

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**POLNA LASTNA CENA KOT PODLAGA ZA DOLOČANJE PRODAJNE  
CENE – PRIMER PROIZVODNEGA PODJETJA**

Ljubljana, januar 2009

**MATJAŽ ŠTRUKELJ**

## **IZJAVA**

Študent Matjaž Štrukelj izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 PRODAJNE CENE.....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Dejavniki, ki vplivajo na prodajne cene.....</b>	<b>6</b>
1.1.1 Kupci .....	7
1.1.2 Tekmeci .....	8
1.1.3 Stroški.....	9
1.1.3.1 Opredelitev stroškov .....	9
1.1.3.2 Razvrščanje stroškov.....	10
1.1.4 Vpliv časovnega obdobja na oblikovanje prodajnih cen.....	14
1.1.4.1 Kratkoročno časovno obdobje.....	14
1.1.4.2 Dolgoročno časovno obdobje.....	14
<b>1.2 Načini oblikovanja prodajnih cen.....</b>	<b>14</b>
1.2.1 Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške .....	15
1.2.2 Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje.....	16
1.2.3 Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente.....	17
<b>1.3 Prednosti in slabosti posameznih načinov oblikovanja prodajnih cen .....</b>	<b>17</b>
<b>2 KALKULACIJE STROŠKOVNE CENE .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Klasične rešitve.....</b>	<b>20</b>
2.1.1 Kalkulacije stroškov z dodatki .....	20
2.1.1.1 Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov .....	21
2.1.1.2 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah .....	21
2.1.1.3 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih.....	21
2.1.1.4 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.....	21
2.1.1.5 Kalkulacija po spremenljivih stroških.....	21
2.1.2 Delitvene kalkulacije.....	22
2.1.2.1 Enostavna delitvena kalkulacija .....	22
2.1.2.2 Sestavljena delitvena kalkulacija .....	22
2.1.2.3 Kalkulacija vezanih ali vzporednih izdelkov .....	23
2.1.2.4 Kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili .....	23
<b>2.2 Novi trendi na področju kalkulacij.....</b>	<b>23</b>
2.2.1. Metoda ciljnih stroškov.....	23
2.2.2 Metoda ABC .....	26
<b>2.3 Prednosti in slabosti v teoriji predstavljenih kalkulacij stroškovnih cen .....</b>	<b>33</b>
2.3.1 Prednosti in slabosti klasičnih kalkulacijskih metod.....	34
2.3.2 Prednosti in slabosti metode ABC .....	35
<b>3 DOLOČANJE POLNIH LASTNIH CEN IN PRODAJNIH CEN V IZBRANEM PODJETJU .....</b>	<b>36</b>
<b>3.1 Predstavitve podjetja .....</b>	<b>36</b>
<b>3.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju na področju kalkulacij .....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 Predlog kalkulacije stroškovne cene.....</b>	<b>42</b>
3.3.1 Ugotavljanje in razporeditev splošnih stroškov strojev in naprav .....	43
3.3.2 Ugotavljanje in razporeditev stroškov poslovnih prostorov .....	44
3.3.3 Ugotavljanje in razporeditev drugih stroškov materiala, storitev in stroškov dela uprave.....	45

3.3.4 Izračun polne lastne cene izdelkov in predlog prodajne cene izdelkov .....	46
3.3.5 Kratka analiza izračunanih polnih lastnih cen v Podjetju X .....	50
<b>SKLEP .....</b>	<b>50</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>53</b>

## KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Uravnoreženost prodajne cene.....</i>	5
<i>Slika 2: Oblikovanje prodajnih cen.....</i>	6
<i>Slika 3: Primer mešanih stroškov.....</i>	12
<i>Slika 4: Povezava med neposrednimi, posrednimi, spremenljivimi in stalnimi stroški .....</i>	12
<i>Slika 5: Dvodimenzionalni vidik metode ABC s sestavnimi deli .....</i>	28
<i>Slika 6: Postopek pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem po metodi ABC.....</i>	30
<i>Slika 7: Vrste izdelkov Podjetja X.....</i>	37
<i>Slika 8: Način razporejanja stroškov električne energije, stroškov vzdrževanja in stroškov amortizacije.....</i>	44
<i>Slika 9: Način razporejanja stroškov poslovnih prostorov.....</i>	44
<i>Slika 10: Način razporejanja ostalih stroškov .....</i>	45

## KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Delitev povpraševanja glede na koeficient cenovne prožnosti .....</i>	7
<i>Tabela 2: Delitev povpraševanja glede na koeficient plačne prožnosti.....</i>	8
<i>Tabela 3: Vpliv posameznih faz življenjskega cikla na stroške, prihodke in dobiček.....</i>	25
<i>Tabela 4: Trije najpogostejši vzroki za uporabo metode ABC po posameznih državah.....</i>	29
<i>Tabela 5: Aktivnosti in njim ustrezna merila aktivnosti.....</i>	33
<i>Tabela 6: Izračun stroškov strojne ure .....</i>	40
<i>Tabela 7: Razdelilni ključni za razporejanje splošnih stroškov načasne stroškovne nosilce</i>	49

## UVOD

Prodajne cene proizvodov ali storitev so cene, po katerih podjetje prodaja svoje proizvode in storitve kupcem. Če hoče biti uspešno, morajo prodajne cene ustrezati dvema kriterijema (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 505):

1. biti morajo sprejemljive za kupce;
2. biti morajo dovolj visoke, da pokrijejo vse stroške, ki jih ima podjetje z določenim proizvodom, in da prispevajo k dobičku podjetja.

Določanje prodajne cene je zaradi tega dejstva ena od zahtevnejših nalog posloводства, saj mora upoštevati več dejavnikov. Glavni dejavniki, ki jih mora nujno upoštevati, so kupci oziroma uporabniki, tekmeci in stroški.

Kupci vplivajo na prodajne cene s povpraševanjem. Njihov vpliv na prodajne cene je odvisen od njihovega števila na trgu oziroma njihove tržne moči. Manj kot je kupcev na trgu, večji vpliv imajo na prodajne cene, kar pomeni, da se prodajne cene znižujejo.

Tekmeci oziroma konkurenti ponujajo podobne izdelke ali substitute in s tem prevzemajo kupce. Zato so podjetja prisiljena, da svojim proizvodom ali storitvam znižujejo cene. Cene svojih tekmecev morajo upoštevati še posebno v primeru oligopola, saj je v taki tržni strukturi prehajanje kupcev h konkurentom zelo pogosto.

Stroški so tisti dejavnik, na katerega ima podjetje največji vpliv. Z racionalizacijo poslovanja lahko podjetje znižuje stroške in s tem povečuje manevrski prostor za oblikovanje prodajnih cen. So pa stroški lahko tudi zelo pomemben dejavnik pri odločitvi, ali pri dani prodajni ceni še proizvajati oziroma prodajati določen proizvod ali storitev ali ne. Zato je zelo pomembno, da ima podjetje informacijo, koliko ga določen proizvod oziroma storitev stane. To mu pove polna lastna cena, ki vsebuje prav vse stroške, vezane na določen proizvod. Prodajna cena v nobenem primeru ne sme biti nižja od polne lastne cene, če hočemo, da določen proizvod prispevek delež k dobičku. Polna lastna cena je lahko zelo dobra podlaga za določanje prodajne cene proizvoda ali storitve. Po drugi strani je tudi res, da zaradi kompleksnosti izračuna oziroma določitve polne lastne cene v veliko podjetjih (predvsem v manjših in srednjih) sploh nimajo podatkov o polnih lastnih cenah svojih izdelkov ter posledično ne morejo določati svojih prodajnih cen na osnovi polne lastne cene.

O polni lastni ceni govorimo, kadar cena določenega izdelka obsega proizvodjalne stroške v ožjem smislu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja, posredne stroške splošnih služb in stroške izposojanja (obresti); torej vse, razen neposrednih stroškov prodajanja.

