomeni, da je podjetje za prodajo proizvodov v višini 1.000 € v povprečju porabilo 169 € marketinško-prodajnih sredstev.

Kot izredno predimenzionirana iz analize izhajajo vlaganja v prodajno področje 3, kjer se izkazuje, da so na 1.000 € prihodkov v povprečju vložili 270 € v marketinško-prodajne namene. Če smo predhodno ugotovili, da v okviru prodajnega področja 3 že na kritju 1 za pokritje vseh ostalih stroškov ostane 237 €, potem nas negativni rezultat prodajnega področja 3 kot celote ne preseneti.

Nasprotno so na prodajnem področju 2 v letu 2008 na 1.000 € prihodkov v povprečju v marketinško-prodajne namene vložili 118 €. Ta vrednost predstavlja samo 44% zneska, ki so ga v iste namene v povprečju porabili na prodajnem področju 3 oz. 70% zneska, ki je bil porabljen v povprečju na ravni celotnega podjetja. Z vidika kazalca *deleža marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje* je prodajno področje 2 izrazito podhranjeno, če se lahko tako izrazimo.

Prodajno področje 1 je po deležu marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje nekje na sredini v primerjavi z ostalima prodajnim področjema. Tu so v primerjavi s povprečjem podjetja sicer vložili 7% več, v primerjavi s prodajnim področjem 3 pa samo 67% zneska.

Iz tabele o stopnjah kritja po prodajnih področjih (*Tabela 13*) je razvidno tudi, v kateri fazi razporejanja splošnih stroškov postane prispevek za kritje stroškov negativen.

Prodajno področje 3 ima negativen rezultat že na nivoju kritja 3, kar pomeni, da s prihodki od prodaje na tem področju pokrijejo samo direktne izdelavne stroške, ostale stroške tehničnega sektorja in le del stroškov marketinga in amortizacije marketinških osnovnih sredstev. Stopnja kritja 3 je na prodajnem področju 3 za leto 2008 znašala -4,5%, kar pomeni, da je pri 1.000 € prodaje že zmanjkalo 45 € za pokritje stroškov do kritja 3. Ko smo na to področje prerazdelili še stroške pospeševanja in stroške uprave, se je rezultat še poslabšal. Stopnja kritja 5 je za leto 2008 znašala -28,1%.

Prodajno področje 2 je postalo negativno na kritju 4, kjer je bila stopnja kritja 4 negativnih -3,7%. V primerjavi s prodajnim področjem 3 to vseeno pomeni, da so na prodajnem področju 2 s prihodki uspeli pokriti vse direktne izdelavne stroške, ostale stroške tehničnega sektorja, stroške marketinga in amortizacijo marketinških osnovnih sredstev, nekaj pa je zmanjkalo za pokritje stroškov pospeševanja prodaje in stroškov prodajnega področja. V primerjavi s prodajnim področjem 1 je to sicer slabši rezultat, v primerjavi s prodajnim področjem 3 pa nesporno boljši. Po razporeditvi stroškov uprave je stopnja kritja 5 znašala -8,2%.

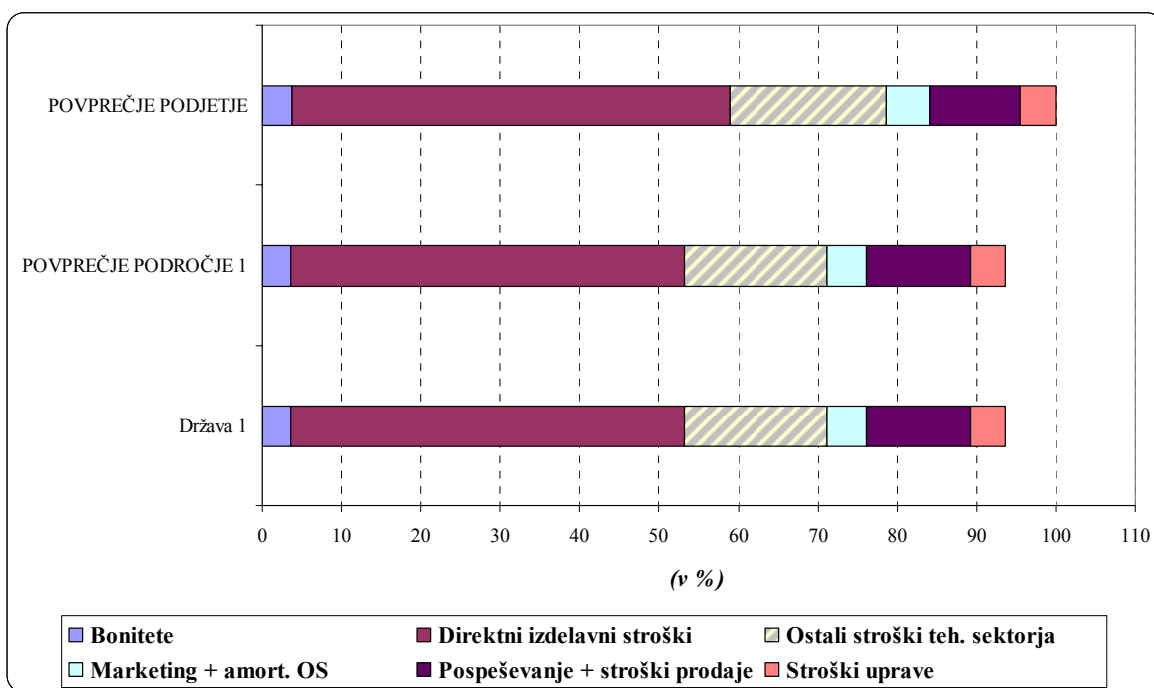
Prodajno področje 1 je v podjetju absolutno najbolj donosno, saj je stopnja kritja 5 znašala pozitivnih 6,3%.

3.5.5.2 Dobičkovnost po državah

Zaradi velikega števila držav bomo zaradi boljše preglednosti posamezne države analizirali v okviru prodajnih področij.

Poglejmo najprej prodajno področje 1 (*Slika 12: Dobičkovnost na prodajnem področju 1 in v državi 1 v letu 2008 (v %)*), kjer v podjetju uvrščajo samo državo 1. Država 1 je med vsemi državami v podjetju država z največjimi prihodki. To je trg, kjer podjetje trži vseh svojih 19 skupin proizvodov oz. prodaja 381 proizvodov od skupno 499. Obenem je to država, ki pri 65,6-odstotnem deležu v celotnih prihodkih od prodaje dosega 74,9% celotnega kritja 1. Skratka je ključni in strateški trg za podjetje.

Slika 12: Dobičkovnost na prodajnem področju 1 in v državi 1 v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

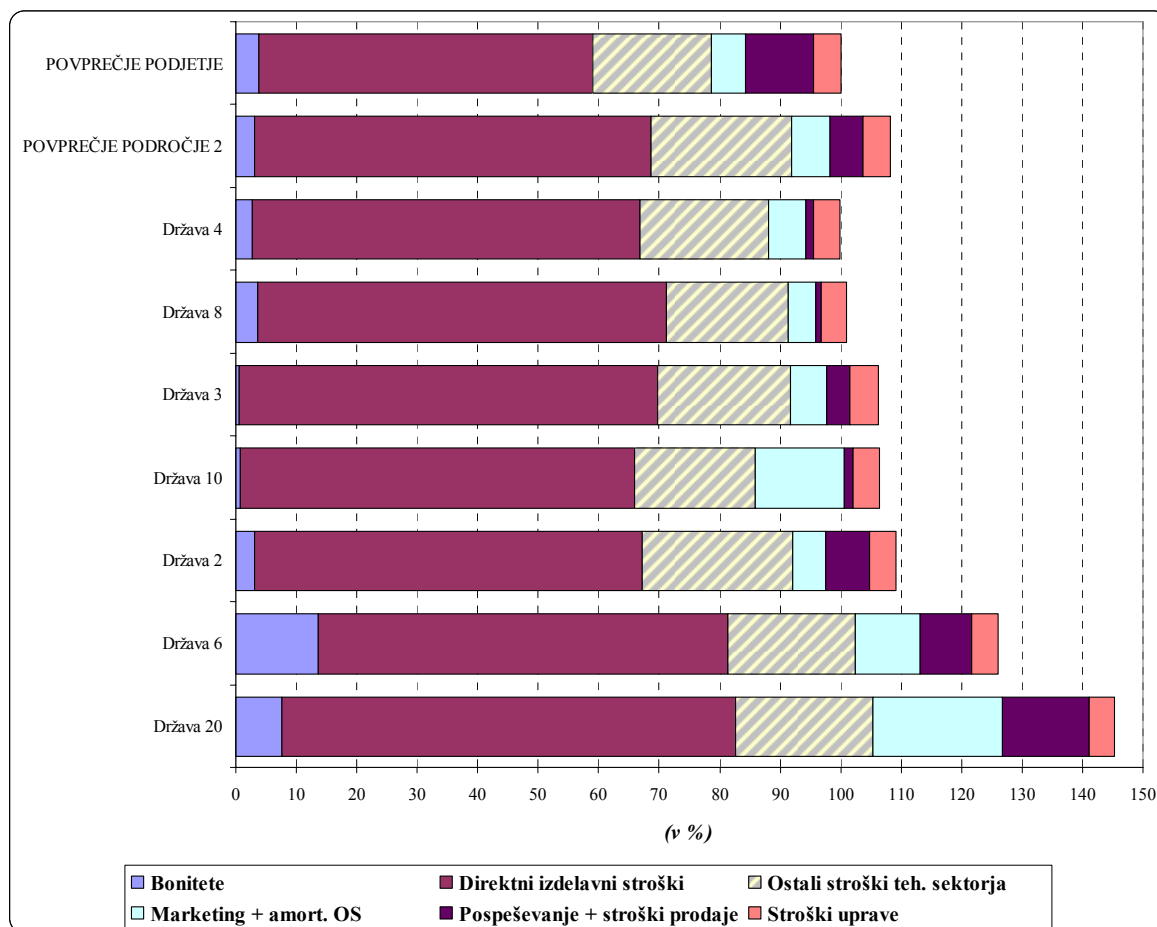
Dobičkovnost držav prikazujemo v paličnih grafih primerjalno s povprečno dobičkovnostjo podjetja in povprečno dobičkovnostjo prodajnega področja. Za lažje razumevanje naj razložimo, kako je treba brati grafe. Vsaka palica predstavlja različno državo, za katero so podatki podani v odstotkih. Navpičnica pri 100% pomeni vrednost relativno izraženih prihodkov od prodaje za vsako državo. Obenem so za vsako državo primerjalno s prihodki za tisto državo izraženi stroški v takem zaporedju, kot si sledijo v stopenjskih pokritjih. V enakem vrstnem redu si v vseh grafih sledijo prodajne bonitete,

direktni izdelavni stroški, ostali stroški tehničnega sektorja, stroški marketinga z amortizacijo osnovnih sredstev, stroški pospeševanja s stroški prodajnih področij in stroški uprave. Če se palica stroškov konča pred navpičnico pri 100%, to pomeni, da so celotni stroški nižji od celotnih prihodkov oz. opazovana postavka ima pozitivno dobičkovnost. In obratno, če palica presega navpičnico pri 100%, pomeni, da so celotni stroški večji od celotnih prihodkov oz. opazovana postavka ima negativno dobičkovnost. Pri podatkih, kjer so stroški večji od prihodkov, lahko v grafu iz položaja, kjer navpičnica pri 100% seka palico stroškov tudi razberemo, do katerega nivoja ima opazovana postavka pozitivno dobičkovnost.

Iz položaja palice pri državi 1 (ki je v tem primeru kar prodajno področje 1) lahko iz grafa razberemo, da je bila stopnja dobičkovnosti v državi 1 večja od povprečne stopnje dobičkovnosti celotnega podjetja.

Prodajno področje 2 vključuje 7 držav. Ugotovili smo že, da prodajno področje 2 kot celota na kritju 5 v letu 2008 ni bilo pozitivno, saj je stopnja kritja 5 znašala -8,2%. Poglejmo, kakšna je bila dobičkovnost po državah (*Slika 13: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 2 v letu 2008 (v %)*).

Slika 13: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 2 v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

Samo država 4 je imela med državami področja 2 pozitivno stopnjo dobičkovnosti na stopnji kritja 5 in še ta le minimalno, saj je stopnja kritja 5 znašala 0,1%. Kot druga najboljša se je odrezala država 8, kjer so bili celotni stroški nekoliko večji od prihodkov, tako da je stopnja kritja 5 znašala -1,1%.

Sledita država 3 in država 10, kjer sta stopnji kritja 5 znašali -6,3% oz. -6,4%. Iz grafa lahko razberemo, da so pri državi 3 s prihodki od prodaje uspeli pokriti vse stroške do stroškov marketinga, medtem ko so bili pri državi 10 v celoti pokriti samo ostali stroški tehničnega sektorja.

Naslednja po vrsti v sklopu prodajnega področja 2 je država 2, ki je bila v letu 2008 drugi največji trg za podjetje. Stopnja kritja 5 je znašala -9,1% in s prihodki od prodaje so uspeli pokriti vse stroške do stroškov marketinga.

Ostali sta še najbolj problematični državi prodajnega področja 2. Državi 6 in 20 sta se odrezali najslabše, saj so prihodki od prodaje zadoščali le za pokritje direktnih izdelavnih stroškov in dela ostalih stroškov tehničnega sektorja. To je še toliko bolj zaskrbljujoče pri državi 6, saj je za podjetje bistveno večje tržišče kot država 20. Pri državi 6 izstopa tudi delež prodajnih bonitet, ki je dosegel kar 13,6% prihodkov od prodaje. Stopnja kritja 5 za državo 6 je znašala -23,0%, za državo 20 pa -45,3%.

Prodajno področje 3 obsega kar 25 med sabo zelo različnih držav (*Slika 14: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 3 v letu 2008 (v %)*). Ugotovili smo že, da prodajno področje 3 kot celota na kritju 5 v letu 2008 ni bilo pozitivno, saj je stopnja kritja 5 znašala -28,1%.

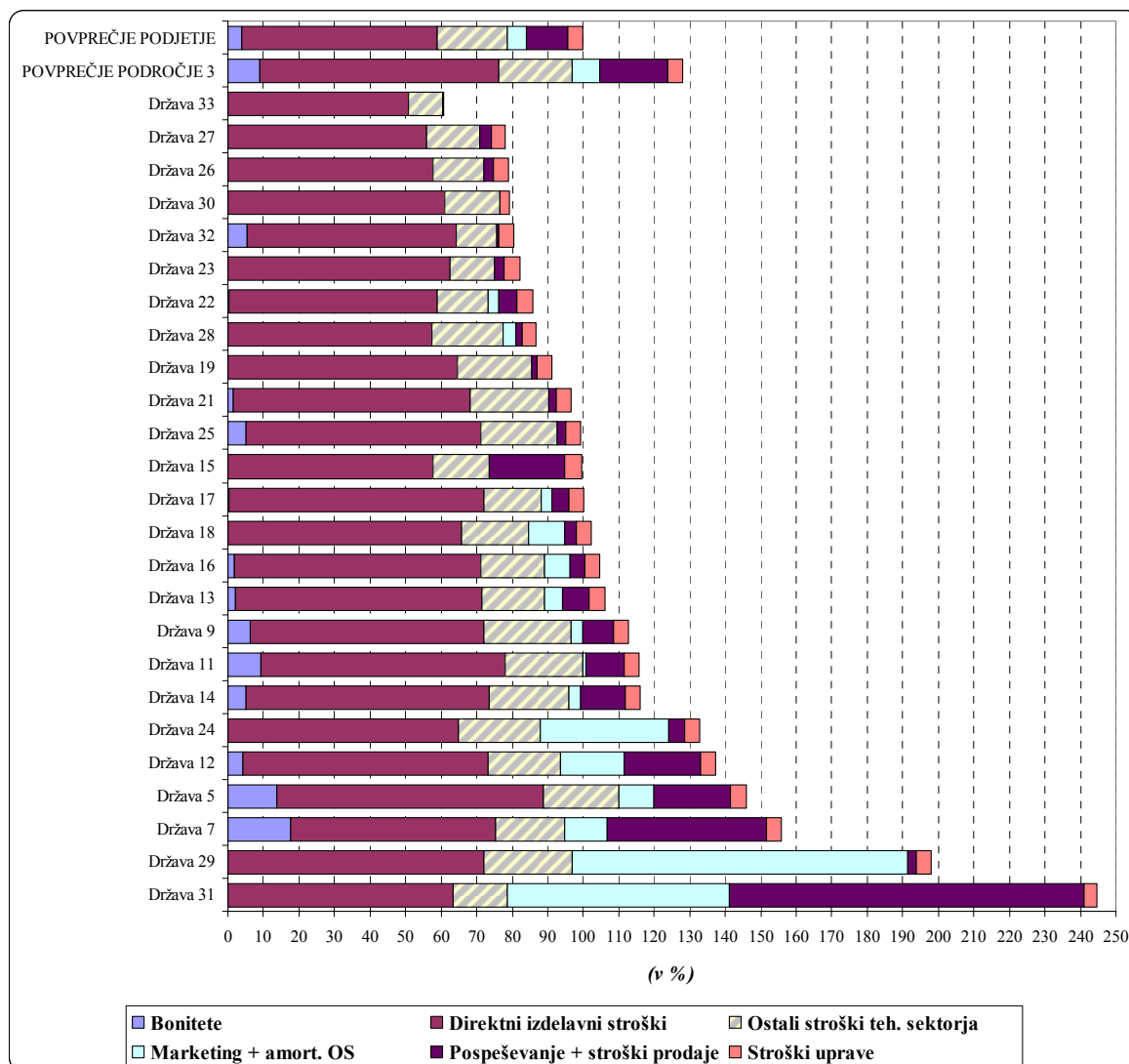
Za določene države prodajnega področja 3, pri katerih so bili prodajni prihodki relativno nizki, ocenjujemo, da je njihova izračunana dobičkovnost precenjena. Zaradi tradicionalnega sistema zajemanja stroškov so nekatere države obremenjene s premalo stroški. Po našem mnenju so to države 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 in 33. V vseh prej omenjenih 11 državah skupaj je podjetje realiziralo 134 tisoč € prihodkov, kar je 0,23% celotnih prihodkov, vseh stroškov pa je bilo 117 tisoč €, to je 0,20% skupnih stroškov podjetja.

Kot najbolj kritično dejstvo v prodajnem področju 3 se nam zdi nedonosnost največje države področja, to je države 5, ki je hkrati tudi peti največji trg za celotno podjetje. Država 5 je v letu 2008 pomenila kar 27,0% vseh prihodkov prodajnega področja 3, oz. 1,8% vseh prihodkov podjetja. Že stopnja kritja 1 je bila za državo 5 izredno nizkih 11,3%, kar je le dobro četrtino povprečne stopnje kritja 1 za celo podjetje, ki je znašala 41,0%.

Izrazimo ta odstopanja ponovno v absolutnih številkah: pri 1.000 € prihodkov od prodaje so v državi 5 ustvarili 113 € kritja za preostale stroške, medtem ko je povprečje za podjetje znašalo 410 € prispevka za pokritje preostalih stroškov. Zato ni presenetljivo, da je bila

država 5 negativna že na kritju 2 (-9,9%), torej prihodki niso zadoščali niti za pokritje vseh neposrednih stroškov materiala, dela, energije in splošnih proizvodnih stroškov. Ker pa so bila izdatna tudi marketinško-prodajna vlaganja, ki so znašala 3,4% celotnega proračuna podjetja, je bila stopnja kritja 4 še bistveno slabša in je dosegla -41,6%. Naše mnenje je, da bi v podjetju morali resno razmisliti o primernosti trenutne strategije v državi 5 in sprejeti določene odločitve.

Slika 14: Dobičkovnost po državah na prodajnem področju 3 v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

Na žalost je zgodba podobna tudi pri drugi največji državi prodajnega področja 3, to je državi 7. Država 7 je v letu 2008 pomenila 17,6% vseh prihodkov prodajnega področja 3, oz. 1,2% vseh prihodkov podjetja. Na kritju 2 je sicer imela še 5,1% plusa, ker pa je na državo 7 odpadlo 4,0% celotnega marketinško-prodajnega proračuna podjetja, je znašala stopnja kritja 4 kar -51,5%. Zaključek je podoben tistemu iz prejšnjega odstavka.

Države 12, 24 in 11 so imele negativno kritje 3. Država 12 je v celotnih prihodkih predstavljala 0,4%, vlaganja v trg pa so bila 0,9% celotnih. Podobna nesorazmerja veljajo tudi za ostale države prodajnega področja 3, ki pa jih ne bomo naštevali.

Razumljivo je, da brez nadpovprečnih marketinških vlaganj za nobeno državo ni realno pričakovati hitrejši rasti prodaje. Vendar se je zaradi na žalost omejenega marketinško-prodajnega proračuna potrebno odločati med posameznimi alternativami in izbrati take, ki bodo za podjetje na dolgi rok bolj donosne, čeprav lahko to pomeni velike spremembe v načinu dela oz. prekinitev sodelovanja z manj donosnimi kupci.

3.5.6 Dobičkovnost po skupinah proizvodov

V tej točki bomo analizirali dobičkovnost še po drugi komponenti matrike države-skupine proizvodov, to je po skupinah proizvodov. Ponovimo samo (glej tudi 3.5.3), da so leta 2008 v podjetju prodajni program imeli razvrščen v 19 skupin proizvodov in da so bile razlike v vrednostni prodaji med skupinami proizvodov bistveno manjše od razlik v prihodkih med posameznimi državami.

Med izračunanimi podatki, ki se nanašajo na skupine proizvodov, bomo izpostavili dve kategoriji, to je kritje 2 in kritje 4 (*Slika 15: Kritje 2 in kritje 4 po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v mio €)*).

Kritje 2 oz. seštevek direktnih izdelavnih stroškov in ostalih stroškov tehničnega sektorja lahko pojmuje kot širšo proizvodno ceno. Do nivoja kritja 2 so zajeti vsi neposredni stroški materiala, energije in dela, vsi posredni proizvodni stroški z amortizacijo, notranja logistika, material in storitve vzdrževanja ter stroški kakovosti in razvoja. Vsi naštet elementi do kritja 2 so praktično neodvisni od tega, na katerem trgu oz. v kateri državi bo podjetje prodajalo posamezno skupino proizvodov⁸.

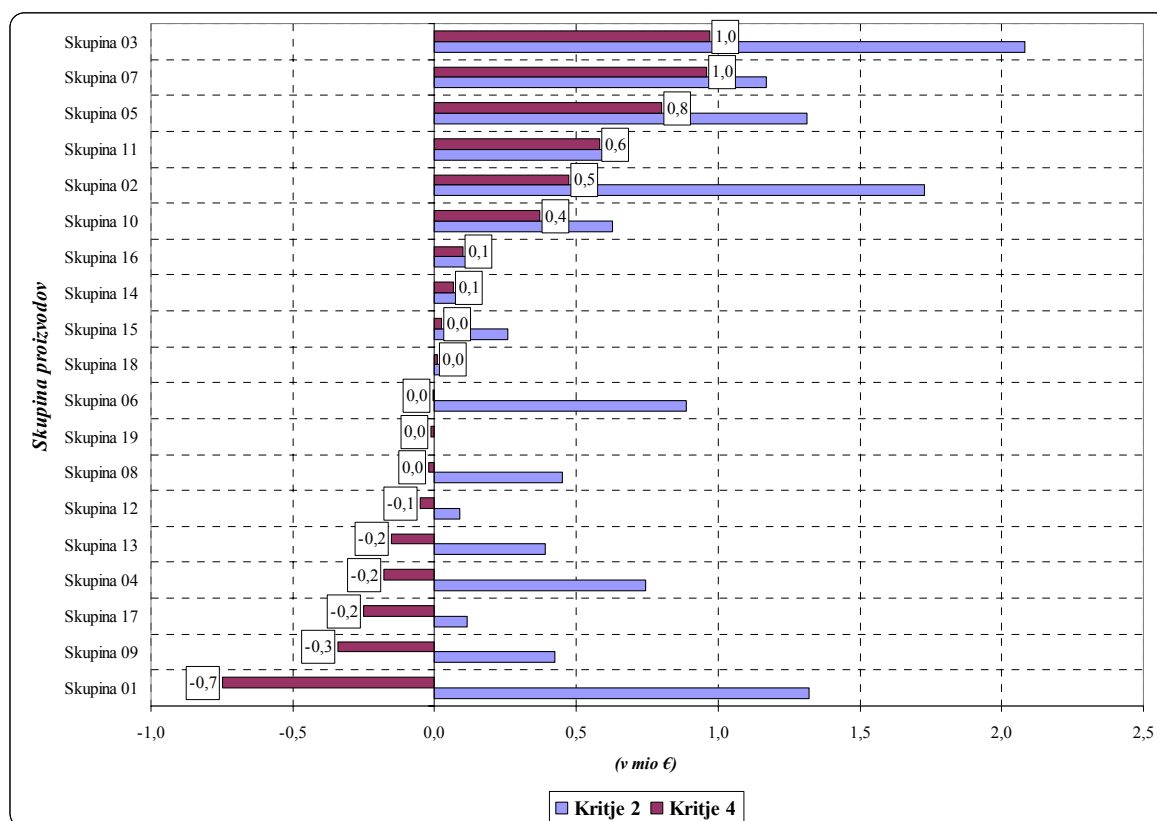
Skupni znesek kritja 2 je za celotno podjetje znašal 12,6 mio € pri stopnji kritja 2, ki je bila 21,4%. Med skupinami proizvodov so na kritju 2 največ prispevale skupine proizvodov 3, 2, 1, 5 in 7, kjer je vsaka med njimi presegla 1 mio € kritja. Skupaj je omenjenih 5 skupin proizvodov ustvarilo 7,6 mio € kritja 2 oz. 60,6% celotnega kritja 2. Slabše rezultate so realizirale skupine proizvodov 4, 8, 9, 12 in skupina 19 kot edina skupina proizvodov z minusom na kritju 2.

Pri kritju 4 kot drugi kategoriji, ki smo jo izpostavili, pa imajo ključni vpliv marketinško-prodajne odločitve. Tu je zgodba taka, da recimo proizvode, ki imajo na kritju 2 enako

⁸ Seveda so možne tudi določene izjeme. Npr., ko se v podjetju pripravljajo na izdelavo proizvodov iz skupine proizvodov 5, že vnaprej vejo, da morajo biti za prodajo v državi 5 nekoliko drugače opremljeni kot za druge države. Vendar je večina proizvodov standardizirana, saj navadno v podjetju proizvajajo na zalogo in ne za znanega kupca, zato lahko splošno, da so stroški do kritja 2 za nek proizvod neodvisni od tega, kje nameravajo ta proizvod prodajati.

proizvajalno ceno, preko kritja 3 in kritja 4 obremenimo z različnimi zneski stroškov marketinga ter amortizacije osnovnih sredstev in stroškov prodaje, odvisno pač za katero državo je proizvod namenjen oz. kakšna je strategija trženja za tisto državo. To vpliva na dobičkovnost na kritju 4 tako, da so rezultati po skupinah proizvodov bistveno drugačni kot na kritju 2.

Slika 15: Kritje 2 in kritje 4 po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v mio €)



Vir: Lastni izračun

Skupni znesek kritja 4 je bil za celotno podjetje pozitiven in je znašal 2,6 mio € pri stopnji kritja 4, ki je bila 4,4%. Med skupinami proizvodov so na kritju 4 največ prispevale skupine proizvodov 3, 7 in 5, in sicer vsaka med 0,8 in 1,0 mio €. Skupaj so omenjene 3 skupine proizvodov ustvarilo 2,7 mio € kritja 4 oz. 104,6 % celotnega kritja 4. To dejansko pomeni, da je bilo 9 od 19 skupin proizvodov na kritju 4 negativnih. Najslabši rezultat na kritju 4 je dosegla skupina proizvodov 1, saj je znašalo kritje 4 negativnih -0,7 mio €, čez 0,1 mio € minusa pa so imele tudi skupine proizvodov 9, 17, 4 in 13.

Do nivoja kritja 4 so zajeti vsi neposredni stroški materiala, energije in dela, vsi posredni proizvodjalni stroški z amortizacijo, notranja logistika, material in storitve vzdrževanja, stroški kakovosti in razvoja, stroški marketinga ter pospeševanje prodaje. Ker edinih še nerazporejenih stroškov, to je stroškov uprave, ki so sicer predstavljali 4,6% celotnih stroškov podjetja, ne razporejajo vsebinsko po stroškovnih nosilcih, ampak izključno na osnovi določenega ključa, menimo, da je za sprejemanje poslovnih odločitev ustrenejša

analiza na nivoju kritja 4 kot pa na kritju 5. Prav zaradi tega bomo vpliv izbire različnega ključa pri razporejanju stroškov uprave prikazali v naslednjem poglavju, t.j. v 4.2.