Polno lastno ceno torej sestavljajo:

- Neposredni stroški – so tisti, ki jih lahko neposredno identificiramo z določenim stroškovnim nosilcem (Drury, 2004, str. 30). Sem spadajo neposredni stroški materiala in neposredni stroški dela. Zaradi njihovega izvora jih je enostavno razporediti na posamezne proizvode.
- Posredni spremenljivi stroški – zanje je značilno, da jih proizvodom ali storitvam ne moremo pripisati zgolj na podlagi knjigovodskih listin, ampak posredno z uporabo podlag, ki jih povzročajo (Kavčič et al., 2007, str. 36). To so stroški, ki se z večanjem proizvodnje oziroma prodaje povečujejo (stroški energije, stroški pomožnega materiala, posredni stroški dela ...), vendar jih lahko razporedimo na posamezne proizvode z različnimi kalkulacijskimi metodami. Najenostavnejše so delitvene kalkulacije, vendar mora biti za uporabo le-teh izpolnjen pogoj, da ima podjetje samo en proizvod ali vsaj istovrstne proizvode. Najpogosteje se uporabljajo kalkulacije z dodatki, med katere sodi tudi metoda ABC (angl. *Activity Based Costing*), ki jo v zadnjem času uporablja vse več podjetij. Metodo ABC sta razvila ameriška avtorja R. Cooper in R. S. Kaplan v poznih osemdesetih letih prejšnjega stoletja s širitvijo t. i. napredne proizvodne tehnologije (angl. *Advanced manufacturing technology*). Bistvo metode ABC je, da za razporejanje stroškov vedno upošteva vzrok za nastanek stroška (Chadwick, 1998, str. 91), se pravi, da se ugotovi, zaradi katere dejavnosti je strošek nastal in za kateri proizvod ali storitev se uporablja katera dejavnost.
- Posredni stalni stroški – so tisti, ki se z večanjem proizvodnje oziroma prodaje ne povečujejo in so povezani z vsemi proizvodi ali storitvami ter jih zaradi tega ne moremo enostavno pripisati določenim proizvodom. Tipičen primer posrednega stalnega stroška je najemnina za celotne proizvodne prostore (Horngren, Datar & Foster, 2006, str. 35). Tudi pri tej skupini stroškov si za razporeditev stroškov pomagamo z različnimi kalkulacijskimi metodami.

Z razporejanjem posrednih stroškov ima, tako kot veliko drugih podjetij, težave tudi podjetje, ki je v magistrskem delu primer praktičnega določanja polne lastne cene. Glavna dejavnost tega podjetja je izdelava sistemov za pranje avtomobilskih stekel (to pomeni posodo za vodo, napeljave za razvod vode in šobe za razpršitev vode na stekla). Kupci teh izdelkov so skoraj vse največje avtomobilске tovarne, predvsem v Evropi. Poleg tega podjetje izdeluje tudi nekatere komponente za gospodinjske aparate za Gorenje, d. d., iz Velenja (sem spadajo razni »akumulatorji« za zamrzovalnike, razne plastične cevi za sušilne stroje ...). Vse te izdelke lahko združimo v pet sklopov, za katere veljajo podobne zakonitosti pri proizvodnji le-teh.

Podjetje sedaj nima vzpostavljene metode za določitev polne lastne cene, vendar se zaveda, da je informacija o polni lastni ceni zelo pomembna. V podjetju ostane nerazporejenih približno 15 % vseh stroškov, ki pa jih zaradi proizvodnje različnih vrst izdelkov ne moremo enostavno razdeliti na proizvode v enakem deležu.

Cilj magistrskega dela je proučiti problematiko določanja polnih lastnih cen v teoriji in na praktičnem primeru. Za teoretično proučitev sem uporabil tujo in domačo literaturo o prodajnih in stroškovnih cenah. Analiziral sem obstoječe stanje v podjetju, predvsem s področja stroškov. Namen magistrskega dela je predlog kalkulacijske metode za razporejanje stroškov za proučevano podjetje na podlagi ugotovitev iz relevantne literature. Na podlagi polne lastne cene lahko podjetje oblikuje tudi prodajne cene, lahko naredi analizo dobičkovnosti posameznih proizvodov oziroma skupin proizvodov in njihovo medsebojno primerjavo. Tako lahko ugotovi, katero skupino proizvodov naj povečuje oziroma v katero smer se naj podjetje razvija.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabil naslednje znanstvenoraziskovalne metode:

- metodo kompilacije

Pri izdelavi magistrskega dela sem proučil ustrezno domačo in tujo literaturo o prodajnih in stroškovnih cenah ter kalkulacijah.

- metodo analize

V magistrskem delu sem analiziral obstoječe stanje v podjetju na področju stroškov, predvsem vzroke za nastanek stroškov (katera aktivnost je povzročila določen strošek).

- metodo deskripcije

Z uporabo domače in tuje literature sem najprej opisal posamezne relevantne pojme, dejstva in procese ter definiral njihovo medsebojno povezanost. Glede na teoretična izhodišča sem skušal izbrati najustreznejšo metodo za določitev polne lastne cene proizvodov.

Uporabil sem tudi znanje, pridobljeno na dodiplomskem in podiplomskem študiju, ter nekajletne izkušnje v finančnoračunovodskem sektorju proizvodnega podjetja.

Določanje prodajne cene postaja čedalje pomembnejša naloga posloводства, saj s postavljanjem prodajnih cen določamo več stvari hkrati. Prodajna cena je eden od dveh dejavnikov, ki vplivata na celotne prihodke od prodaje; drugi dejavnik je prodana količina, ki je odvisna tudi od prodajne cene. Kako močna je korelacija med višino prodajne cene in prodano količino, je odvisno od prožnosti povpraševanja. Naslednja stvar, na katero tudi lahko vplivamo s prodajno ceno, je pozicioniranje na trgu; prenizko postavljena prodajna cena lahko na trgu določi, da neki izdelek pridobi sloves cenenega izdelka in zaradi tega zmanjšuje prodano količino kljub nizki prodajni ceni (McWatters, Zimmerman & Morse, 2008, str. 81). Posloводство mora biti zato zelo previdno pri izbiri politike prodajnih cen.

Magistrsko delo sem, poleg uvodnega in sklepnega dela, razdelil na tri med seboj povezane vsebinske sklope.

V prvem delu sem obravnaval prodajne cene. Tu sem opredelil podlage za določanje prodajnih cen in dejavnike, ki jih mora posloводство upoštevati pri določanju prodajnih cen.

Drugi del obravnava kalkulacije stroškovnih cen. Opisane so tako klasične metode kot tudi sodobni načini kalkuliranja stroškovnih cen. Za vsako metodo so prikazane prednosti, ki jih ima določena metoda, in tudi slabosti, ki jih je treba izpostaviti pri interpretiranju rezultatov vsake metode. Poudariti velja, da tretje poglavje predstavlja teoretično analizo različnih metod kalkuliranja. Na podlagi analize vseh metod sem v naslednjem poglavju izbral eno, ki je za proučevano podjetje po mojem prepričanju najprimernejša.

Tretji del je torej zelo praktičen. Na začetku sem predstavil podjetje, ki sem ga zaradi zaupnih podatkov imenoval Podjetje X. Podatki o stroškovnih cenah podjetja so namreč eni od najbolj varovanih podatkov v vseh podjetjih, zato bi lahko razkritje teh podatkov zelo škodovalo podjetju. V tem poglavju sem naredil analizo obstoječe kalkulacije ter predlagal podjetju, naj poleg obstoječe kalkulacije, ki jo uporablja za vrednotenje zalog, uvede tudi kalkulacijo polne lastne cene, ki pa je zelo uporabna kot podlaga za določanje prodajnih cen in tudi za analizo dobičkonosnosti posameznih proizvodov.

V sklepnem delu sem povzel temeljne ugotovitve o prodajnih in stroškovnih cenah v tem magistrskem delu.



# 1 PRODAJNE CENE

Blago je dobrina, s katero zadovoljujemo svoje potrebe. Hkrati pa je blago samo tista dobrina, ki ima uporabno vrednost, pridobljeno s človeškim delom, in je namenjena menjavi na trgu. Ker se blago na trgu zamenjuje, prodaja ali kupuje, mora imeti različno blago ob različni uporabni vrednosti nekaj skupnega. To skupno mu omogoča enakovredno menjavo in se imenuje **vrednost blaga**.

Cene, po katerih podjetje prodaja svoje proizvode in storitve kupcem, so prodajne. Če hoče biti uspešno, morajo prodajne cene proizvodov ali storitev (blaga) ustrezati dvema kriterijema (Kavčič et al., 2007, str. 505):

1. biti morajo sprejemljive za kupce;
2. biti morajo dovolj visoke, da pokrijejo vse stroške, ki jih ima podjetje z določenim proizvodom, in da prispevajo k dobičku podjetja.

Prvi kriterij upošteva kupčeve pogoje:

- v proizvodu vidi kupec korist, to je uporabno vrednost;
- uporabna vrednost naj ne bi bila nižja od prodajne cene;
- kupec naj bi bil s kupčijo zadovoljen.

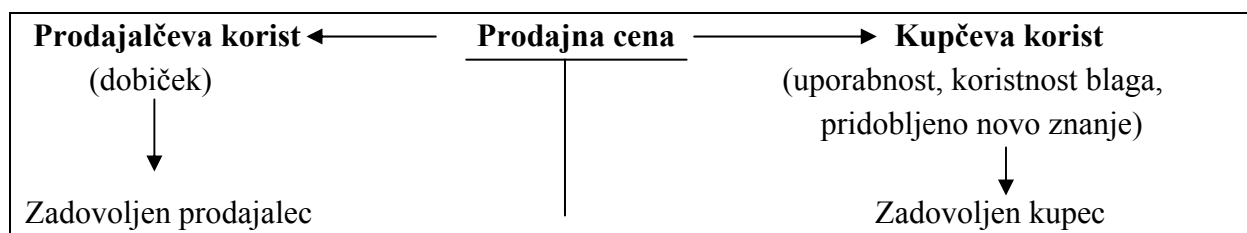
Drugi kriterij upošteva prodajalčeve pogoje:

- v prodaji vidi prodajalec svoje koristi, to je poslovni izid (dobiček);
- proizvodna (stroškovna) vrednost naj ne bi dosegala prodajne cene;
- prodajna cena naj presega poslovno potrebne stroške in omogoči ustvarjanje dobička;
- prodajalec naj bo s kupčijo zadovoljen.

V zadovoljstvu obeh partnerjev je opazna poslovna poštenost oziroma spoštovanje temeljne poslovne morale.

Prodajna cena mora biti »uravnotežena«, če podjetje želi, da bi bilo z njo dolgoročno uspešno. Beseda uravnotežen v tem smislu pomeni, da je prodajna cena tako visoka, da prinaša zadostne koristi tako prodajalcu kot kupcu.

*Slika 1: Uravnoteženost prodajne cene*



*Vir: Koletnik: Oblikovanje in presojanje prodajnih cen proizvodov in storitev, 1997, str. 109.*

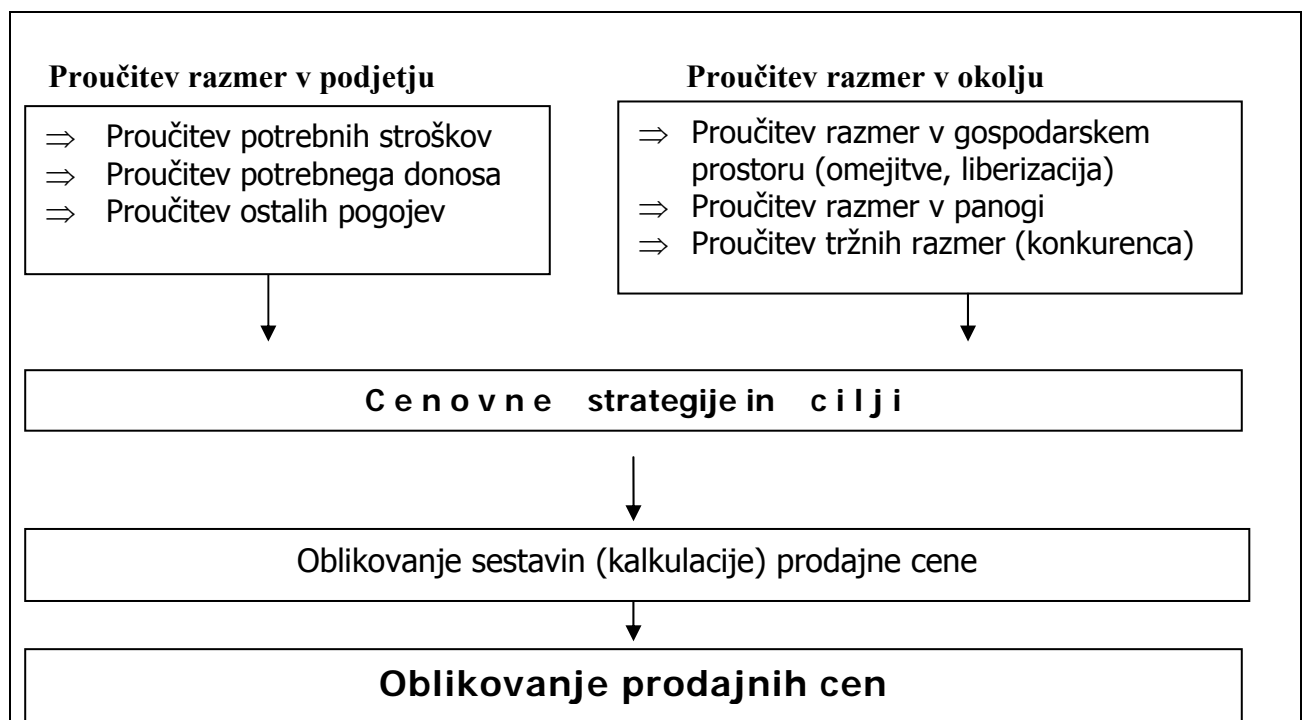
Prodajna cena proizvoda ali storitve, ki jo doseže proizvajalec, je lahko enaka ali nižja od prodajne cene, ki jo za isti proizvod ali storitev plača končni uporabnik (Turk, 2006, str. 128). To je odvisno od tega, ali je med proizvajalcem in končnim uporabnikom še posrednik (trгоvec) ter kakšna je tržna moč tega posrednika. Omeniti je treba, da je prava prodajna cena tista, ki je že znižana za morebitne dane popuste bodisi ob prodaji bodisi kasneje po pritožbi kupca. Prodajna cena, ki je predmet analize v vseh gospodarskih subjektih, je cena brez davka na dodano vrednost, na katerega podjetja nimajo vpliva in je prihodek države.

## 1.1 Dejavniki, ki vplivajo na prodajne cene

Podjetje, ki želi biti pri svojem poslovanju uspešno, mora zelo premišljeno določiti svoje prodajne cene. Pri tem mora poleg svojih stroškov upoštevati tudi vse druge subjekte na trgu. Glavni dejavniki, ki jih mora nujno upoštevati, so torej kupci oziroma uporabniki, tekmeci in stroški.

V veliki večini primerov mora upoštevati vse dejavnike. Zaradi tega dejstva je oblikovanje prodajne cene v splošnem tako, kot prikazuje slika 2.

Slika 2: Oblikovanje prodajnih cen



Vir: Koletnik: Oblikovanje in presojanje prodajnih cen proizvodov in storitev, 1997, str. 116.

### 1.1.1 Kupci

Kupci vplivajo na prodajne cene s povpraševanjem. Povpraševanje je količina blaga, po kateri povprašujejo kupci na nekem trgu, v času in ceni. Tržno povpraševanje je seštevek individualnih povpraševanj, na katerega pa vplivajo tako subjektivni (potrebe oziroma želje potrošnika po tem blagu) kot objektivni dejavniki, med katere uvrščamo dohodek potrošnika, cene blaga in tudi cene substitutov.

Koliko lahko kupci vplivajo na prodajne cene, je odvisno od njihovega števila na trgu oziroma njihove tržne moči. Manj kot je kupcev na trgu, večji vpliv imajo na prodajne cene, kar pomeni, da se prodajne cene znižujejo. Obnašanje kupcev oziroma povpraševanje je odvisno tudi od lastnosti proizvodov in storitev. To odvisnost merimo s **koeficientom cenovne prožnosti povpraševanja**, ki je opredeljen kot razmerje med odstotkovno spremembo količinskega povpraševanja in odstotkovno spremembo prodajne cene. Ker se povpraševanje giblje praviloma v obratno smer kot prodajne cene, so ti koeficienti negativni. Glede na vrednosti koeficienta cenovne prožnosti povpraševanja lahko povpraševanje razdelimo v več skupin.

*Tabela 1: Delitev povpraševanja glede na koeficient cenovne prožnosti*

Keoficent prožnosti	Povpraševanje
nad 0,0	komaj prožno
od 0,0 do -0,5	slabo prožno
pod -0,5 do -1,0	neprožno
pod -1,0 do -2,0	prožno
pod -2,0	zelo prožno

*Vir: Turk: Uvod v poslovno ekonomiko, 2006, str. 133.*

Bolj kot je povpraševanje prožno, manjše možnosti ima podjetje za spreminjanje prodajnih cen, ker se vsaka najmanjša sprememba v prodajni ceni zelo odrazi v količini prodanih proizvodov ali storitev.

Na povpraševanje vplivajo tudi drugi dejavniki, ne samo višina prodajnih cen. Eden od pomembnih dejavnikov, ki ob nespremenjenih drugih okoliščinah vpliva na prodane količine, je tudi kupna moč. Previdni moramo biti, ker povečana kupna moč ne vpliva enako na vse vrste proizvodov. Kako delimo povpraševanje glede na koeficient plačne prožnosti, ki meri razmerje med odstotkovno spremembo količinskega povpraševanja in odstotkovno spremembo realnih plač, lahko vidimo v tabeli 2.

Tabela 2: Delitev povpraševanja glede na koeficient plačne prožnosti

Koeficient prožnosti	Povpraševanje
nad 0,0	neprožno
od 0,0 do 0,5	komaj prožno
nad 0,5 do 1,0	slabo prožno
nad 1,0 do 2,0	prožno
nad 2,0	zelo prožno

Vir: Turk: Uvod v poslovno ekonomiko, 2006, str. 133.

Pomembno je, da poslovodstvo zna razporediti, v katero skupino njihovi proizvodi oziroma storitve spadajo, saj ima lahko le tako primerno politiko prodajnih cen glede na splošno stanje na trgu. Višje koeficiente plačne prožnosti imajo bolj luksuzne dobrine (boljši avtomobili, kulturne dobrine ...).