V spodnji tabeli so zbrani podatki o relativni profitabilnosti skupin proizvodov po stopenjskih kritjih od 1 do 5 primerjalno z deleži skupin proizvodov v celotnih prihodkih podjetja (glej tudi *Slika 16: Dobičkovnost po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v %)*).

Tabela 15: Stopnje kritja (1-5) po skupinah proizvodov za podjetje v letu 2008 (v %)

Skupina proizvodov	Stopnja kritja 1	Stopnja kritja 2	Stopnja kritja 3	Stopnja kritja 4	Stopnja kritja 5	DELEŽ SKUPINE V CEL. PRIHODKIH
Skupina 11	49,6	31,7	30,2	27,5	23,2	3,6
Skupina 07	53,5	34,7	32,5	28,4	22,2	5,7
Skupina 05	42,5	24,4	22,9	14,9	10,7	9,1
Skupina 03	42,7	31,1	26,6	14,5	10,3	11,4
Skupina 16	33,2	17,1	17,1	14,4	10,1	1,2
Skupina 10	35,8	21,1	16,9	12,5	8,2	5,1
Skupina 14	34,7	14,1	12,1	6,7	2,4	1,7
Skupina 02	42,8	23,3	12,9	6,4	2,1	12,6
Skupina 18	35,5	17,8	16,8	7,6	1,5	0,3
Skupina 15	51,9	29,0	27,6	2,6	-1,7	1,5
Skupina 06	38,5	18,9	16,1	-0,1	-4,4	8,0
Skupina 08	36,0	14,2	10,4	-0,6	-4,9	5,4
Skupina 04	31,4	12,3	10,5	-2,9	-7,2	10,3
Skupina 12	29,7	4,9	3,8	-2,8	-8,9	3,1
Skupina 01	43,4	17,1	11,5	-9,7	-14,0	13,2
Skupina 09	46,0	14,3	2,6	-11,5	-15,8	5,0
Skupina 13	39,4	38,6	-2,9	-14,9	-19,2	1,7
Skupina 19	45,3	-1,4	-6,5	-39,9	-44,2	0,0
Skupina 17	38,8	18,9	-24,6	-40,3	-44,6	1,0
PODJETJE	41,0	21,4	15,8	4,4	-0,01	100,0

Vir: Lastni izračun

Z naskokom najslabši rezultat sta dosegli skupini proizvodov 17 in 19, saj sta stopnji kritja 5 znašali -44,2% in -44,6%. V obrazložitev moramo povedati, da je podjetje začelo omenjeni skupini proizvodov proizvajati in tržiti šele konec leta 2008 (skupino 17 oktobra, skupino 19 pa v novembru 2008), po tistem, ko je bila zaključena potrebna investicija. Njun skupni delež v celotnih prihodkih podjetja je bil 1,1%, so pa prodajna pričakovanja za prihodnost visoka, saj v podjetju ocenjujejo, da bosta to postali nosilni skupini. Zatorej lažje razumemo, zakaj je na omenjeni skupini proizvodov odpadlo kar 8,3% stroškov marketinga, kar je poleg visoke amortizacije opreme v največji meri vplivalo na izredno slab rezultat skupin proizvodov 17 in 19.

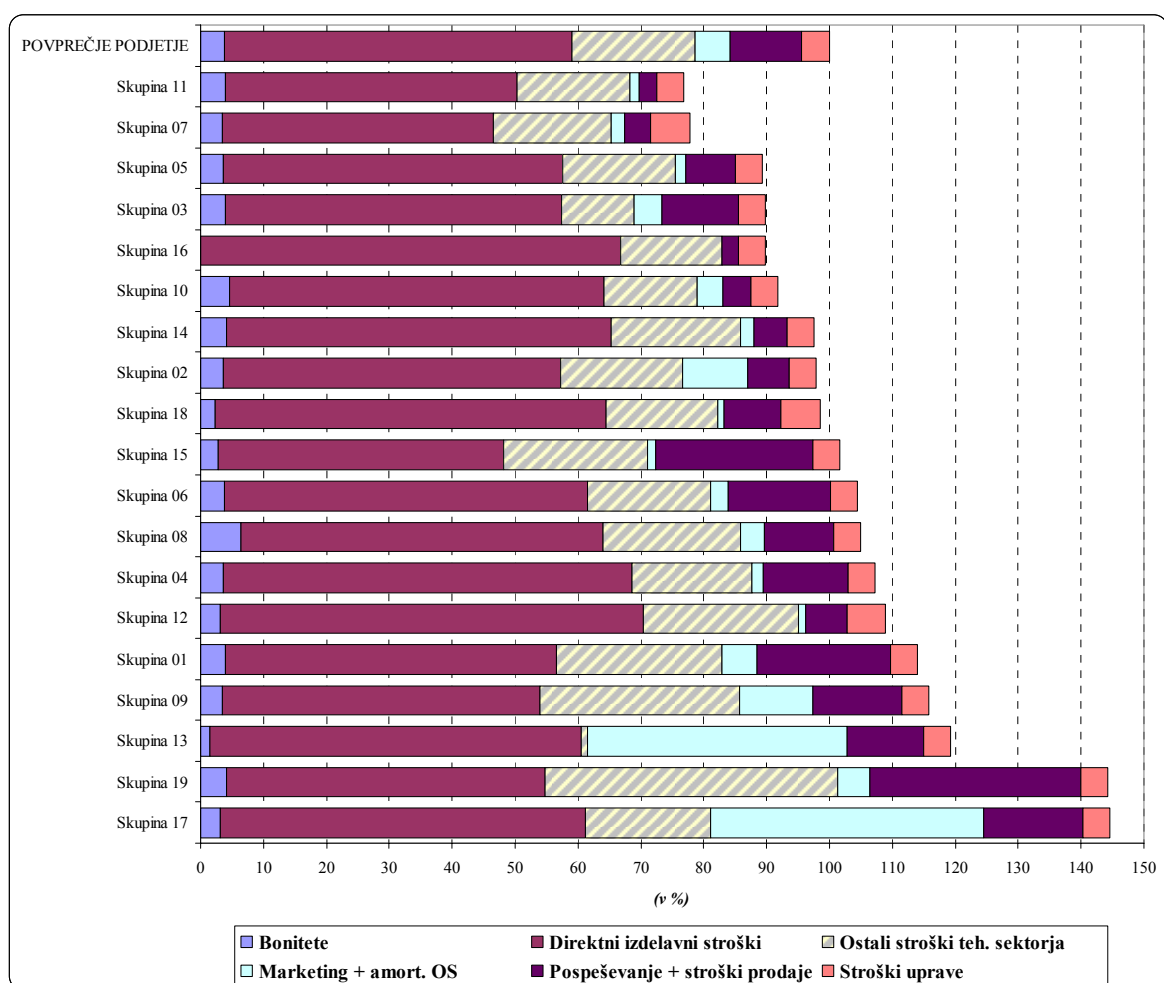
Ozadje pri skupini proizvodov 13, ki jo je podjetje lansiralo v začetku leta 2008, je tudi zanimivo. Zaradi neustreznih lastnih proizvodnih kapacitet te proizvode proizvaja neko drugo podjetje, naše podjetje pa jih trži in prodaja. Tudi pri tej skupini je na negativen

rezultat vplivala višina marketinškega vložka, saj so za skupino proizvodov 13 porabili 12,9% marketinškega proračuna, zato je stopnja kritja 5 znašala -19,2%.

Preostalim 16 skupinam proizvodov je uspelo v letu 2008 pokriti vse stroške do vključno kritja 3.

Sledita skupini proizvodov 1 in 9, ki se proizvajata na isti proizvodni liniji. To sta skupini proizvodov, ki sta v količinski prodaji podjetja v letu 2008 predstavljali natančno eno tretjino. V strukturi celotnih prihodkov od prodaje sta tudi zasedali pomembno mesto, saj je bilo 18,2% celotne vrednostne prodaje doseženo s skupinama proizvodov 1 in 9. Ker predstavljata dolgoletni program podjetja, ki je imel včasih še večji delež v celotni prodaji, so se v letu 2008 odločili za njuno prenovo. To se je seveda odrazilo tudi v stroških marketinga in pospeševanju prodaje in tako je bila stopnja kritja 5 pri skupini proizvodov 9 -15,8%, pri skupini proizvodov 1 pa -14,0%.

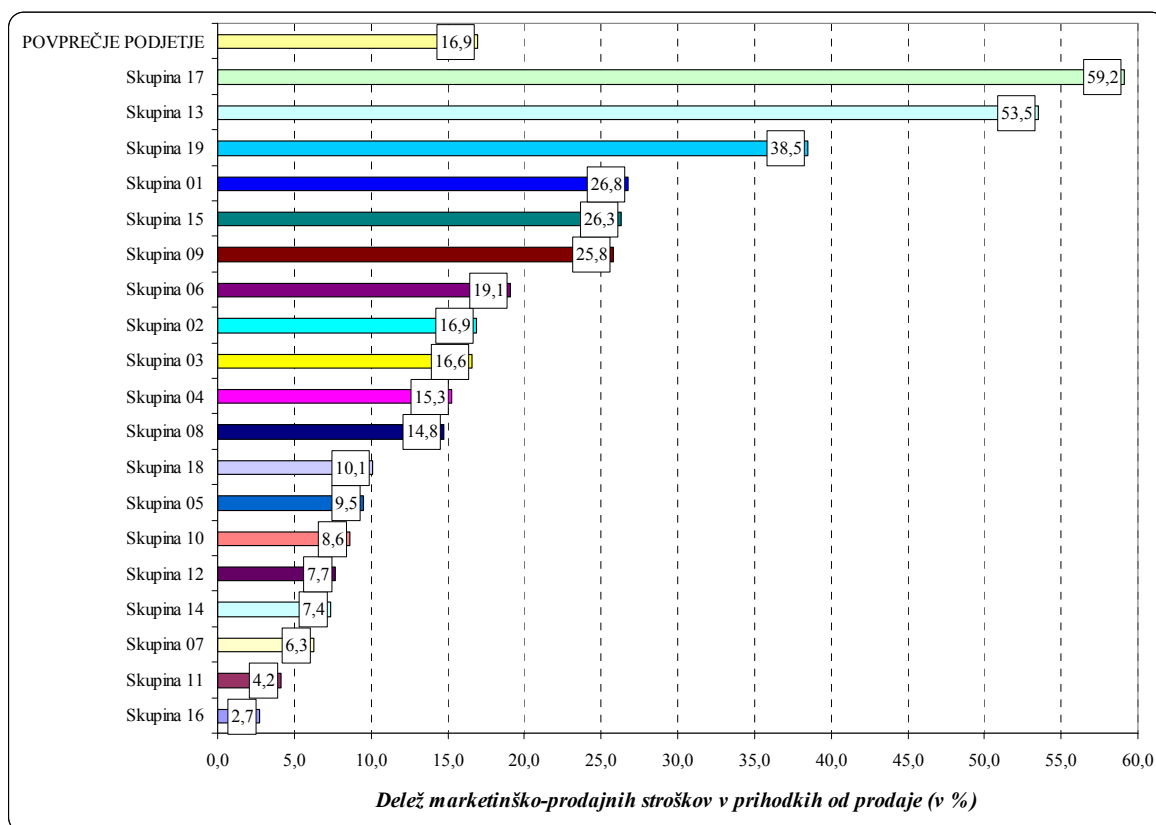
Slika 16: Dobičkovnost po skupinah proizvodov v podjetju v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

Skupina proizvodov 12, ki je imela najnižjo stopnjo kritja 1 (29,7%) med vsemi skupinami proizvodov podjetja in skupine proizvodov 4, 8 in 6 niso uspele pokriti stroškov pospeševanja prodaje, zato so imele poleg minusa na kritju 4 negativne tudi stopnje kritja 5. Le-te so se gibale v razponu od -4 do -9%.

Slika 17: Delež marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

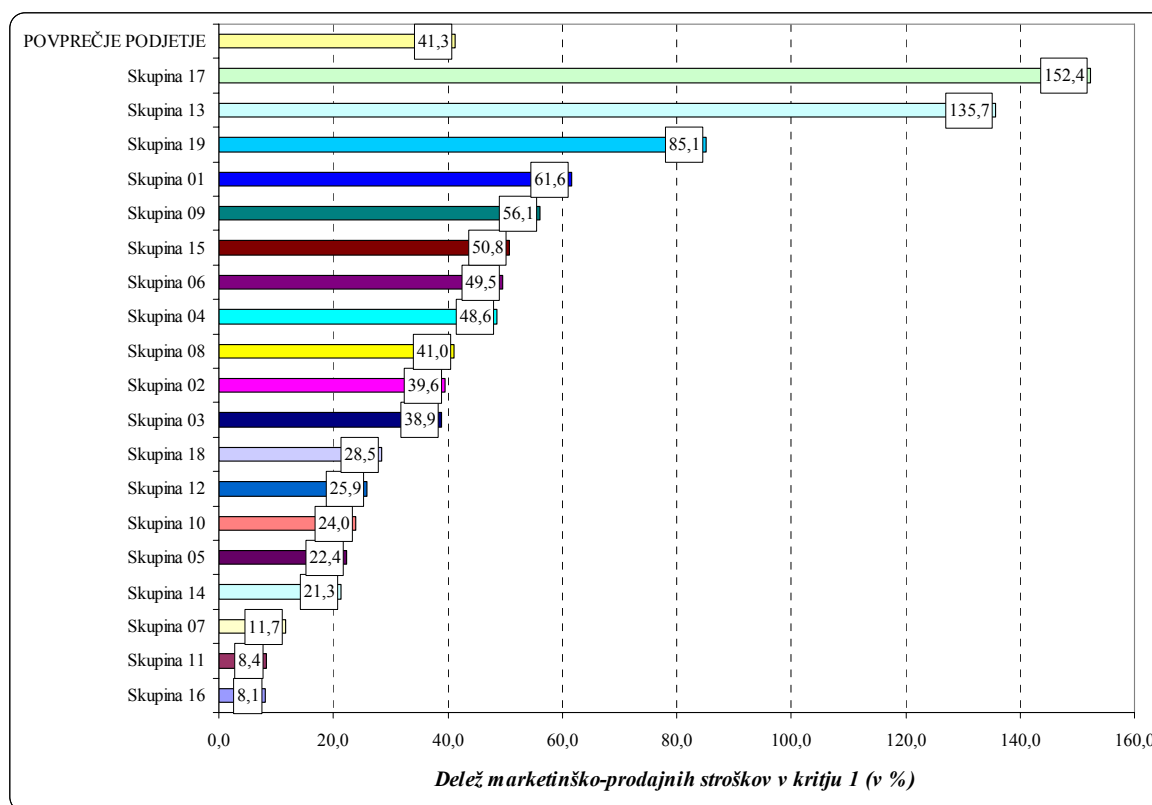
Skupina proizvodov 15 je med vsemi skupinami proizvodov edina, ki se prodaja v vračljivi embalaži. Značilno je, da vanjo direktno ne vlagajo marketinških sredstev, vendar pa na skupino 15 odpade relativno velik delež stroškov pospeševanja prodaje, ker se distribucija vrši skozi poseben prodajni kanal. S prodajo te skupine niso pokrili samo dela splošnih stroškov uprave.