### 1.1.2 Tekmeci

Tekmeci oziroma konkurenti ponujajo podobne izdelke ali substitute in s tem prevzemajo kupce. Nobeno podjetje ne deluje v vakuumu, zato mora spremljati konkurenco in biti pripravljeno na njene reakcije (Horngren et al., 2006, str. 420). Na enem ekstremu lahko konkurenca prisili podjetja, da močno znižujejo cene svojim proizvodom ali storitvam, drug ekstrem, če podjetje deluje v panogi, v kateri ni konkurence, pa dovoljuje, da podjetje prosto oblikuje prodajne cene.

#### *Monopol*

O monopolu govorimo, kadar je na trgu samo en ponudnik z unikatnim produktom, ki nima bližnjih substitutov. Vsi potencialni konkurenti so kontrolirani ali izrinjeni ali pa celo prepovedani z zakonom. Največkrat omenjeni primer monopola v literaturi je primer ponudnika pitne vode, saj substitut ne obstaja, vstopni stroški pa so zelo visoki (Glynn, Murphy, Perrin, & Abraham, 2003, str. 448). Ker vsi, razen monopolnih podjetij, stremijo k temu, da cene niso ekstremno visoke, se te cene uvrščajo v skupino t. i. regulatornih cen, ki jih ponavadi kontrolira država ali lokalna skupnost.

#### *Oligopol*

Oligopol pomeni, da je na trgu nekaj močnih konkurenčnih ponudnikov. Podjetja morajo zato upoštevati tudi cene svojih tekmecev, saj je v taki tržni strukturi prehajanje kupcev h konkurentom zelo pogosto. Podjetja so prisiljena, da čim bolj natančno ocenijo konkurentove stroške, saj si tako lahko izračunajo, kakšne so konkurentove možnosti pri oblikovanju prodajnih cen. Podjetja se v oligopolni tržni strukturi skušajo izogniti konkuriranju s ceno, saj

vsi vedo, da s cenovno vojno izgubljajo prav vsi ponudniki. V nekaterih primerih oligopolisti sklepajo, sicer prepovedane in kaznive, kartelne dogovore, ki jih je zelo težko dokazati.

### ***Popolna konkurenca***

Popolna konkurenca obstaja, kadar se na trgu pojavlja veliko ponudnikov in povpraševalcev, ter ob predpostavki, da so izdelki homogeni in da imajo igralci na trgu popolne informacije. Ravno tako ne smejo obstajati ovire za vstop na trg in nihče od konkurentov ne sme biti tako velik, da bi lahko vplival na tržno ceno s svojo cenovno politiko. Prodajna cena v takšnih razmerah je posledica zgolj celotne ponudbe in celotnega povpraševanja. Pogoji za obstoj popolne konkurence so tako rigorozni, da v praksi takšen primer zelo težko najdemo.

Na globalnem trgu na konkurenčnost proizvodov ali storitev lahko zelo vpliva tudi devizni tečaj posameznih valut. V sedanjem času, ko vrednost ameriškega dolarja v primerjavi z evrom zelo niha, se lahko zgodi, da so enkrat ameriški izdelki v evroobmočju zelo konkurenčni, in obratno. Ker posamezno podjetje nima vpliva na valutni tečaj, je zelo pomembno zavarovanje za valutno tveganje.

### **1.1.3 Stroški**

Stroški so tisti dejavnik, na katerega ima podjetje največji vpliv. Z racionalizacijo poslovanja lahko znižuje stroške in s tem povečuje manevrski prostor za oblikovanje prodajnih cen. So pa stroški lahko tudi zelo pomemben dejavnik pri odločitvi, ali pri dani prodajni ceni še proizvajati oziroma prodajati določen proizvod ali storitev ali ne. Zato je zelo pomembno, da ima podjetje informacijo, koliko ga določen proizvod oziroma storitev stane. To mu pove polna lastna cena, ki vsebuje prav vse stroške, vezane na določen proizvod. Prodajna cena v nobenem primeru ne sme biti nižja od polne lastne cene, če hočemo, da določen proizvod prispevek delež k dobičku. Polna lastna cena je lahko zelo dobra podlaga za določanje prodajne cene proizvoda ali storitve. Po drugi strani je tudi res, da zaradi kompleksnosti izračuna oziroma določitve polne lastne cene v veliko podjetjih (predvsem v manjših in srednjih) sploh nimajo podatkov o polnih lastnih cenah svojih izdelkov ter posledično ne morejo določati svojih prodajnih cen na osnovi polne lastne cene.

#### **1.1.3.1 Opredelitev stroškov**

Stroški so vrednostno izražene žrtve, ki nastanejo z izgubo, potrošnjo ali preoblikovanjem virov. V procesu porabe vložkov (surovin, materialov) se ti stroški preoblikujejo v novo vrednost (Glynn et al., 2003, str. 294). Kateri stroškovni koncept bomo v določenem trenutku izbrali, je lahko odvisno od vrste stroškovne analize, kakšno vrsto proizvodnje ali storitvenih podjetij opazujemo oziroma analiziramo, zato pri tovrstnih analizah ne moremo govoriti o enem pravilnem načinu merjenja oziroma proučevanja stroškov. Vseeno lahko izluščimo tri

glavne namene proučevanja stroškov, in to so: računovodstvo za nadzor s strani lastnikov (angl. *stewardship accounting*), poslovodski nadzor (angl. *management control*) ter za potrebe planiranja in poslovnega odločanja (angl. *planning and decision making*).

Uporabniki prvega namena proučevanja stroškov so predvsem zunanji uporabniki, kot so delničarji, kreditodajalci, regulatorni organi, davčni in carinski organi, včasih pa tudi zaposlenci in ostala javnost. Informacije o stroških z vidika poslovodskega nadzora so za poslovodstvo pomembne predvsem v smislu, kako dobro poslovodstvo načrtuje stroške in porablja sredstva. Pomembno je, da so te informacije o stroških sprotne in tako omogočajo še pravočasne popravljalne ukrepe, da se približajo načrtovanim oziroma ciljnim stroškom. Namen zadnjega prikazanega vidika, to je poslovno odločanje, je predvsem primerjava stroškov med dvema alternativama. Pri tem vidiku so zelo pomembni okoliščinski (oportunitetni) stroški, ki nam povedo, koliko bi lahko zaslužili, če bi namesto enega projekta izbrali najboljšega naslednjega. Koncept oportunitetnih stroškov ni zajet v računovodskih izkazih, zato pa je izredno pomemben v fazi odločanja (Glynn et al., 2003, str. 295).

Vendar moramo biti natančni, kadar govorimo o stroški, saj niso vsi izdatki tudi stroški. Tako ne moremo govoriti o stroških, če (Turk, Kavčič, Koželj & Kokotec - Novak, 1996, str. 74):

- nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa;
- se kaka izmed teh prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu;
- kake prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno priskrbo niso potrebna nobena denarna sredstva;
- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju po ustvaritvi določenih poslovnih učinkov.

### 2.1.3.2 Razvrščanje stroškov

Tako kot je za proučevanje stroškov značilno, da je zelo odvisno od uporabnika informacij o stroških, je za razvrščanje stroškov značilno, da jih delimo v skupine v odvisnosti od proučevanja. Prav v vsaki literaturi bomo kot osnovno našli delitev na **stalne (fiksne)** in **spremenljive (variabilne)** ter na **neposredne (direktne)** in **posredne (indirektne)** stroške.

#### ***Stalni stroški***

Stalni stroški so neodvisni od trenutnih aktivnosti podjetja, za katere je značilno, da ni pričakovati, da bi se spremenile v bližnji prihodnosti, razen v nekaterih primerih, kot je inflacija (Abraham, Glynn, Murphy & Wilkinson, 2008, str. 85). Bližnja prihodnost je v tem

kontekstu mišljena kot rok, krajši od enega leta, kar pomeni, da ni pričakovati sprememb znotraj enega poslovnega leta.

Nekateri avtorji (Glynn et al., 2003, str. 297) delijo stroške še v podskupine. Tako je možno stalne stroške razdeliti še na:

- dolgoročno obvezujoče stroške (angl. *committed costs*), ki so vnaprej (lahko pogodbeno) določeni; v to kategorijo spadajo zemljiški davki, zavarovalne premije za objekte, najemnine prostorov ...;
- poslovodske stroške (angl. *managed costs*), med katere bi lahko vključili stroške storitev, ki se plačujejo redno in pavšalno, npr.: vzdrževanje informacijskega sistema;
- programske stalne stroške (angl. *programmed fixed costs*), ki vključujejo stroške storitev, ki niso neposredno povezani s poslovanjem, ampak sledijo razvojni usmeritvi podjetja; sem spadajo promocijske aktivnosti, sponzoriranje športnih dejavnosti, umetnosti ...