Ostalih 9 skupin proizvodov je realiziralo pozitiven rezultat na vseh stopenjskih pokritjih. Njihov skupni delež v celotnih prihodkih podjetja je v letu 2008 znašal 50,7%, v celotnih stroških podjetja pa 45,6%. Na ravni kritja 5 so skupine proizvodov 11, 7, 5, 3, 16, 10, 14, 2 in 18 ustvarile 2.998 tisoč € prispevka, s tem da je za celotno podjetje kritje 5 znašalo -7 tisoč €.

Zanimive podatke v zvezi s stopnjami dobičkovnosti lahko razberemo tudi v dveh grafih, ki po skupinah proizvodov prikazujeta deleže marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih

in v kritju 1 (*Slika 17* in *Slika 18*). V našem podjetju so v letu 2008 v marketinško-prodajne namene v povprečju vložili 16,9% celotnih prihodkov (*Slika 17: Delež marketinško-prodajnih stroškov v prihodkih od prodaje po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)*). Nadpovprečno so vlagali v skupine proizvodov 17, 13, 19, 1, 15, 9 in 6. Pri skupinah proizvodov 17 in 13 so bili vložki v tržne namene celo večji od polovice uresničenih prihodkov od prodaje. Nasprotno so bili relativni vložki bistveno nižji pri skupinah proizvodov 16, 11 in 7, kjer so bili vložki okrog 5% (ali celo manj) od uresničenih prihodkov. Še boljši kazalnik stopnje dobičkovnosti na petem nivoju je delež marketinško-prodajnih stroškov v kritju 1 (*Slika 18*), ki je za celotno podjetje v povprečju znašal 41,3%. V skupini proizvodov 17 in 13 je podjetje v tržne namene vložilo več kot 100% ustvarjenega prispevka za kritje 1, tako da ti dve skupini proizvodov nikakor ne moreta imeti pozitivne končne dobičkovnosti.

Slika 18: Delež marketinško-prodajnih stroškov v kritju 1 po skupinah proizvodov v letu 2008 (v %)



Vir: Lastni izračun

V tretjem poglavju smo obsežno predstavili metodologijo priprave analize dobičkovnosti poslovnih prihodkov, ki jo uporabljajo v izbranem podjetju in na podatkih iz leta 2008 tudi pripravili analizo dobičkovnosti tako po državah kot po skupinah proizvodov. Kljub pozitivnemu bilančnemu dobičku iz poslovanja smo po njegovi prilagoditvi na kritje 5 ugotovili, da je bilo kritje 5 v letu 2008 v izbranem podjetju negativno.

Dobičkovnost poslovnih prihodkov izbranega podjetja v letu 2008 je bila tako po kriteriju držav kot skupin proizvodov zelo različna. So pa razlike v dobičkovnosti med posameznimi državami bistveno večje kot so razlike med posameznimi skupinami proizvodov. Negativno stopnjo kritja 5 je imelo 19 držav od 33 držav oz. 10 skupin proizvodov od 19 skupin proizvodov, tako kot je bila negativna tudi povprečna stopnja kritja 5 za celotno podjetje.

Po našem mnenju so na prikazano dobičkovnost najbolj vplivali naslednji dejavniki:

- *razmerje med obsegom prodaje in fiksnimi (stalnimi) stroški*: pri enakem obsegu prodaje je bolj donosna kategorija, na katero je odpadlo manj fiksnih stroškov oz. pri enakem obsegu fiksnih stroškov je bolj donosna kategorija, ki je imela večji obseg prodaje,
- *stopnja kritja 1 kot kvocient med razliko v prihodkih od prodaje in direktnimi izdelavnimi stroški ter prihodki od prodaje*: pri kategoriji z višjo stopnjo kritja 1 v povprečju lahko pričakujemo višjo stopnjo kritja 5 kot pa pri kategoriji z nižjo stopnjo kritja 1,
- *višina marketinško-prodajnih stroškov*: med kategorijami z enako stopnjo kritja 1 ali 2 je na kritju 5 manj donosna kategorija, za katero je bil marketinško-prodajni vložek večji,
- *in seveda uporabljena metodologija oz. izbira ključev za razdeljevanje splošnih stroškov*: uporaba drugačnih ključev bi gotovo vplivala na dobljene rezultate v okviru analize dobičkovnosti.

Skozi celotno tretje poglavje smo se poskušali vzdržati sodb o ustreznosti oz. neustreznosti obstoječe metodologije pri razporejanju splošnih stroškov na stroškovne nosilce, ki jo uporablja izbrano podjetje. V naslednjem poglavju nameravamo narediti prav to, to je prikazati prednosti in slabosti predstavljene analize dobičkovnosti.

4 INFORMACIJE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV, KI IZHAJAJO IZ OBSTOJEČE ANALIZE DOBIČKOVNOSTI POSLOVNIH PRIHODKOV

V tej točki bomo opozorili na morebitne prednosti in pomanjkljivosti glede informacij, ki izhajajo iz obstoječe analize dobičkovnosti in bi lahko služile kot podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev. Najprej bomo opredelili delež stroškov, ki je bil po našem mnenju ustrezno razporejen. V drugi in tretji točki pa prikazujemo, kako lahko na izračunano dobičkovnost vpliva sprememba ključa za razporejanje splošnih stroškov ter utemeljitev, da med stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5 obstaja pozitivna povezava.

4.1 KOLIKO IN KATERI STROŠKI SO USTREZNO RAZPOREJENI?

Temeljna pomanjkljivost obstoječe metodologije je prav gotovo v dejstvu, da v podjetju uporabljajo tradicionalni sistem razporejanja stroškov. Ne glede na to želimo dokazati, da je obstoječa analiza dobičkovnosti kljub omenjeni omejitvi dober pripomoček za sprejemanje poslovnih odločitev, seveda v kombinaciji z ostalimi informacijami v podjetju in ob predpostavki vsebinsko ustrezne interpretacije. Pokazali bomo tudi, da se strogo tradicionalno razporeja samo manjši del stroškov, večji del stroškov pa se na stroškovne nosilce deli v povezavi z generatorji, ki povzročajo te stroške (več o stroških je bilo povedano v točki 3.5.4).

V ta namen smo poskušali oceniti, koliko in kateri stroški so bili pri izdelavi analize dobičkovnosti ustrezno razdeljeni po stroškovnih nosilcih ter koliko je takih stroškov, pri katerih je bil način njihove razdelitve vprašljiv oz. neustrezen (glej *Tabela 16: Razmerje med ustrezno in vprašljivo razdeljenimi stroški podjetja za leto 2008*).

Direktni izdelavni stroški, ki so variabilni stroški, izhajajo iz proizvodnih nalogov, zato menimo, da so v celoti ustrezno razdeljeni po stroškovnih nosilcih.

Med ostalimi stroški tehničnega sektorja ocenjujemo, da je delež ustrezno razdeljenih stroškov dosegel 65,5% vseh ostalih stroškov tehničnega sektorja, pri 34,5% teh stroškov pa bi lahko dobili ustrežnejši način za njihovo razdeljevanje. Menimo, da so bili v celoti neustrezno razdeljeni stroški kakovosti in stroški razvoja, ki so jih na stroškovne nosilce porazdelili po ključu količinske prodaje v kilogramih. Pri stroških vzdrževanja in energetike je bil delež vprašljivo razdeljenih stroškov 80,0% in to tisti del, ki se nanaša na porabo energentov in na režijo vzdrževanja. V nižjem odstotku je bil neustrezno razdeljen del stroškov režije proizvodnje (11,5%) in interne logistike (24,8%).

Stroške marketinga v podjetju že pri njihovem zajemanju delijo po skupinah proizvodov, zato ocenjujemo, da je sporno razdeljeno samo 16,6% teh stroškov, ki so jih delili po ključu količinske prodaje v kilogramih.

Tudi stroške pospeševanja že v startu beležijo po skupinah proizvodov, vendar so to večinoma pogodbene obveznosti do kupcev, zato je navezava na stroškovne nosilce bolj posredna kot pri stroških marketinga. Poleg tega so v tem nivoju zajeti tudi drugi stroški prodajnih področij, zato ocenjujemo, da je delež vprašljivo razdeljenih stroškov kar 82,1% teh stroškov.

Stroški uprave v širšem smislu so res tisti splošni stroški podjetja v pravem pomenu besede. Njihovo prerazdeljevanje smo v celoti označili kot vprašljivo, saj so zanje uporabili ključ delitve po prihodkih od prodaje.

Za prihodnje predlagamo, da v podjetju uvedejo določene spremembe pri načinu razdeljevanja stroškov po stroškovnih nosilcih:

- pomemben delež predstavljajo stroški energetike, ki jih v podjetju sicer že sedaj na osnovi izkušenj delijo po stroškovnih nosilcih – glede na relativno nizko vrednost vložka v števec za merjenje porabljene energije predlagamo uvedbo števcov na vseh proizvodnih linijah (tako v polnilnici kot v fazi predelave sadja in sestave sokov), v centralnem skladišču in v hladilnici,
- vse aktivnosti, povezane z vzdrževanjem, ki ga opravijo zaposleni, se morajo natančno evidentirati, kar bo gotovo pripomoglo k ustreznejši razdelitvi teh stroškov po stroškovnih nosilcih,
- poleg običajnih delovnih (proizvodnih) nalogov bi za proizvode, za katere v proizvodnji opravljajo posebne ali naknadne aktivnosti (npr. prepakiranje, lepljenje etiket) morali odpreti poseben tip delovnih nalogov, ki bi omogočili ustreznejšo povezavo stroškov s stroškovnimi nosilci,
- za razporejanje stroškov kakovosti in razvoja po stroškovnih nosilcih trenutno uporabljajo po našem mnenju neustrezne ključne oz. podlage – v prihodnje bi morali v podjetju opredeliti aktivnosti, na osnovi katerih bi potem te stroške razporejali na stroškovne nosilce, npr. število kontrol, število testiranj, število analiz, število novo razvitih proizvodov ...
- stroški marketinga in pospeševanja prodaje: čeprav imajo v podjetju za zajemanje teh stroškov opredeljeno množico analitičnih kontov, se je v praksi ta rešitev pokazala kot neustrezna, saj je bilo v letu 2008 skoraj 70% teh stroškov evidentirano pod oznako »korporacija« - tekoče evidentiranje stroškov marketinga in pospeševanja prodaje mora bolje odražati povezavo na blagovne znamke in skupine proizvodov,
- ker se pri različnih kupcih cenovna politika, prodajne bonitete, način distribucije in marketinška podpora lahko zelo razlikujejo, predlagamo, da podjetje začne izračunavati dobičkovnost tudi po posameznih večjih kupcih.

Kljub vsem naštetim pomanjkljivostim pa smo prišli do zaključka, da je bilo v podjetju pri analizi dobičkovnosti za leto 2008 vprašljivo razdeljenih 22,3% vseh stroškov podjetja oz. 12,6 mio €. Delež ustrezno razdeljenih stroškov smo tako ocenili na 77,7% vseh stroškov oz. 43,9 mio € od skupno 56,6 mio € celotnih stroškov.

Tabela 16: Razmerje med ustrezno in vprašljivo razdeljenimi stroški podjetja za leto 2008

Postavka	Celotni stroški		Ustrezno razdeljeno		Vprašljivo razdeljeno	
	v €	v %	v €	v %	v €	v %
Direktni izdelavni stroški	32.476.108	57,4	32.476.108	100,0	0	0,0
Ostali stroški tehničnega sektorja	11.522.965	20,4	7.544.094	65,5	3.978.870	34,5
Marketing + amortizacija marketinških OS	3.260.369	5,8	2.718.286	83,4	542.083	16,6
Pospeševanje + stroški prodajnih področij	6.690.935	11,8	1.197.277	17,9	5.493.658	82,1
Stroški uprave	2.618.710	4,6	0	0,0	2.618.710	100,0
SKUPAJ STROŠKI	56.569.087	100,0	43.935.765	77,7	12.633.321	22,3

Vir: Lastni izračun

Nedvomno pa se zavedamo, da navedeni zaključki niso absolutno pravilni, saj je bila izbira ključev za razdeljevanje stroškov sicer preiščena, vendar še vedno arbitrarna. Zato je potrebno dobljene rezultate vsebinsko interpretirati in jih ne jemati kot »suho zlato«.

Prav zato želimo pokazati, da izbira ključa za razdeljevanje splošnih stroškov izrazito vpliva na izračunano dobičkovnost poslovnih prihodkov, zato smo simulirali izbiro petih različnih ključev in analizirali vpliv na stroške uprave oz. na kritje 5.

4.2 VPLIV ALTERNATIVNIH KLJUČEV ZA RAZPOREJANJE STROŠKOV UPRAVE NA IZRAČUNANO DOBIČKOVNOST

V simulaciji smo pustili podatke nespremenjene do kritja 4, različne ključne smo tako uporabili samo pri razdeljevanju stroškov uprave v širšem smislu, to je zadnje skupine stroškov pri stopenjskem razporejanju stroškov. Ta sklop stroškov vključuje stroške uprave v ožjem smislu, stroške nabave, stroške kadrovsko-splošnega sektorja in stroške ekonomike. Po aktualni metodologiji v podjetju stroške uprave v širšem smislu razporejajo na stroškovne nosilce po deležu prihodkov od prodaje, ki odpadejo na stroškovni nosilec.