### ***Spremenljivi stroški***

Spremenljivi stroški združujejo vse tiste stroške, ki so bolj ali manj proporcionalno odvisni od obsega aktivnosti podjetja. Glavni spremenljivi stroški so stroški neposrednega dela in neposrednega materiala. Poleg tega spadajo v to kategorijo tudi nekateri posredni stroški, ki so odvisni od obsega aktivnosti. Med take stroške lahko uvrstimo strošek energije ali strošek vzdrževanje opreme.

Nekatere stroške je zelo težko opredeliti kot stalne ali spremenljive, zato se je v literaturi pojavil tudi izraz **mešani oziroma consko stalni stroški**, za katere je značilno, da se spreminjajo intervalno. Vzrok za njihov nastanek je vedno povezan z neko odločitvijo o spremembi proizvodjalnih zmogljivosti (Kavčič et al., 2007, str. 36). Za primer lahko vzamemo najem novega stroja; dokler stroj ni izkoriščen do polne zmogljivosti, je kljub povečevanju obsega strošek najema enak; če pa z obsegom poslovanja presežemo točko polne zmogljivosti stroja, moramo najeti nov stroj, kar pomeni, da se je strošek najemnine povečal.

Slika 3: Primer mešanih stroškov



Vir: Atrill & McClanay: Accounting and Finance for non-specialists, 2001, str. 183.

### Neposredni stroški

Neposredni stroški so tisti, ki jih lahko neposredno povežemo z določeno aktivnostjo, izdelkom ali storitvijo. Najbolj običajni neposredni stroški so stroški neposrednega dela in stroški materiala, ki se neposredno uporablja pri nekem proizvodu. Včasih se tudi oprema ali podporne storitve uporabljajo samo za en namen. Takrat lahko tudi te stroške vključimo v neposredne stroške (Glynn et al., 2003, str. 302).

### Posredni stroški

Posredni stroški združujejo vse stroške, ki niso neposredno povezani z določeno aktivnostjo, izdelkom ali storitvijo. Med te stroške na primer spadajo stroški ogrevanja, osvetljave, vzdrževanje opreme in stavb (Hodge, 2008, str. 394). V praksi je delitev med neposrednimi in posrednimi stroški lahko odvisna tudi od organizacije posameznega podjetja, saj lahko na primer eno podjetje obravnava stroške telefona kot posredne stroške, v drugem podjetju pa lahko stroške telefona razdelijo na oddelke in zato lahko tak strošek postane neposredni strošek.

Slika 4: Povezava med neposrednimi, posrednimi, spremenljivimi in stalnimi stroški

	Neposredni stroški	Posredni stroški
Stalni stroški	Celotni ali polni stroški	
Spremenljivi stroški		

Vir: Atrill & McClanay: Accounting and Finance for non-specialists, 2001, str. 211.



## *Celotni stroški*

S pojmom celotni stroški razumemo vse stroške, potrebne za izdelavo določenega produkta (Atrill & McClaney, 2001, str. 206). Logika celotnih stroškov je v tem, da vključuje stroške vseh pripomočkov in aktivnosti (celotno tovarno) ter jih izrazi v svojih produktih. Na primer: strošek najemnine se s povečanjem proizvodnje za eno enoto ne poveča, vendar pa proizvodnja brez prostorskih zmogljivosti ni možna, zato je lahko strošek najemnine zelo pomemben del stroškovne cene vsakega posameznega produkta. Celotni strošek je torej znesek, ponavadi izražen v denarju, vseh žrtev, ki so potrebne za doseganje določenega produkta. Če hoče podjetje postaviti takšno prodajno ceno, da omogoča doseganje dobička, mora le-to postaviti tako visoko, da pokrije celotne stroške. V najenostavnejšem primeru, če podjetje izdeluje samo en izdelek, je zelo preprosto izračunati celotni strošek na enoto, saj samo celotne stroške razdelimo s proizvedeno količino; če podjetje proizvaja različne produkte, pa moramo uporabiti zahtevnejše oblike kalkulacij.

Čeprav je celotne stroške lažje določiti po končnem procesu, se pogosto zgodi, da je treba predvideti, kakšni bodo celotni stroški (Atrill & McClaney, 2001, str. 220). Če moramo morebitnemu kupcu ponuditi ceno, še preden se proizvodni proces začne, in če se koncept polne lastne cene uporablja kot model za oblikovanje prodajnih cen, smo primorani predvideti, kolikšni bodo celotni stroški na enoto. V takem primeru nastane tveganje, da bodo dejanski celotni stroški, izmerjeni po končanem procesu, različni od predvidenih, zato je načrtovanje in predvidevanje stroškov zelo pomembna aktivnost v vsakem podjetju.

Nekateri avtorji (Tekavčič, 1997, str. 17) delijo stroške v zelo različne skupine, odvisno od namena proučevanja. Kriteriji za razvrščanje so lahko naslednji:

- izvor glede na prvine poslovnega procesa;
- pripisovanje posameznim stroškovnim objektom;
- izvor z vidika obravnavane poslovne enote;
- obdobje nastanka stroškov;
- obdobje vplivanja na poslovni izid;
- odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov);
- vrednotenje posameznih stroškovnih komponent;
- koncepti, pomembni za proces odločanja.

Ker cilj tega magistrskega dela ni proučevanje stroškov z vseh vidikov, jih na tem mestu ne obravnavam podrobneje. Zelo natančno je razvrstitev stroškov s posameznih vidikov predstavljena v knjigi Poslovodno računovodstvo (Kavčič et al., 2007, str. 31–40).

#### **1.1.4 Vpliv časovnega obdobja na oblikovanje prodajnih cen**

Podjetja spreminjajo prodajne cene svojih proizvodov ali storitev tudi glede na časovno obdobje ali fazo življenjskega cikla določenega proizvoda. Pri tem imajo različne strategije. Kot je bilo že ugotovljeno, velja, da z višino prodajne cene lahko vplivamo na prodano količino – v kakšni meri, je odvisno od prožnosti povpraševanja.

##### **1.1.4.1 Kratkoročno časovno obdobje**

Kratkoročne odločitve se nanašajo na odločitve znotraj enega leta in največkrat na enkratna naročila. Pri tem nastane dilema, ali je bolje prodati večjo količino po nižji ceni ali nižjo količino po višji ceni. Pri kratkoročnih odločitvah so ponavadi odločujoči spremenljivi stroški, saj se stalni stroški na kratek rok ne spreminjajo. Stalni stroški pa postanejo odločujoči na dolgi rok, saj je treba dolgoročno pokriti vse stroški in ne samo spremenljivih. Dolgoročno lahko vplivamo tudi na stalne stroške, kar pa za kratkoročno obdobje ne velja. Podjetje se lahko kratkoročno odloči, da prodaja svoje proizvode ali storitve po takšni ceni, da pokrije vse spremenljive in del stalnih stroškov.

Pri zelo kratkem časovnem obdobju je ponudba odvisna od pretekle proizvodnje, to pomeni od ustvarjenih zalog. Ponudniki se odločajo, ali bodo prodali po trenutni tržni ceni vso zalogo ali le del. Ponudba je v tem primeru izrazito neprožna, ker je omejena na zaloge, ki jih proizvajalec ima. Razlike v obnašanju ponudnikov izvirajo iz tega, ali gre za pokvarljivo blago ali ne. V zelo kratkem obdobju ponudniki nimajo vpliva na ceno, saj je le-ta odvisna od povpraševanja.

##### **1.1.4.2 Dolgoročno časovno obdobje**

Pri dolgoročnih odločitvah je pomembno, da prodajna cena presega vse stroške, tako spremenljive kot stalne, in dosega še dobiček, kar je pogoj za uspešno dolgoročno poslovanje. Podjetja morajo biti pri dolgoročnih odločitvah veliko bolj previdna, saj se mora na dolgi rok poslovodstvo tudi odločiti, ali bo šlo v povečanje proizvodnih zmogljivosti in v kakšni meri; le-to pomeni višje stalne stroške. Poslovodstvo si mora odgovoriti na vprašanje, ali bo sposobno prodati takšno količino, da se bodo tudi stalni stroški na enoto pokrili s prodajno ceno. Kot že rečeno, na dolgi rok so odločujoči tudi stalni stroški, kar pa za kratkoročne odločitve o prodajni ceni ne velja ob predpostavki, da na kratki rok ni treba spreminjati proizvodnih zmogljivosti.

## **1.2 Načini oblikovanja prodajnih cen**

Za oblikovanje prodajnih cen poznamo več različnih načinov. Ti so zelo odvisni od dejavnikov, ki jih mora poslovodstvo upoštevati pri določanju prodajnih cen. Tako so

poznane tri osnovne metode oblikovanja prodajnih cen (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, str. 377):

- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške;
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurente.

### 1.2.1 Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške

Ta metoda se imenuje tudi metoda oblikovanja cen »stroški plus« in izhaja iz stroškovne strani podjetja. Z njo podjetja krijejo vse stroške in načrtovani dobiček, vendar jo redko uporabljajo samostojno, saj praviloma nimajo monopolnega položaja. Uporabo te metode kombinirajo z ostalima dvema. Nekateri jo imenujejo tudi metoda oblikovanja cen s pribitkom. Osredotoči se na stroške (lahko le na njihov spremenljivi ali neposredni del), ne upošteva povpraševanja in konkurence. Običajno temelji na poznavanju celotnih stroškov, torej na lastni ceni. Lastno ceno proizvodov ali storitev predstavljajo vsi neposredni stroški na enoto in posredni stroški na enoto (splošni stroški stroškovnih mest ustvarjanja učinkov ter splošni stroški nabave, uprave in prodaje).

Nekatera podjetja izberejo tudi drugačno osnovo; to so lahko neposredni ali spremenljivi stroški. Tej osnovi nato prištejejo znesek pribitka ali marže. Metoda pribitka lahko izhaja iz delitve stroškov na neposredne in posredne (splošne stroške stroškovnih mest ustvarjanja učinkov ter splošne stroške nabave, uprave in prodaje). V tem primeru podjetja iz pribitka krijejo posredne stroške in dobiček:

PRODAJNA CENA = neposredni stroški + pribitek na neposredne stroške

Pri drugi varianti metode pribitka so osnova spremenljivi stroški. Pribitek na spremenljive stroške je namenjen kritju stalnih stroškov in dobičku. Podjetje mora deliti stroške na stalne in spremenljive. V tej varianti je:

PRODAJNA CENA = spremenljivi stroški + pribitek na spremenljive stroške

Ravno tako je pomembno, katero stroškovno ceno vzamemo za podlago za določanje prodajne cene v različnih obdobjih v gospodarskem ciklu. Ob gospodarski stabilnosti in tehnološkem napredku je pomembno, da so prodajne cene čim bolj stabilne ter imajo neko rezervo za primer morebitnih inflacijskih dvigov cen vložkov (Glynn et al., 2003, str. 452). Ob recesiji se cene znižajo in je zato pomembno, da ima podjetje zelo ažuren pregled nad obnašanjem konkurentov, saj je med recesijo zelo pomembno, da zadržimo kupce, četudi na

račun manjše dobičkonosnosti, saj je splošno znano, da so med recesijo prodajne marže znatno nižje.

### 1.2.2 Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje

Oblikovanje prodajnih cen se včasih lahko prilagaja tudi povpraševanju (kupcem). To pomeni, da podjetja želijo ugotoviti, kakšna je vrednost izdelka ali storitve v očeh potencialnih kupcev (angl. *Value-in-use*), npr.: kakovost izdelka, hitrost dobave, način servisiranja, usposabljanje kupcev, življenjska doba izdelka, garancijska doba. Kupci tako ocenijo vidne koristi, ki predstavljajo vrednost izdelka. Podjetje lahko postavlja višje prodajne cene ob velikem povpraševanju (kar pomeni, da ima izdelek v očeh kupcev veliko vrednost), in obratno: ko je povpraševanje nizko, mora prodajne cene ustrezno znižati. V tem času ponavadi stroški na enoto sicer ostanejo enaki, vendar je treba zaradi spremembe v povpraševanju spreminjati cene. Kadar se prodajna cena oblikuje glede na povpraševanje, se isti proizvod ali storitev prodaja po dveh ali več različnih cenah (Turk, 2006, str. 142). Pogoji, da lahko podjetje prodaja isti proizvod ali storitev po različnih cenah, je segmentacija trga.

Diskriminacija prodajnih cen se lahko izvaja po:

- prostoru,
- času,
- prodani količini,
- namenu uporabe ali
- vrsti kupcev.

Za diskriminacijo cen po prostoru mora biti trg prostorsko razdeljen, se pravi, da obstajajo dovolj velike ovire, da ne pride do preprodajanja iz cenejšega dela trga na dražji. Cene so lahko diskriminirane po času, če je izpolnjen pogoj, da se povpraševanje bistveno spreminja glede na čas. V praksi poznamo veliko takšnih primerov, npr. telefonske storitve so ponoči cenejše, ravno tako električna energija. Lahko pa gre tudi za daljša obdobja, diskriminacija znotraj leta, npr. kurilno olje je poleti cenejše kot tik pred zimo. Pri razločevanju prodajnih cen glede na količino gre predvsem za količinske popuste oziroma rabate. Večja kupljena količina pomeni za kupca tudi nižjo prodajno ceno na enoto. Razlog za diskriminacijo prodajnih cen je lahko tudi namen uporabe. V večini primerov se cene razlikujejo zaradi dejstva, ali gre za industrijsko uporabo ali za končnega potrošnika. Električna energija je tudi v tem primeru lep zgled, saj je cena kilovatne ure za gospodinjstva različna kot za podjetja oziroma druge organizacije. Cilj diskriminacije po vrstah kupcev je povečati prodano pri tistih skupinah, ki sicer manj povprašujejo po določenih vrstah proizvodov ali storitev.

Pri diskriminaciji je zelo pomembno dejstvo, da prihaja do različnih prodajnih cen zaradi delitve trga in ne zaradi razlik v kakovosti proizvodov ali storitev na različnih delih trga.

Primer t. i. lihih cen (npr. 0,99 €) je tudi oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje, predvsem v trgovini, kjer trgovci računajo na psihološki odziv kupcev, saj se zdijo te cene nižje.

### **1.2.3 Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente**

Pri oblikovanju cen glede na konkurente je bistveno dejstvo, da podjetje prilagaja svoje prodajne cene glede na prodajne cene konkurentov. To ne pomeni, da cene izenačuje s konkurentovimi, temveč, da ohranja ciljno razmerje do konkurentovih prodajnih cen, ki so lahko višje ali nižje.

Tako oblikovanje je značilno za trge, ki se po svojih značilnostih približujejo popolni konkurenci. Za to obliko trga je značilno, da ni smiselno prodajno ceno postaviti niti višje kot konkurenti, ker se bodo kupci preselili h konkurentom, niti nižje, kar bi pomenilo samo, da bi podjetje prodalo isto količino proizvodov ali storitev po nižji ceni.

Tovrstna podjetja torej ne morejo vplivati na poslovni izid s prodajnimi cenami, saj so za njih dane, zato so prisiljena, da svoj poslovni rezultat izboljšujejo z zniževanjem stroškov na enoto proizvoda ali storitve. Zelo pomembno za tako podjetje je, da naredi analizo dobičkovnosti posameznih proizvodov ali storitev ter se usmeri na tiste, ki so najbolj dobičkovni, in opušča tiste, ki najmanj prispevajo k poslovnemu izidu.

## **1.3 Prednosti in slabosti posameznih načinov oblikovanja prodajnih cen**

Kot je bilo že ugotovljeno, si je težko predstavljati, da bi v tržnem gospodarstvu podjetje lahko upoštevalo samo enega od zgoraj naštetih dejavnikov, ki vplivajo na prodajno ceno, in posledično samo eno metodo oblikovanja prodajnih cen. Zdi se, da je najprimernejša metoda stroški plus, ki podjetju zagotavlja pokrivanje vseh stroškov (tako spremenljivih kot tudi stalnih) ter doseganje zelenega dobička. Stopnja zelenega dobička določenega proizvoda se ponavadi določi na podlagi povprečne stopnje dobičkovnosti proizvodov, ki izhaja iz prodajne politike podjetja.

Oblikovanje prodajnih cen na podlagi polne lastne cene je najboljše zagotovilo za dolgoročno stabilnost cen, kar je velika prednost za načrtovanje bodočega poslovanja podjetja. Pomembno je, da ima podjetje pravo informacijo o polni lastni ceni izdelka. Za podjetja, ki proizvajajo samo eno vrsto izdelkov ali celo samo en izdelek, je določanje polne lastne cene zelo enostavno, saj morajo samo deliti celotne stroške s številom izdelkov. Pri tem ni pomembno, ali smo pravilno razdelili stroške na spremenljive ali stalne (Kavčič et al., 2007, str. 517). Če podjetje proizvaja več različnih vrst izdelkov, si mora pomagati s kalkulacijami. To pomeni, da se mora odločiti, po kateri kalkulaciji bo razmejevalo posredne stroške. Ta problematika je obrazložena v naslednjem poglavju.

Čeprav je prodajna cena, določena na podlagi polne lastne cene, zelo primerna, ima tudi pomanjkljivosti. Med največje pomanjkljivosti sodi dejstvo, da tako oblikovana prodajna cena ne zagotavlja, da bo takšno ceno trg tudi sprejel. V nekaterih primerih je torej nujno, da se upoštevajo tudi informacije s trga, kar pomeni, da mora podjetje slediti tudi povpraševanju in ponudbi. Včasih se lahko tudi zgodi, da trg sprejme nekatere cene, ki so postavljene na podlagi stroškovne cene (največkrat z uporabo metode ABC), nekatere pa ne (Glynn et al., 2003, str. 455). V avtomobilski industriji se pogosto dogaja, da velike avtomobilске korporacije ponudijo svojim dobaviteljem prodajne cene za celoten sklop izdelkov, med njimi pa so tudi take prodajne cene posameznih izdelkov, ki ne zagotavljajo pokritje vseh stroškov, ki jih ima podjetje z izdelavo teh izdelkov. V takem primeru mora podjetje preračunati, ali mu izdelki z višjim pribitkom na polne stroške lahko pokrijejo izgubo, ki jo bodo prinašali nedobičkovni izdelki. Če je celoten sklop izdelkov dobičkoven, potem ponavadi podjetja tako ponudbo tudi sprejmejo.