V simulaciji smo obstoječi način delitve stroškov uprave na stroškovne nosilce primerjali s štirimi alternativami⁹:

- po deležu količinske prodaje v kilogramih, ki odpadejo na stroškovni nosilec,
- po deležu količinske prodaje v kosih, ki odpadejo na stroškovni nosilec,
- po deležu direktnih izdelavnih stroškov, ki odpadejo na stroškovni nosilec,
- po deležu delovnih ur proizvodnje, ki odpadejo na stroškovni nosilec.

Kljub našim pričakovanjem glede morebitnih razlik v primerjavi z obstoječo metodologijo so dobljeni rezultati vseeno nekoliko presenetljivi.

V vseh petih naštetih različicah smo razdeljevali znesek 2.619 tisoč € stroškov uprave na 19 skupin proizvodov. Rezultati se po skupinah proizvodov od variante do variante zelo razlikujejo.

Razlike so se v primerjavi z osnovno varianto gibale v naslednjih okvirih:

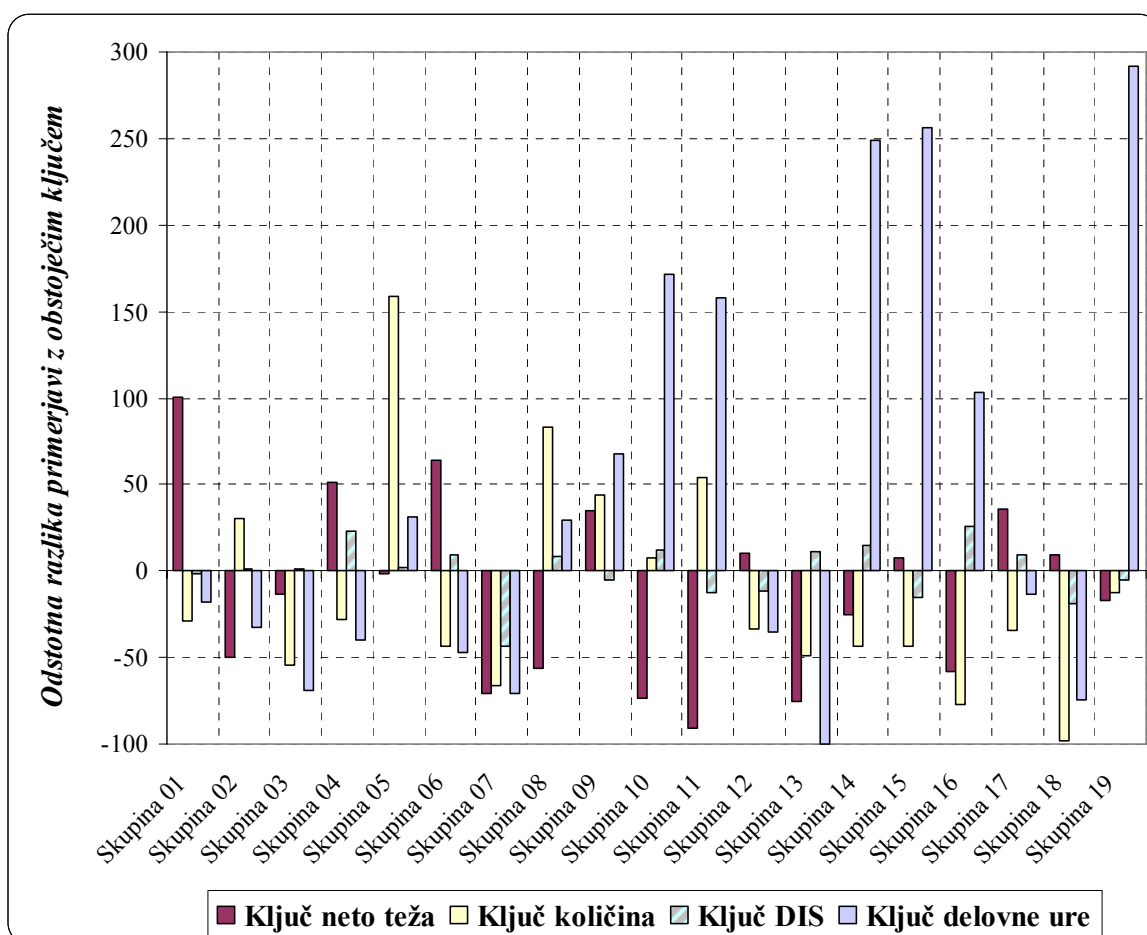
- v primeru uporabe ključa neto teža v kg so se stroški po skupinah proizvodov razlikovali od osnovne variante v razponu od -91,1% do +100,5%,
- v primeru uporabe ključa količina v kosih so se stroški po skupinah proizvodov razlikovali od osnovne variante v razponu od -98,5% do +159,0%,
- v primeru uporabe ključa direktni izdelavni stroški so se stroški po skupinah proizvodov razlikovali od osnovne variante v razponu od -43,6% do +25,3%,

⁹ Še vedno ostajamo v sistemu tradicionalne razdelitve stroškov.

- v primeru uporabe ključa delovne ure proizvodnje so se stroški po skupinah proizvodov razlikovali od osnovne variante v razponu od -100,0% do +291,7%.

Poglejmo največje ekstreme, ki so razvidni tudi iz grafa in njihove vzroke (*Slika 19: Odstotne razlike v stroških uprave po simuliranih ključih (ključ neto teža, ključ količina, ključ direktni izdelavni stroški in ključ obratovalne ure) glede na stroške uprave, razdeljene z obstoječim ključem (ključ prihodki od prodaje) v letu 2008*). Do največjih odmikov v primerjavi z obstoječim načinom je prišlo pri uporabi ključa delovne ure proizvodnje. Šest skupin proizvodov (skupine 19, 15, 14, 10, 11 in 16) je po tem ključu obremenjenih za več kot 100% več kot po obstoječem ključu prihodki od prodaje. To so skupine proizvodov, kjer je zaposleno večje število delavcev, kjer je proizvodna oprema nekoliko starejša in so proizvodne kapacitete nekoliko nižje – delež stroškov dela je relativno višji v primerjavi z ostalimi skupinami proizvodov.

Slika 19: Odstotne razlike v stroških uprave po simuliranih ključih (ključ neto teža, ključ količina, ključ direktni izdelavni stroški in ključ obratovalne ure) glede na stroške uprave, razdeljene z obstoječim ključem (ključ prihodki od prodaje) v letu 2008



Vir: Lastni izračun

Pet skupin proizvodov (skupine 13, 18, 7, 3 in 6) je takih, kjer so stroški uprave po ključu delovne ure za najmanj polovico nižji v primerjavi z obstoječim ključem. Razlogi za

»podcenjenost« so nasprotni prej omenjenim. Posebej moramo izpostaviti rezultate pri skupini proizvodov 13, kjer smo že omenili, da te proizvode proizvaja neko drugo podjetje, naše podjetje pa jih trži in prodaja. Pri uporabi ključa delovne ure bi na skupino 13 odpadlo nič stroškov uprave, saj jih podjetje ne proizvaja samo, zato zanje tudi ne porabi nobene delovne ure v proizvodnji.

Kar 59,0% več stroškov kot pri osnovni varianti je na skupino proizvodov 5 odpadlo v primeru uporabe ključa količina v kosih. Gre za skupino proizvodov, ki se polni v embalažo manjšega volumna, kar pomeni, da je število proizvodov izraženo v kosih relativno veliko. Zato je ob uporabi ključa količina v kosih skupina proizvodov 5 bistveno bolj obremenjena kot pri ostalih dveh variantah. Podobna interpretacija velja pri ključu količina v kosih tudi za skupine proizvodov 2, 8, 9, 10 in 11 – to so proizvodi v manjši embalaži, ki so po tem ključu bolj obremenjeni s stroški uprave. Nasproten vpliv smo zabeležili pri skupinah proizvodov, ki se izdelujejo v večjih embalažah in so po ključu količina v kosih manj obremenjene s stroški uprave.

Tabela 17: Simulacija vpliva izbire ključa za razdeljevanje stroškov uprave na kritje 5 v letu 2008 (v 1.000 €)

Skupina proizvodov	Kritje 5				
	(Obstoječi) ključ prihodki	Ključ neto teža	Ključ količina	Ključ DIS	Ključ delovne ure
Skupina 01	-1.080	-1.414	-983	-1.076	-1.020
Skupina 02	154	314	58	152	259
Skupina 03	687	726	843	684	883
Skupina 04	-436	-568	-362	-494	-333
Skupina 05	573	576	209	568	502
Skupina 06	-207	-335	-120	-225	-113
Skupina 07	750	897	888	841	897
Skupina 08	-155	-79	-269	-166	-195
Skupina 09	-467	-512	-523	-461	-554
Skupina 10	245	339	235	229	25
Skupina 11	492	575	443	504	349
Skupina 12	-163	-174	-125	-150	-124
Skupina 13	-195	-162	-174	-200	-151
Skupina 14	24	35	43	18	-82
Skupina 15	-15	-18	2	-9	-113
Skupina 16	71	89	95	64	40
Skupina 17	-275	-285	-266	-277	-272
Skupina 18	2	1	11	4	9
Skupina 19	-12	-12	-12	-12	-16
PODJETJE	-7	-7	-7	-7	-7

Vir: Lastni izračun

Uporaba ključa neto teža ima nasproten vpliv od uporabe ključa količina v kosih. Skupine proizvodov, ki so po teži relativno lahke, so s tem ključem obremenjene z manj stroški –

seveda velja tudi obratno. Skupine proizvodov 1, 6, 4, 17, 9, 12, 18 in 15, v katerih so težji proizvodi, so bolj obremenjene s stroški uprave in sicer od +7,9% do +100,5%. Na ostale skupine proizvodov pa je v povprečju odpadlo od -91,1% do -1,3% manj stroškov kot z uporabo obstoječega ključa.

Najmanj odstopanj glede na obstoječo varianto je povzročila uporaba ključa direktni izdelavni stroški. To lahko pojasnimo s tem, da obstaja določena korelacija med prihodki od prodaje (obstoječi ključ) in direktnimi izdelavnimi stroški, saj v podjetju proizvodom z višjimi DIS postavijo višje prodajne cene. Več stroškov uprave je pri tem ključu odpadlo na skupine proizvodov 16, 4, 14, 10, 13, 6, 17, 8, 5, 3 in 2.

Ne glede na 4 izbrane ključne je vedno odpadlo manj stroškov uprave samo pri skupini proizvodov 7. Pri skupinah proizvodov 1, 12, 18, 3, 19 in 13 je odpadlo manj stroškov uprave kot pri osnovni varianti pri 3 alternativah ključev. Pri skupinah proizvodov 6, 4, 17, 15, 14, 2, 16 in 11 je odpadlo manj stroškov uprave kot pri osnovni varianti pri 2 alternativah ključev. Pri skupinah proizvodov 9, 5, 8 in 10 je odpadlo manj stroškov uprave kot pri osnovni varianti samo v primeru enega alternativnega ključa.

V tej točki smo z uporabo alternativnih ključev ponazorili, kakšen pomen ima na prikazano dobičkovnost poslovnih prihodkov izbira ključa za razdeljevanje stroškov. Na primeru štirih alternativnih ključev smo pokazali, da so bile posamezne skupine proizvodov različno obremenjene s stroški uprave, ki so v letu 2008 predstavljali 4,6% celotnih stroškov v razponu od -100,0% do +291,7%. Zaključimo lahko, da je izbira ključa ključna!

4.3 KORELACIJA MED STOPNJO KRITJA 1 IN STOPNJO KRITJA 5

Uvodoma smo že omenili, da analizo dobičkovnosti v podjetju trenutno pripravljajo dvakrat letno. V obdobju med posameznimi analizami kot enega od pripomočkov za sprejemanje poslovnih odločitev uporabljajo zadnjo veljavno analizo. Zelo dobrodošlo bi bilo, če bi se analiza pripravljala pogosteje oz. če bi kot vodilo imeli kazalnik, ki bi ga izračunavali pogosteje in ne bi bil tako kompleksen, kot je izračunavanje stopenjskih pokritij od 1 do 5.

S pomočjo iskanja korelacije med stopnjama kritja 1 in 5 smo s pomočjo Excela prišli do zaključka, da je stopnja kritja 1 zelo dober indikator stopnje dobičkovnosti poslovnih prihodkov oz. stopnje kritja 5. Z vgrajeno Excelovo funkcijo izračunavanja trendov smo izbrali tako logaritmično regresijsko funkcijo, ki je na dejanskih podatkih o stopnjah kritja po skupinah proizvodov narisala trendni črte za stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5.

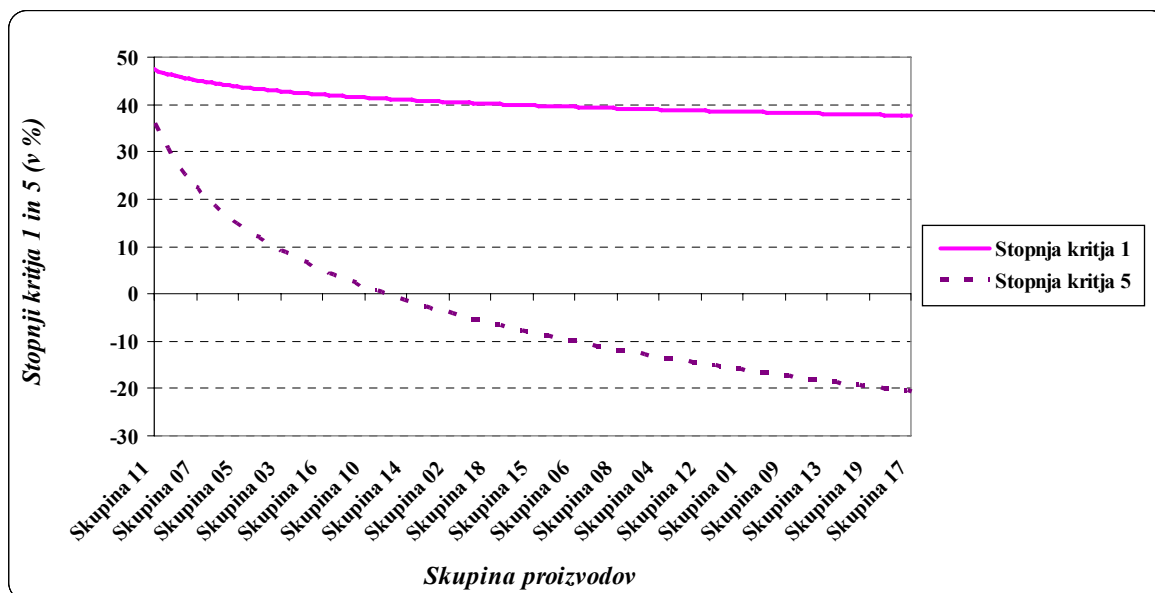
Rezultat je razviden iz grafa (*Slika 20: Trendne črte - korelacija med stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5 po skupinah proizvodov v letu 2008*). Na osnovi regresijskih funkcij

zaključujemo, da obstaja pozitivna povezava med stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5. Skupina proizvodov z višjo stopnjo kritja 1 bo imela višjo stopnjo kritja 5 oz. višjo stopnjo dobičkovnosti kot skupina proizvodov z nižjo stopnjo kritja 1. V praksi je seveda potrebno previdno in pravilno interpretirati tako dobljene rezultate, saj se zavedamo množice omejitev, ki jih prinaša tako posploševanje.