Iz tega sledi največja prednost oblikovanja prodajnih cen, oblikovanih na podlagi povpraševanja. Podjetju namreč zagotavlja, da bo lahko prodalo izdelke na trgu. Vendar mora biti zelo previdno; ugotoviti mora, ali pri dani ceni pokriva vse stroške, oziroma mora izračunati, koliko proizvodov mora prodati, da doseže točko preloma. Torej je pomembno, da ima informacijo o polni lastni ceni proizvoda tudi, če to ni osnovna podlaga za določanje prodajne cene.

Zelo podobne prednosti in pomanjkljivosti ima tudi določanje prodajnih cen glede na ponudbo. To pomeni, da podjetju konkurenti ne morejo prevzeti kupcev. Spet se postavlja vprašanje, ali je podjetje sposobno prodajati svoje izdelke ali storitve po takšnih cenah.

Zaradi vsega napisanega menim, da je najprimernejša podlaga polna lastna cena s korekcijami, ki so odvisne predvsem od:

- vrste proizvodnje,
- povezave pri ustvarjanju proizvodov,
- razmer na tržišču,
- oblikovanih prodajnih poti,
- razlikovanja cen,
- zunanjega urejanja cen proizvodov,
- težav s plačilno sposobnostjo.

## **2 KALKULACIJE STROŠKOVNE CENE**

Kalkulacija je postopek, ki ga lahko uporabljamo za različne namene:

- ugotavljanje stroškovne cene,

- določanje prodajne cene,
- vrednotenje zalog.

Beseda »calculus« izvira iz latinščine in pomeni 'apnen kamenček', ki so ga v preteklosti uporabljali za računske operacije. Cilj vsakega podjetja je, da svoje stroške čim bolj pravilno razporedi na svoje proizvode ali storitve, zato tudi slovenski računovodski standardi dopuščajo možnost, da podjetje samo izbere, katero kalkulacijo bo uporabljalo in s tem tudi način vrednotenja zalog. Slovenski računovodski standardi dopuščajo najmanj tri skrajne načine vrednotenja zalog poslovnih učinkov:

- po proizvajalnih stroških,
- po zoženi lastni ceni,
- po spremenljivih stroških.

Priporočeno je vrednotenje zalog po metodi proizvajalnih stroškov.

Da pa s kalkuliranjem dobimo realne vrednosti, moramo upoštevati osnovna načela kalkuliranja (Pučko & Rozman, 1998, str. 179):

- Načelo natančnosti zahteva zajemanje vseh stroškov, ki jih povzroči proizvodnja določenega proizvoda.
- Načelo stvarnosti oziroma dokumentiranosti zahteva, da so vsi zneski, upoštevani v kalkulaciji, dokumentirani.
- Načelo primerljivosti oziroma urejenosti svetuje ureditev vseh v kalkulacijo zajetih zneskov tako, da so možne primerjave z ustreznimi zneski v drugih kalkulacijah, kar je osnova kakršne koli primerjalne analize kalkulacij.
- Načelo preglednosti in jasnosti zahteva, da je kalkulacija pregledna vsem, ki jo uporabljajo.
- Načelo ažurnosti zahteva pravočasno izdelavo kalkulacij.
- Načelo časovne razmejitev zahteva razmejevanje stroškov, ki enkratno nastajajo v veliki višini, v več zneskih, ki se potem vračunavajo med stroške v naslednjih obdobjih.

Poznamo več vrst kalkulacij, ki jih lahko razdelimo na več načinov, odvisno s katerega zornega kota jih proučujemo (Pučko & Rozman, 1998, str. 178):

- Z vidika časa ločimo:
  - **predračunske kalkulacije**, pri katerih zajemamo načrtovane stroške poslovnega učinka in z njimi skušamo vnaprej ugotoviti višino vseh stroškov proizvodnje določenega proizvoda oziroma storitve; te kalkulacije so namenjene predvsem vodenju poslovne politike in sprejemanju poslovnih odločitev;
  - **medkalkulacije**, ki jih delamo vzporedno s potekom poslovnega procesa; omogočajo nam sproten nadzor nad poslovnim procesom in njegovo stroškovno učinkovitostjo ter posledično sprejemanje vseh odločitev;

- **obračunske kalkulacije**, ki jih sestavljamo po končni proizvodnji ali ob koncu poslovnega leta; namen obračunskih kalkulacij je, da ugotovimo dejanski znesek stroškov in jih razdelimo na stroškovne nosilce; omogočajo nam analizo odmikov dejanskih od načrtovanih stroškov in ugotavljanje vzrokov za te odmike; to se uporablja kot osnova za novi plan.
- Z vidika obsega kalkulacij ločimo:
  - **posamične kalkulacije**, s katerimi ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroči posamezen stroškovni nosilec;
  - **skupinske kalkulacije**, s katerimi ugotavljamo stroške skupine stroškovnih nosilcev.
- Glede na to, kakšno ceno ugotavljamo s kalkulacijo, ločimo:
  - kalkulacije stroškovne cene<sup>1</sup>,
  - kalkulacije prodajne cene,
  - kalkulacije nabavne cene,
  - kalkulacije drugih cen.

## 2.1 Klasične rešitve

Pri klasičnih kalkulacijskih metodah, ki so prevladovale v podjetjih do pred nekaj desetletji, ločimo kalkulacije z dodatki in delitvene kalkulacije.

### 2.1.1 Kalkulacije stroškov z dodatki

Kalkulacija z dodatki se uporablja pri raznovrstni proizvodnji (heterogena proizvodnja). Prvi korak pri kalkuliranju stroškov z dodatki posrednih stroškov je razdelitev celotnih stroškov na neposredne in posredne, posrednih pa na stalne in spremenljive. Pri tej metodi ugotavljamo lastno ceno tako, da najprej razporedimo na posamezne vrste stroškovnih nosilcev neposredne, nato pa s ključem še posredne stroške. Nato ugotovljene posredne in neposredne stroške stroškovnega nosilca porazdelimo na proizvedeno količino stroškovnega nosilca. Ločimo zbirno in diferencialno kalkulacijo z dodatki. Za zbirno kalkulacijo z dodatki je značilno, da pri razporejanju posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce uporabimo isto osnovo. Pri diferencialni kalkulaciji z dodatki uporabimo za razporejanje posameznih vrst posrednih stroškov več vrst osnov.

Med kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov so uvrščene kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov, z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po

---

<sup>1</sup> V literaturi se večkrat uporablja pojem stroškovne cene in polna lastna cena je le ena izmed njih.



stroškovnih vrstah, z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih ter z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

#### **2.1.1.1 Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov**

Kalkulacijo stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje; razmerje med posrednimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi je na vseh stroškovnih mestih enako in za vse vrste posrednih stroškov lahko uporabimo ista merila razporejanja.

#### **2.1.1.2 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah**

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst posrednih stroškov, zato je treba za različne vrste posrednih stroškov uporabiti različne podlage za razporejanje.

#### **2.1.1.3 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih**

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje; za vse vrste posrednih stroškov na posameznih stroškovnih mestih uporabimo iste podlage za razporejanje.

#### **2.1.1.4 Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah**

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah uporabljamo pri raznovrstni proizvodnji, pri tem različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje; za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih podlag za razporejanje.

#### **2.1.1.5 Kalkulacija po spremenljivih stroških**

Kalkulacija po spremenljivih stroških temelji na razdelitvi stroškov na stalne in spremenljive. Ta metoda predvideva, da je po posameznih proizvodih smiselno razporejati le spremenljive stroške, saj za stalne ni mogoče najti ustrezne osnove za razporejanje. Ta vrsta kalkulacije se uporablja predvsem za ugotavljanje primerne prodajne cene proizvodov podjetja (za ugotavljanje stopnje prispevka za kritje).

Prodajno ceno izdelkov dobimo tako, da seštejemo spremenljive stroške na enoto izdelka ter prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička. Stopnjo prispevka za kritje, izraženo v odstotkih, izračunamo tako, da seštejemo celotne stalne stroške in želeni znesek dobička ter

znesek delimo s celotnimi spremenljivimi stroški. Stopnja prispevka za kritje nam pove, koliko odstotkov od zneska spremenljivih stroškov na enoto izdelka znaša ustrezeni prispevek za kritje. S tako prodajno ceno naj bi podjetje pokrilo (ob prodaji celotne količine) vse spremenljive in stalne stroške ter ustvarilo želeni znesek dobička.