Pri interpretaciji rezultatov glede dobičkovnosti po skupinah proizvodov je potrebno v kombinaciji s stopnjo kritja 1 upoštevati še:

- obseg prodaje te skupine proizvodov – višja stopnja kritja 1 pri relativno majhnem obsegu prodaje ne zagotavlja nujno tudi višje stopnje kritja 5, saj je delež fiksnih stroškov, ki odpade na to skupino proizvodov relativno velik,
- na kateri proizvodni liniji se proizvaja skupina proizvodov, kjer ločimo med dvema različnima dejavnikoma:
 - vpliv števila zaposlenih na proizvodni liniji: višja stopnja kritja 1 pri relativno večjem obsegu zaposlenih ne zagotavlja nujno tudi višje stopnje kritja 5,
 - vpliv vrednosti in starosti proizvodne linije: višja stopnja kritja 1 pri relativno večji vrednosti proizvodne linije ali relativno nižji starosti proizvodne linije (večja sedanja vrednost opreme) ne zagotavlja nujno tudi višje stopnje kritja 5,
- koliko je bilo v to skupino izdelkov vloženih sredstev za marketing in pospeševanje prodaje - višja stopnja kritja 1 pri relativno večjem obsegu stroškov marketinga in pospeševanja prodaje ne zagotavlja nujno tudi višje stopnje kritja 5.

Slika 20: Trendne črte - korelacija med stopnjo kritja 1 in stopnjo kritja 5 po skupinah proizvodov v letu 2008



Vir: Lastni izračun

Za zgoraj navedene omejitve menimo, da so kljub temu, da v podjetju sicer uporabljajo tradicionalni sistem razdeljevanja stroškov, minimizirane. Sicer po svoji naravi splošni stroški, so marketinško-prodajni proračun s stroški distribucije izdelkov, amortizacija in

vzdrževanje proizvodne opreme, obseg delovne sile v direktni proizvodnji take vrste stroški, da jih je možno relativno enostavno neposredno pripisati stroškovnim nosilcem.

Zato lahko po našem mnenju zaključimo, da je za praktične namene analiza dobičkovnosti uporabno orodje za razumevanje tako preteklega kot tekočega poslovanja in pokazatelj, v katero smer usmeriti prihodnje poslovanje.

5 PRAKTIČNA UPORABA KONCEPTA SAPP V EVROPSKIH PODJETJIH

Potreba po natančnih, zanesljivih in prilagodljivih informacijah v zvezi z notranjimi procesi in še posebej v zvezi s stroški je vedno bolj prisotna (Pierce, 2006, str. 149). Kakovost managerskih odločitev je neposredno odvisna od kakovosti informacij o stroških, zato je učinkovitost sistema stroškov vedno bolj aktualna. S poostreno globalno konkurenco in spremembami v proizvodnih tehnologijah je postalo natančno poznavanje informacij o stroških proizvodov ključno za uspešnost podjetja.

Napačnost informacij o stroških izhaja iz računovodskih odločitev izpred nekaj desetletij, ko je večina podjetij proizvajala manj proizvodov (Cooper in Kaplan, 1988, str. 96-103). Takrat je bilo možno stroške dela in materiala neposredno povezati z vsakim posameznim proizvodom.

Danes je postal pomembnejši delež splošnih stroškov poslovanja, marketinga, distribucije in ostalih režijskih stroškov. Mnogo podjetij še vedno kot ključ za razdeljevanje splošnih stroškov uporablja zmanjšani delež direktnih stroškov dela, nekatera podjetja pa splošnih stroškov, npr. stroške marketinga in distribucije, sploh ne prerazporejajo na proizvode.

Alternativa tradicionalnemu sistemu stroškov je sistem ABC oz. koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (koncept SAPP). Praktično vse aktivnosti v podjetju so namenjene podpori proizvodnje in prodaji proizvodov ali storitev.

Raziskave, ki preučujejo učinkovitost stroškovnih sistemov, so dejansko omejene na koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Kljub mnogim prednostim, ki naj bi jih imel sistem, koncept SAPP ni množično uporabljen.

Pred letom 1990 je bilo narejeno malo raziskav v zvezi s prakso v upravljalnem računovodstvu in pojavilo se je prepričanje, da je med teorijo in prakso velika razlika. Zanimanje za spremembe v zvezi s stroški se je povečalo zaradi sprememb v poslovnem

okolju. Obsežna kritika (predvsem avtorji Kaplan, Cooper in Johnson) v poznih osemdesetih letih 20. stoletja se je usmerila na:

- za sprejemanje poslovnih odločitev se uporablja stroške proizvodov, ki služijo finančnemu računovodstvu za vrednotenje zalog,
- preveč poenostavljene metode razdeljevanja splošnih stroškov za računanje stroškov proizvodov in zato neustrezni podatki,
- ključni za razdeljevanje splošnih stroškov, ki temeljijo na osnovi neposrednega dela, se pogosto uporabljajo, čeprav se pomen stroškov dela zmanjšuje,
- zahteve po zunanjem poročanju krepijo pomen finančnega računovodstva in vplivajo tudi na izračun stroškov proizvodov.

Naštete kritike so temeljile na neformalnih stikih med akademiki in podjetji ali pa na majhnem vzorcu podjetij, statističnih dokazov zanje ni bilo. Dodatna pomanjkljivost je bila tudi to, da so kritike obravnavale samo ZDA. Pojavilo se je vprašanje, če vsi našteti problemi in omejitve veljajo tudi za Evropo.

Prispevek avtorja Johna A. Brierleya iz leta 2001, z naslovom *»Raziskava prakse na področju ugotavljanja stroškov proizvodov: Evropska perspektiva«*, je namenjeno povzetku in oceni že objavljenih raziskav s tega področja, s poudarkom na Veliki Britaniji, preučuje pa tudi razmere v drugih evropskih državah, če so bila dela objavljena v angleščini.

Področje omenjene raziskave je naslednje: koliko računovodskih sistemov uporabljajo podjetja; kakšna je struktura stroškov podjetja; uporaba splošnih stopenj za razdeljevanje splošnih stroškov; osnove pri izračunu ključev za delitev splošnih stroškov; uporaba stroškov proizvodov za sprejemanje poslovnih odločitev; uporaba stroškov proizvodov za postavljanje cenovne politike; uporaba koncepta SAPP v podjetjih. V nadaljevanju povzemamo nekatere ključne ugotovitve raziskave.

5.1 KOLIKO STROŠKOVNIH SISTEMOV UPORABLJAJO PODJETJA?

Proizvajalna podjetja potrebujejo upravljalno-računovodski sistem zaradi treh namenov (Brierley, 2001, str. 218): vrednotenja zalog (finančno računovodstvo), sprejemanja odločitev, planiranja, kontroliranja in ocenjevanja uspešnosti. Za izpolnjevanje teh ciljev imamo lahko enovit računovodski sistem, tri ločene računovodske sisteme ali pa enoten sistem, iz katerega povzemamo informacije za različne namene.

V ZDA je bil za izpolnjevanje teh treh ciljev do nedavna v uporabi samo enovit računovodski sistem. Tudi če se snovalci sistema zavedajo navedenih treh potreb, dostikrat trčijo na omejitev posloводства, ki želi imeti samo en »uradni« računovodski sistem. V tem primeru pomen finančnega poročanja prevlada nad potrebo po informacijah o stroških

za sprejemanje poslovnih odločitev in za planiranje, kontroliranje in ocenjevanje uspešnosti. Finančni računovodski sistem dodeli celotne stroške obdobja na stroške prodanih proizvodov in na zaloge. Enoten računovodski sistem ni primeren za računanje stroškov posameznih proizvodov, za namen sprejemanja odločitev ter za planiranje, kontroliranje in ocenjevanje uspešnosti, saj standardi ne zahtevajo, da so splošni stroški v vzročni povezavi z aktivnostmi, ki nastopajo pri proizvodnji izdelkov. Posledično zato mnogo podjetij še vedno uporablja pri razdeljevanju splošnih stroškov za osnovo direktne ure dela, čeprav lahko strošek dela predstavlja manj kot 5% v celotnih proizvodnih stroških.

V VB so ugotovili, da podjetja uporabljajo en računovodski sistem, toda v kolikšni meri finančno računovodstvo prevladuje nad upravljalnim računovodstvom ni možno opredeliti.

Kot navaja Brierley, Drury ugotavlja, da informacije za odločanje temeljijo na podatkih iz finančnega računovodstva. Ocenjuje, da je 20% podjetij porazdeljevalo fiksne stroške proizvodnje med stroške prodanih količin in zaloge na vse proizvode skupaj in ne po posameznih proizvodih. Večina podjetij (84%) je vrednotila zaloge po polni lastni ceni, čeprav je imelo 42% podjetij velika nihanja med obdobji v višini zalog in posledično tudi v dobičku. Kasnejša raziskava (Drury, 2000) je odkrila, da je imelo samo 9% proizvodnih podjetij ločen sistem stroškov za vrednotenje zalog in za sprejemanje odločitev. Nekatera podjetja se niso odločila za vpeljavo koncepta SAPP, ker so vedela, da to ne bo edini sistem v podjetju, obenem pa niso želeli imeti dveh ločenih sistemov.

V zvezi z računovodskimi sistemi lahko zaključimo, da mnogo podjetij uporablja iste informacije za finančno in upravljalno računovodstvo. Finančno računovodstvo v smislu sistema »dominira« nad upravljalnim računovodstvom, čeprav po drugi strani drži, da se informacije za sprejemanje odločitev bistveno ne razlikujejo od informacij za zunanje poročanje. V VB so študije pokazale, da je možno različna poročila pridobiti iz enotne baze podatkov, raje kot, da bi imeli več ločenih sistemov. Obseg in raznolikost upravljalno-računovodskih poročil sta torej odvisni predvsem od posebnosti posameznega podjetja.

V podjetju, ki je predmet zaključne naloge, uporabljajo za vrednotenje zalog »uradni« računovodski sistem. Za praktično vse ostale namene je sistem stroškov, ki je bil sicer primarno postavljen za zunanje poročanje, neustrezen in premalo analitičen. Seveda je obstoječi sistem dragocena baza podatkov, vendar nič več kot to. Za vse ostale potrebe (analiza dobičkovnosti, urejanje asortimana, oblikovanje cenovne politike ...) se uporabljajo vzporedne baze podatkov (navadno v Excelu), iz katerih se nato pridobivajo informacije za sprejemanje poslovnih odločitev.

5.2 STRUKTURA STROŠKOV PODJETJA

Struktura stroškov v podjetju je pomemben dejavnik, ki vpliva na izbiro metode kalkuliranja stroškov. Zaradi upada deleža stroškov dela in porasta deleža splošnih stroškov v celotnih stroških se je mnogo podjetij odločilo za uporabo koncepta SAPP.

Pri analizi desetih podjetij v britanski elektronski industriji so ugotovili, da predstavljajo materialni stroški od 50% do 90% vseh proizvodnih stroškov, zato so poudarek dali ustreznemu evidentiranju direktnih stroškov materiala. Poleg tega obstajajo tudi stroški, ki jih v nobenem primeru ne moremo povezati s posameznimi proizvodi. Če je delež splošnih stroškov relativno nizek, potem tudi enostavni sistemi kalkuliranja stroškov dajejo relativno dobro informacijo o stroških proizvodov.

Podatki za Belgijo so pokazali, da materialni stroški predstavljajo več kot polovico vseh stroškov, direktno delo pa obsega 22% celotnih stroškov. Na Švedskem so ocenili, da direktno delo predstavlja med 10% in 20% vseh proizvodnih stroškov, na Danskem pa so v povprečju materialni stroški znašali 57% vseh stroškov, direktne plače 22% in splošni proizvodni stroški 21% vseh stroškov. Finske študije so ugotovile, da so v celotnih stroških materialni stroški dosegli povprečno 45%, direktno delo pa 19% vseh stroškov.

Generalno se stroški proizvodnih podjetij delijo na stroške materiala, stroške dela in splošne (režijske) stroške. Čeprav so med podjetji lahko velike razlike, večino stroškov predstavljajo stroški materiala in splošni stroški, manjši del pa odpade na stroške dela. Stroški materiala so po večini večji od splošnih stroškov, tako da **trditev, da splošni stroški predstavljajo največji delež v stroških proizvodnje, ni bila empirično potrjena**. Če je delež splošnih stroškov v podjetju nizek, potem ni smiselno vlagati preveč napora v iskanje drugačnih metod za alociranje splošnih stroškov na proizvode.

Pri pregledu literature smo dobili vtis, da je ponekod premalo jasno opredeljeno, kateri stroški so obravnavani pod pojmom splošni stroški. Včasih so tukaj mišljeni samo splošni proizvodni stroški, včasih pa celotni splošni stroški podjetja – proizvodni in neproizvajalni.

Tabela 18: Razmerje med neposrednimi in splošnimi stroški podjetja za leto 2008 (v € in v %)

Tip stroškov	SKUPAJ STROŠKI	Delež v celotnih stroških (v %)	Delež v proizvodnih stroških (v %)
Neposredni	40.675.209	71,9	87,6
Splošni	15.893.879	28,1	12,4
SKUPAJ STROŠKI	56.569.087	100,0	100,0

Vir: Lastni izračun

Po naših izračunih je v opazovanem podjetju v letu 2008 delež splošnih stroškov v celotnih stroških podjetja znašal 28,1%, če pa gledamo ožje, to je samo na nivoju proizvodnih stroškov, pa je delež splošnih stroškov v proizvodnih stroških podjetja znašal 12,4%. Ne glede na varianto (celotni ali proizvodni stroški) lahko zaključimo, da tudi v izbranem proizvodnem podjetju splošni stroški niso predstavljali največjega deleža.

5.3 ENOTNA STOPNJA ZA ALOCIRANJE SPLOŠNIH STROŠKOV

Nekatera podjetja poenostavijo prvo fazo procesa razdeljevanja režijskih stroškov, tako da proizvodnih splošnih stroškov ne delijo po stroškovnih centrih. To pomeni, da uporabijo neko splošno (enotno) stopnjo za celotno podjetje, ki zagotavlja osnovo za razdelitev splošnih stroškov na proizvode, ne glede na to, v katerem oddelku so bili narejeni. Enotna stopnja kot metoda ustreza samo v primeru, če različni proizvodi v različnih proizvodnih oddelkih trošijo prvine poslovnega procesa v enakem razmerju.

V VB je enotno stopnjo uporabljalo 26% preučevanih podjetij, na Irskem pa 51% podjetij. Drury ugotavlja, da je 19% podjetij, ki imajo v svojem proizvodnem programu več proizvodov, odločitve sprejemalo na osnovi polne lastne cene in uporabljalo enotno stopnjo za razdeljevanje stroškov. Tako dobljeni izračuni najverjetneje niso dovolj natančni.

Pri vključevanju stroškov podpornih služb/oddelkov med stroške proizvodov je možno izbirati med tremi metodami. Najbolj primeren način je, da se za stroške vsake podporne službe uporabijo različne (oddelčne) stopnje za razdeljevanje splošnih stroškov (to je naredilo 21% preučevanih podjetij). 45% podjetij je režijske stroške razporedilo na proizvodna stroškovna mesta in jih preračunalo na posamezne proizvode s stopnjami, ki so veljale za proizvodna stroškovna mesta. 32% podjetij je svoje splošne stroške na proizvode delilo s pomočjo enotnih (splošnih) stopenj. Večja podjetja so pogosteje uporabljala različne stopnje za razdeljevanje splošnih stroškov kot manjša podjetja.

Kalkuliranje proizvodnih stroškov na osnovi enotne stopnje za razdeljevanje splošnih stroškov najverjetneje ni najbolj ustrezno. Vztrajanja pri enotnem ključu za splošne stroške avtorji ne podpirajo in namesto tega predlagajo podjetjem uporabo različnih delitvenih ključev, saj je napredek informacijske tehnologije to bistveno poenostavil in pocenil.

5.4 OSNOVE ZA RAZDELJEVANJE SPLOŠNIH STROŠKOV

Pri izbiri osnove za razdeljevanje splošnih stroškov še vedno mnogo podjetij uporablja neposredne ure dela, kar je nekoliko presenetljivo, če vemo, da direktni stroški dela predstavljajo relativno manjši delež v strukturi proizvodnih stroškov.

Za določanje skupnega imenovalca aktivnosti pri razdeljevanju splošnih stroškov literatura priporoča 4 načine (Brierley, 2001, str. 225): teoretična maksimalna kapaciteta, praktična kapaciteta, normalna kapaciteta in planska kapaciteta. Teoretična maksimalna kapaciteta je maksimalni obseg proizvodnje, ki ga podjetje lahko doseže v nekem obdobju (ponavadi je to eno leto). Praktična kapaciteta je teoretična maksimalna kapaciteta, zmanjšana za običajne zastoje in izpad. Normalna kapaciteta je povprečni obseg proizvodnje podjetja v daljšem obdobju, to je obseg, ki ga podjetje običajno ustvari v enem letu. Planska kapaciteta je določena s procesom planiranja v podjetju.

Raziskave različnih avtorjev v VB so za obdobje 1990-1994 pokazale, da je direktne ure dela kot ključ za razdeljevanje splošnih stroškov, uporabljalo od 54% do 72% preučevanih podjetij (Brierley, 2001, str. 226). Za podatek o nivoju kapacitete v imenovalcu je večina britanskih podjetij (66%) uporabljala letne planirane količine, 6% se je posluževalo praktičnih kapacitet, 11% je uporabljalo normalno kapaciteto, 14% podjetij pa je ključ za splošne stroške računalo na osnovi dejanskih aktivnosti.

V Belgiji, Danski, Estoniji, Grčiji, Irski, Italiji, Nizozemski in Švedski so preučevana podjetja splošne stroške delila s ključi, ki so povezani z obsegom (Brierley, 2001, str. 227).

V praksi je razširjena uporaba direktnih ur dela in drugih aktivnosti, ki so v povezavi z obsegom. Glede na relativno majhen delež stroškov dela v strukturi stroškov, kompleksnost proizvodnih procesov, širino asortimana in razvejani obseg kupcev je presenetljivo, da se splošni stroški razporejajo na omenjeni način v takem obsegu. Eden od pomembnejših razlogov za priljubljenost ključa direktne ure dela je v razpoložljivosti podatkov o delovnih urah, pogosto pa k temu prispeva tudi vztrajnost in nepripravljenost posloводства na spremembe v obstoječih metodah.

V izbranem proizvodnem podjetju splošne stroške na stroškovne nosilce delijo s pomočjo ključev, ki temeljijo na osnovi obsega. Do nivoja četrtega pokritja uporabljajo kot osnovo količinske ključe (s količinskimi ključi so prerazdelili 89,1% vseh stroškov, ki so jih prerazporejali), za stroške na petem pokritju pa uporabljajo ključ prihodki od prodaje (10,9% vseh stroškov, ki so jih prerazporejali).

5.5 SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV IN PROIZVODNI STROŠKI

Evropske raziskave (Brierley, 2001, 229) so pokazale, v kakšnem obsegu se pri sprejemanju poslovnih odločitev uporabljata metodi vrednotenja po polni lastni ceni in po spremenljivih stroških ter tudi za kakšno vrsto odločitev se uporabljajo informacije o stroških.

Kot ugotavlja Drury, so opazovana britanska podjetja pri odločanju uporabljala različne tipe stroškovnih informacij. 85% podjetij je pogosto ali vedno uporabljalo polno lastno ceno (celotne proizvodjalne stroške ali celotne stroške), 62% podjetij je pogosto ali vedno uporabljalo spremenljive stroške (proizvajalne stroške ali celotne spremenljive stroške), 18% podjetij ni nikoli ali poredko uporabljalo polno lastno ceno, 13% podjetij ni nikoli ali poredko uporabljalo spremenljive stroške in 54% podjetij je pogosto ali vedno uporabljalo polno lastno ceno in spremenljive stroške. Večja podjetja so v povprečju bolj uporabljala metodo spremenljivih stroškov.

Raziskava v Belgiji je pokazala, da polno ceno in spremenljive stroške uporabljajo pri naslednjih vrstah odločanja: »narediti ali kupiti«, pri vrednotenju dobičkovnosti proizvoda ali oddelka, pri določanju optimalnih proizvodnih procesov in pri investicijskih odločitvah. Pri tem so pogosteje uporabljali metodo polne lastne cene.

V Finski so informacije o stroških proizvodov uporabljali v marketingu, proizvodnji, pri ocenjevanju uspešnosti, za postavljanje cenovne politike in pri odločitvah o transfernih (prenosnih) cenah.

V Švedski je 58,3% majhnih in srednje velikih podjetij uporabljalo metodo polne lastne cene, 29,9% podjetij pa kombinacijo polne lastne cene in spremenljivih stroškov. Informacije o stroških izdelkov so uporabljali pri naslednjih odločitvah: 91,3% podjetij pri ponudbah, 88,6% pri investicijskih odločitvah, 86,1% pri postavljanju cenovne politike, 80,7% pri odločitvah »narediti ali kupiti«, 69,6% pri ocenjevanju proizvodnih procesov, 62,7% pri politiki transfernih cen in 50,0% pri odločitvah o proizvodnem programu. Pri teh odločitvah so pogosteje uporabljali polno lastno ceno kot spremenljive stroške.

Odkvisno od okoliščin, v katerih se posamezno podjetje nahaja, se stroški proizvodov pri sprejemanju poslovnih odločitev ponekod uporabljajo bolj, drugod pa manj. Razlike so tudi pri metodi vrednotenja, nekatera podjetja uporabljajo polno lastno ceno, druga pa spremenljive stroške.

Potrebno bi bilo preučiti, zakaj nekatera podjetja za odločanje uporabljajo polno ceno, druga pa spremenljive stroške. Težava je tudi v tem, da termini kot so polna lastna cena ali spremenljivi stroški, v vseh raziskavah niso natančno definirani.

5.6 OBLIKOVANJE CENOVNE POLITIKE IN PROIZVODNI STROŠKI

Več avtorjev navaja, da je pri določanju prodajne cene proizvodov polna lastna cena glavni dejavnik. 84% podjetij pri cenovni politiki svojih izdelkov postavlja prodajne cene za svoje izdelke na osnovi pribitka na stroške, vendar je to samo eden od kriterijev, ki vplivajo na višino dokončne prodajne cene. 36% podjetij občasno, 34% pa pogosto ali vedno ocenjuje tudi povpraševanje po svojih izdelkih. Prisoten je vpliv velikosti podjetja, saj povpraševanje oz. velikost trga ocenjuje 56% velikih podjetij in le 19% majhnih podjetij.

Podjetja uporabljajo različne podatke o stroških pri odločitvah v zvezi s cenovno politiko. 77% podjetij uporablja v te namene celotne proizvodjalne stroške ali celotne stroške, 50% podjetij uporablja spremenljive proizvodjalne stroške ali celotne spremenljive stroške.

Raziskave v Italiji, Švedski in Estoniji so pokazale, da v teh državah pri kalkuliranju prodajnih cen pretežno uporabljajo polno lastno ceno, ki pa jo včasih kombinirajo s cenami konkurentov in s spremenljivimi stroški. Na Danskem pa 60% podjetij pri svoji cenovni politiki upošteva samo trg in le 10% podjetij določi svoje prodajne cene s pomočjo podatkov o cenah svojih proizvodov. Podobno velja za Irsko, kjer je glavni dejavnik pri cenovni politiki raven cen konkurentov, šele nato sledi polna lastna cena. Drugi odločilni dejavniki so bili še ocene marketinškega osebja, tržni delež, spremenljivi stroški in tržne raziskave.

V splošnem lahko zaključimo, da je polna lastna cena pomemben dejavnik pri oblikovanju prodajnih cen.

5.7 UPORABA KONCEPTA SAPP

Več raziskovalcev je preučevalo praktično uporabo koncepta SAPP kot alternativo vrednotenju po polni lastni ceni in po spremenljivih stroških.

V VB sistemi SAPP niso pretirano razviti, so pa podjetja, ki so uvedla tak sistem, kot prednosti tega koncepta izpostavila hitrejšo razpoložljivost informacij ter uporabnost informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. Najpomembnejši razlog, zakaj uvesti koncept SAPP, je 65% podjetij pripisalo potrebi po razumevanju »pravih« stroškov proizvodov (Brierley, 2001, str. 235).

Informacije, pridobljene s pomočjo koncepta SAPP, je več kot polovica podjetij aplicirala na področju cenovne politike in pri odločitvah o obvladovanju stroškov. Tretjina podjetij je ocenila, da je uvedba koncepta SAPP pomembno vplivala na prodajne rezultate. Na področju obvladovanja stroškov pa je polovica podjetij zagotavljala, da so s pomočjo koncepta uspeli znatno znižati stroške.

Raziskava na Finskem je ugotovila, da so glavne pričakovane koristi od računanja stroškov po konceptu SAPP pravočasne in ustrezne informacije za podporo odločanju in bolj natančne informacije glede dobičkovnosti proizvodov. Obenem pa nobeno od podjetij v vzorcu ni dejansko uporabljalo koncepta SAPP in le 5% podjetij ga je trenutno uvajalo. Večina je kot glavno oviro pri uvajanju novih metod opredelila dodatne stroške zbiranja podatkov in analiz.

Po drugi raziskavi pa izhaja, da se je 55,1% podjetij, ki so uvedla koncept SAPP, za to odločilo, ker njihovi obstoječi sistemi niso podpirali poslovnega odločanja. Nove informacije so uporabljali kot orodje tako pri odločanju glede proizvodnih procesov kot tudi pri marketinških odločitvah v zvezi z asortimanom in cenovno politiko. Podjetja so uporabljala različne sisteme SAPP – od tega, da je koncept SAPP dopolnjeval obstoječi računovodski sistem, do tega, da ga je v celoti nadomestil. Na primeru podjetja se je pokazalo, da uporaba koncepta SAPP ne povzroči nujno velikih sprememb v izračunu stroškov. Razlika med prejšnjim izračunom in stroški po SAPP je bila manjša od 10%, zato nove informacije niso povzročile spremembe strategije.

Evropska podjetja, ki so uvedla koncept SAPP, so to naredila večinoma zaradi neustreznosti njihovih prejšnjih stroškovno/upravljalno-računovodskih sistemov in ga pri tem uporabljajo za različne namene. V zvezi s konceptom SAPP pa se porajajo naslednja vprašanja (Brierley, 2001, str. 238):

- ali je terminologija glede SAPP natančno definirana in se dosledno uporablja v podjetjih,
- kako podjetja računajo stroške na osnovi aktivnosti,
- ali podjetja uporabljajo informacije, dobljene na temelju SAPP, neposredno pri sprejemanju odločitev, ali le kot eno od informacij,
- zakaj podjetja uporabljajo koncept SAPP za podporo določenim odločitvam, drugim pa ne,
- ali podjetja uporabljajo koncept SAPP za sprejemanje kratkoročnih odločitev ali tudi za dolgoročne odločitve,
- v kolikšni meri podjetja uporabljajo SAPP za ugotavljanje neproizvajalnih stroškov znotraj stroškov posameznih proizvodov,
- zakaj nekatera podjetja vključujejo te stroške v ceno proizvodov, druga pa ne,
- kakšno povezavo imajo neproizvajalni stroški s proizvodi,
- kakšen je vpliv vedenjskih, organizacijskih in tehničnih dejavnikov na uspešnost koncepta SAPP.

Vsa zgoraj navedena vprašanja so lahko dobra iztočnica za nadaljnje raziskave oz. nadgradnjo te naloge.

ZAKLJUČEK

Proizvajalna podjetja so se v današnjih razmerah prisiljena soočati z močno konkurenco na vseh ravneh svojega delovanja: ni dovolj, da podjetje spremlja in se odziva na poteze konkurenčnih proizvajalcev, pomembno vlogo so pridobili tudi ključni kupci podjetja, ki s svojimi prodajnimi zahtevami v veliki meri diktirajo obnašanje proizvajalcev. V teh pogojih naj bi še bolj prišla do izraza vloga kontrolinga oz. kontrolerja kot notranjega ekonomskega svetovalca posloводства, ki oblikuje in spremlja upravljalne procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja ter s tem prevzema tudi soodgovornost za doseganje ciljev in rezultatov.

Za učinkovito delovanje kontrolinga morata kontroler in manager nenehno in tesno sodelovati. Informacije morajo potekati v obe smeri – brez visoke ravni zaupanja, medsebojnega spoštovanja in tesnega sodelovanja ni kontrolinga. Med kontrolerjeve stalne naloge sodi tudi izobraževanje managerjev, ki so »kupci njegovih storitev«. Namen kontrolinga je, da odgovorni v podjetju hitro spoznavajo in rešujejo napovedovane ali že prisotne poslovne probleme, jih pravočasno odpravijo s čim manjšimi slabostmi in se jim v prihodnosti izognejo. Tako teorija kot praksa sta razvili številna orodja in metode, ki se jih v kontrolingu uporablja pri pripravi podlag za odločevalce.

Obstoječe računovodske informacije so lahko neustrezne z več vidikov: s časovnega (vsaj mesec dni stari podatki), z vsebinskega (zbirni oz. pomanjkljivi podatki iz glavne knjige) in tudi s strateškega (informacije o preteklosti namesto izgledi za prihodnost). Sodobne zahteve po obvladovanju celotnih procesov so občutno povečale kompleksnost informacijskih sistemov: večkratno se je povečala količina podatkov za analiziranje in poročanje, povečali so se izzivi in obseg aktivnosti, povezani z integracijo podatkov in s hitrostjo odziva.

Poskus prispevka k tematiki informacij za poslovno odločanje je tudi to magistrsko delo, v katerem smo obravnavali stroške tako s teoretičnega kot tudi s praktičnega vidika v konkretnem izbranem proizvodnem podjetju. Zavedamo se dejstva, da so stroški v vsakem podjetju osrednja ekonomska postavka in da si brez njihovega poznavanja ne moremo predstavljati dobrih poslovnih odločitev.

Poudarek te naloge je bil na izdelavi same analize dobičkovnosti poslovnih prihodkov v proučevanem podjetju v pogojih, ki so veljali v letu 2008. Dobičkonosne skupine proizvodov (pa tudi prodajne trge) namreč lahko od nedobičkonosnih ločimo samo tako, da izdelamo ustrezno analizo dobičkovnosti po zelenih stroškovnih nosilcih. Pri tem izračunu smo se srečevali z določenimi težavami, ki so se nanašale na probleme razporejanja splošnih stroškov po stroškovnih nosilcih, na neustreznost informacijskega sistema v podjetju, na nezainteresiranost nekaterih služb v podjetju ter tudi nižjo podporo posloводства, kot smo jo pričakovali. Veliko priložnost za izboljšavo vidimo prav na

področju seznanjanja posloводства in sodelavcev s pomenom kontrolinga in vplivanjem na njihovo pripravljenost na oblikovanje in sprejemanje takih informacij, kot izhajajo iz analize dobičkovnosti.

Analiza dobičkovnosti je jasno pokazala, katere skupine proizvodov in kateri prodajni trgi so za podjetje najbolj dobičkonosni. Večino splošnih stroškov v podjetju skladno s tradicionalnim sistemom razporejajo po stroškovnih nosilcih s ključi, ki so povezani z obsegom poslovanja. Na primeru stroškov uprave smo prikazali vpliv izbire alternativnih ključev na njihovo razdeljevanje. Pokazali smo, kateri splošni stroški so, kljub omenjenim omejitvam, po našem mnenju vseeno ustrezno razporejeni. Prav tako smo navedli stroške, pri katerih bi bilo nujno potrebno spremeniti njihov način razporejanja, skladno z izhodišči, ki jih strokovna literatura jasno priporoča in se nanašajo na koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Obstoječa analiza dobičkovnosti je kljub navedenim omejitvam dober pripomoček za sprejemanje poslovnih odločitev, seveda v kombinaciji z ostalimi informacijami v podjetju in ob predpostavki vsebinsko ustrezne interpretacije. Kot praktično še bolj uporabno orodje smo opredelili kazalnik stopnja kritja 1, ki se je izkazal kot dober indikator končne stopnje kritja 5 in ki je, za razliko od analize dobičkovnosti, na voljo v realnem času.

Temeljna značilnost kontrolinga je, da je usmerjen v prihodnost in v uresničenje načrtovanega poslovnega izida podjetja. Rešitve, ki zajemajo celovito upravljanje poslovanja podjetja, pomenijo za podjetje konkurenčno prednost: omogočajo pravočasno pripravo poslovnih načrtov in analiz, zato podjetja bolje izkoriščajo poslovne priložnosti in obvladujejo poslovanje z nižjimi skupnimi stroški.

Ker je v preučevanem podjetju od prenove sistema stroškov oz. informacijskega sistema minilo že eno desetletje, kar je po navedbah strokovnjakov obdobje, ki ga lahko sistem stroškov zdrži z nekaj popravki, se približuje čas za korenite spremembe sistema. V nekem trenutku namreč krpanje in nadgradnja starega sistema nista več možna, saj orodja na osnovi preglednic pač ne zadoščajo več. Pred odločitvijo mora podjetje seveda podrobno analizirati investicijo. Morebitni prihranki, to je razlika med celotnimi stroški obstoječega sistema in celotnimi stroški novega sistema, morajo presegati stroške razvoja in vpeljave novega sistema. Podjetje, ki ne pozna stroškov svojih proizvodov in teh spoznanj ne vključuje v oblikovanje svoje poslovne politike, ne bo več poslovalo dolgo časa.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Abdel-Kader Magdy, Luther Robert: Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 2006, Vol. 108, No. 5, str. 336-357.
2. Adams John, Juleff Linda: *Managerial Economics for Decision Making*. New York: Palgrave Macmillan, 2003. 343 str.
3. Atkinson Anthony A.: *Management Accounting*. 3rd ed., Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, cop., 2001. 595 str.
4. Brierley John A.: Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, 2001. str. 215-256.
5. Brierley John A., Cowton Christopher J., Drury Colin: How product costs are calculated and used in decision making: a pilot study. *Managerial Auditing Journal*, 2001, 16/4, str. 202-206.
6. Brimson James A., Antos John: Activity-based budgeting. Barry J. Brinker, ed., *Guide to Cost Management*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000. str. 457-477.
7. Chenhall R. H.: Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance. *Management Accounting Research*, 1997, Vol. 8, str. 187-206.
8. Cokins Gary: *Activity-Based Cost Management: Making It Work*. Boston: The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996. 226 str.
9. Cokins Gary: If Activity Based Costing is the Answer, What is the question?. *Fundamentals of Industrial Engineering*. August 1997, str. 39-42.
10. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: *The Design of Cost Management Systems*. 2nd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
11. Deyhle Albrecht: *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
12. Drury Colin: *Costing: An Introduction*. 4th ed. London: International Thomson Publishing, 1998. 529 str.
13. Guilding Chris, Lamminmaki Dawne, Drury Colin: Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom. *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 5, str. 569-588.
14. Hočevar Marko: *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za poslovno odločanje*. Ljubljana: GV Založba, 2007. 256 str.
15. Hočevar Marko: *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
16. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. *IKS – Revija za računovodstvo in finance*, Ljubljana, 2001. 7, str. 9-29.
17. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: *Osnove računovodstva*. 2. dopolnjena izdaja, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
18. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
19. Innes J., Mitchell F., Sinclair D.: Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*, 2000, 11. str. 349-362.

20. Jurak Marko: Obvladovanje stroškov v podjetju TPV. Magistrsko delo. Ljubljana. Ekonomska fakulteta, 2008. 91 str.
21. Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A.: Advanced Management Accounting, 2nd ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
22. Kaplan Robert S.: In Defense of Activity-Based Cost Management. Management Accounting (USA), 74 (5), November, str. 58-63.
23. Kaplan Robert S., Anderson Steven R.: Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review, 2004, 82 (11).
24. Kastelic Slavko, Erčulj Dragica: Podjetje brez kontrolinga je kot ladja brez navigacije. MQ Revija Združenja Manager, 2008, oktober, št. 8, str. 38-40.
25. Koss John Peter: Cost Effective Operations. Beverage World, 2004, 123 (12). str. 52-53.
26. Krumwiede K. R.: The Implementation Stages of Activity Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. Journal of Management Research, 1998, 10. str. 239-277.
27. Lozej Marko: Vloga normativov in planskih (stalnih) cen v računovodstvu. IKS – Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003, 12. str. 60-69.
28. MacArthur John B.: Activity-Based Costing and Activity-Based Management: An Introduction. Barry J. Brinker, ed., Guide to Cost Management. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000. str. 397-423.
29. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
30. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling, Kranj: Moderna organizacija, 2007. 536 str.
31. Myers Jon: Revenue At All Costs. Foodservice equipment & supplies, 2004, December. str. 50.
32. Oliver Lianabel: The Cost Management Toolbox. New York: American Management Association, 2000. 353 str.
33. Pierce Bernard: Management Accounting Costing Systems: The Factors Associated with Success. Accountancy Ireland, 2006, 38 (1). str. 149.
34. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 344 str.
35. Rejc Adriana, Lahovnik Matej: Priročnik za ekonomiko podjetja. 2. izd. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 118 str.
36. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik (Zbirka Manager), 1993. 316 str.
37. Rusjan Borut: Management proizvodnje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
38. Selto Frank H.: Implementing Activity-Based Management. Journal of Cost Management, Boston, 9 (1995), 2, str. 36-49.
39. Slovenski računovodski standardi 2001. 2. izd. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 339 str.
40. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana. Ekonomska fakulteta, 2001. 98 str.
41. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
42. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
43. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1. izd., 2002. 1083 str.

44. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1997. 620 str.
45. Van Triest Sander: Customer Size and customer profitability. Journal of Business & Industrial Marketing, 2005, 20/3. str. 148-155.

VIRI¹⁰

1. Interna gradiva izbranega podjetja, 2008
2. Interna poročila izbranega podjetja, 2008
3. Letna poročila v izbranem podjetju, 1999-2008
4. Podatki integriranega informacijskega programa Baan v izbranem podjetju, 2008
5. Pravilnik o računovodstvu v izbranem podjetju, 2006
6. Zgibanka Kakovost in varnost proizvodov ter odličnost poslovanja v izbranem podjetju, 2002

¹⁰ Ker preučevano podjetje v magistrskem delu ni poimenovano s pravim imenom, tudi ni mogoče navesti konkretnih virov. Zaradi tega so ti viri navedeni ločeno in ne med seznamom literature.

Priloga 1: Izračun dobičkonosnosti kapitala (ROE) za leto 2008 po Du Pontu



Priloga 2: Matrika države proti skupinam proizvodov za leto 2008

država \ skupina	skupina 01	skupina 02	skupina 03	skupina 04	skupina 05	skupina 06	skupina 07	skupina 08	skupina 09	skupina 10	skupina 11	skupina 12	skupina 13	skupina 14	skupina 15	skupina 16	skupina 17	skupina 18	skupina 19	delež države v celotnih prihodkih (v %)	št. skupin proizvodov v državi
država 01	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	65,6	19
država 02	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	-	DA	DA	-	-	-	-	-	15,1	13
država 03	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	-	DA	DA	-	-	6,4	16
država 04	-	DA	DA	-	-	DA	DA	DA	-	DA	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	2,8	7
država 05	DA	DA	DA	DA	DA	DA	-	-	DA	-	DA	-	DA	-	-	-	DA	-	-	1,8	10
država 06	-	DA	DA	-	-	DA	DA	DA	-	DA	DA	-	-	DA	-	-	-	-	-	1,5	8
država 07	-	DA	-	-	DA	-	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,2	4
država 08	-	DA	DA	-	-	-	-	DA	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9	6
država 09	-	DA	-	-	DA	-	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9	4
država 10	-	DA	DA	-	-	DA	DA	DA	-	DA	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	0,8	7
država 11	-	DA	-	-	DA	-	-	DA	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	0,4	5
država 12	DA	DA	DA	-	-	DA	-	DA	DA	-	DA	-	-	DA	-	-	DA	-	-	0,4	9
država 13	-	DA	DA	-	DA	DA	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	DA	-	-	0,4	6
država 14	-	DA	DA	-	-	DA	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3	5
država 15	-	DA	DA	-	-	DA	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	0,3	4
država 16	-	DA	DA	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	0,2	4
država 17	-	DA	DA	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	DA	-	-	0,2	4
država 18	DA	DA	DA	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	4
država 19	-	DA	-	-	-	-	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	3
država 20	DA	DA	DA	-	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	5
država 21	-	-	-	-	DA	-	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	3
država 22	DA	DA	DA	DA	DA	DA	DA	-	DA	DA	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	0,1	11
država 23	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	DA	-	-	0,1	4
država 24	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,1	1
država 25	-	DA	DA	DA	DA	DA	-	-	DA	-	DA	-	-	DA	-	-	-	-	-	0,0	8
država 26	-	DA	DA	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	0,0	5
država 27	-	DA	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	3
država 28	-	DA	DA	-	-	-	-	DA	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	5
država 29	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	1
država 30	-	-	-	-	DA	-	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	3
država 31	-	DA	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	2
država 32	-	-	DA	-	DA	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	3
država 33	-	DA	DA	-	DA	-	-	-	-	-	DA	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	4
delež skupine proizvodov v celotnih prihodkih (v %)	13,2	12,6	11,4	10,3	9,1	8,0	5,7	5,4	5,0	5,1	3,6	3,1	1,7	1,7	1,5	1,2	1,0	0,3	0,0	100,0	-
št. držav, kjer tržijo skupino proizvodov	8	30	25	7	15	17	10	16	7	16	12	5	5	11	1	2	7	1	1	-	-

Vir: Lastni izračun