Prednosti metode kalkulacije po spremenljivih stroških (Potočnik, 1999, str. 66):

- obračun stroškov je preprostejši;
- znesek stroškov, razdeljenih na enoto izdelka, ni odvisen od obsega poslovanja;
- v zalogah nedokončane proizvodnje in končnih izdelkih so le spremenljivi stroški, stalne pa poravnamo sproti s prodajo;
- poslovni izid je realnejši; možnosti prikrivanja izgub so manjše;
- ob slabši izrabi zmogljivosti ali pri dodatni proizvodnji nam te kalkulacije dajejo boljše informacije za poslovne odločitve.

### **2.1.2 Delitvene kalkulacije**

Za delitvene kalkulacije je značilno, da so vsi stroški obravnavani kot neposredni, kar pomeni, da celotnih stroškov ni treba deliti na neposredni in posredni del. V praksi je ta metoda kot edina sorazmerno redko uporabna, praviloma jo uporabljamo v kombinaciji s kalkulacijo z dodatki. S slednjo namreč najprej ugotovimo stroške za neki obseg proizvodov, nato pa z delitveno kalkulacijo ugotovimo stroške na enoto (Kavčič et al., 2007, str. 46).

#### **2.1.2.1 Enostavna delitvena kalkulacija**

Enostavno delitveno kalkulacijo uporabljamo takrat, kadar se podjetje ukvarja z eno vrsto izdelkov enake kakovosti ali pa z več vrstami izdelkov, vendar z vsako na svojem stroškovnem mestu. Metoda se uporablja le, kadar gre za masovno proizvodnjo in za homogen proizvod (gradbeni material), ki se meri z istimi naturalnimi enotami. V tem primeru delitev stroškov na neposredne in splošne ni pomembna, dovolj je, da poznamo celotne (skupne) stroške. Pri tej metodi celotne stroške v obračunskem obdobju delimo s celotno količino poslovnih učinkov v poslovnem obdobju. Tako dobimo lastno ceno izdelka.

#### **2.1.2.2 Sestavljena delitvena kalkulacija**

To vrsto kalkulacije uporabljajo v podjetjih, ki proizvajajo eno vrsto končnih proizvodov v več zaporednih fazah. V posamezni fazi izdelan polizdelek se lahko v naslednji fazi dodela v polizdelek naslednje faze ali pa gre na trg. Zadnja faza izdelava končne proizvode za prodajo na trgu (Pučko & Rozman, 1998, str. 184).

Pri tej metodi obstajata dva načina izračuna lastne cene:

- izračunajo se lastne cene posameznih faz proizvodnje, ta izračun lastnih cen se sešteje, tako se dobi lastna cena končnega izdelka;
- pri drugi metodi se vnaprej ugotovijo vsi nastali stroški po posameznih fazah, ki se nanašajo na proizvedene končne izdelke.

Pogoja za uporabo sestavljene delitvene kalkulacije sta naslednja (Turk, 1985, str. 212):

- končni poslovni učinki so istovrstni;
- poslovni učinki neenakomerno prehajajo prek stroškovnih mest, kjer nastajajo.

### **2.1.2.3 Kalkulacija vezanih ali vzporednih izdelkov**

Ta metoda kalkuliranja je uporabna za podjetja, ki proizvajajo en glavni in več stranskih proizvodov. Proizvodni proces je namreč organiziran tako, da ne moremo proizvesti glavnega proizvoda, ne da bi hkrati proizvajali tudi enega ali več stranskih proizvodov. Lastno ceno ugotovimo tako, da najprej zmanjšamo celotne nastale stroške v podjetju za znesek, ki je enak prodajni vrednosti stranskih proizvodov. Lastno ceno izračunamo tako, da preostale stroške porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda.

### **2.1.2.4 Kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili**

Kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili uporabljamo pri proizvodnji raznovrstnih proizvodov, in kadar vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest proizvodnje. Do izračuna lastne cene pridemo tako, da najprej na podlagi stalnih razmerij med stroški izoblikujemo ekvivalentna (enakovredna) števila. Nato proizvedene količine raznih vrst proizvodov pomnožimo z njim ustreznimi ekvivalentnimi števili. S tem ugotovimo, koliko je podjetje proizvedlo t. i. pogojnih enot proizvodov in koliko je imelo vseh stroškov. Tako izračunamo stroškovno ceno pogojne enote. Lastno ceno posamezne enote izračunamo tako, da lastno ceno pogojne enote pomnožimo z ustreznim ekvivalentnim številom.

## **2.2 Novi trendi na področju kalkulacij**

V zadnjem času so se tudi v Sloveniji pojavile nove metode kalkulacij. Največkrat sta v literaturi predstavljeni metoda ciljnih stroškov (angl. *target costing*) in metoda po sestavinah dejavnosti (angl. *Activity based costing*). Slednjo tudi v praksi tako v tujini kot pri nas uvaja vse več podjetij (v Združenih državah Amerike naj bi jo po nekaterih podatkih uporabljala že približno polovica vseh podjetij), zato sem jo v nadaljevanju tudi podrobneje predstavil.

### **2.2.1. Metoda ciljnih stroškov**

Metoda ciljnih stroškov je metoda, ki se največ uporablja v japonskih podjetjih (eno prvih, ki je uporabljalo to metodo, je bila Toyota), v zadnjem času pa tudi v ZDA in Evropi. Dostikrat

se zgodi, da je podjetju vsiljena, predvsem takrat, ko se uvajajo novi proizvodi. Cena novih proizvodov je postavljena tako, da podjetje lahko dobi na trgu želeni tržni delež in želeni obseg prodaje, pri tem pa ustvari tudi želeni dobiček. Metoda ciljnih stroškov se največ uporablja v razvitih industrijskih podjetjih, zlasti v avtomobilski industriji (Glynn et al., 2003, str. 455).

Bistvena razlika med drugimi metodami kalkulacije stroškov in metodo ciljnih stroškov je v tem, da pri drugih kalkulacijah ugotavljamo, koliko nas bo izdelek stal, pri metodi ciljnih stroškov pa, koliko nas sme največ stati.

Postopek kalkuliranja po metodi ciljnih stroškov poteka takole:

1. Podjetje določi prodajno ceno, ki mu omogoča dobiti načrtovani tržni delež in želeni obseg prodaje,
2. določi želeni dobiček in
3. ugotovi, kolikšni so lahko stroški, da bo s prodajno ceno še lahko doseglo ta dobiček.

Enačba ciljnih stroškov je naslednja (McWatters et al., 2008, str. 125):

$$\text{Ciljni stroški} = \text{ciljna prodajna cena} - \text{ciljni dobiček} \quad (1)$$

Ciljni stroški so razlika med celotnimi prihodki od prodaje izdelka v njegovi življenjski dobi in pričakovanim dobičkom v tem času. Ko podjetje ugotovi ciljne stroške, jih primerja s predvidenimi stroški za proizvodnjo in prodajo izdelka, da bi ugotovilo, ali sploh lahko doseže ciljne stroške.

Faze v življenjskem ciklusu izdelka se razlikujejo glede stroškov, prihodkov od prodaje in doseženega dobička. Vpliv posameznih faz življenjskega ciklusa izdelka na stroške, prihodke in dobiček je prikazan v tabeli 3:

Tabela 3: Vpliv posameznih faz življenjskega cikla na stroške, prihodke in dobiček

Faza življenjskega ciklusa	Stroški	Prihodki od prodaje	Dobiček
<b>Razvoj</b>	Ni stroškov proizvodnje, stroški raziskav in razvoja pa so izjemno visoki.	Prihodkov od prodaje ni.	Dobička ni; izdelek povzroča izgubo zaradi stroškov razvoja in raziskav.
<b>Uvajanje</b>	Povprečni stroški proizvodnje so visoki, izdelek bremenijo tudi visoki stroški oglaševanja.	Prodane količine so majhne; prodajna cena je odvisna od cenovne strategije (visoke oziroma nizke cene).	Običajno prihaja do izgube zaradi stroškov oglaševanja in drugih trženjskih aktivnosti.
<b>Rast</b>	Povprečni stroški se znižujejo kot posledica pridobljenih izkušenj in razporeditve stalnih stroškov na več izdelkov.	Prodane količine naraščajo; prodajna cena se prilagaja tržnim razmeram.	Dobiček je visok.
<b>Zrelost</b>	Povprečni stroški proizvodnje so stabilni.	Vrhunec prodaje; prodajna cena se navadno zniža.	Dobiček se zmanjšuje.
<b>Upadanje</b>	Povprečni stroški proizvodnje se začnejo zviševati zaradi zmanjšane obsega proizvodnje.	Prodane količine upadajo; prodajna cena lahko naraste zaradi poskusa povečanja dobička ali pade, da bi se tako povečal obseg prodaje.	Dobiček lahko preide v izgubo.

Vir: Potočnik: Kalkulacije in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce, 1999, str. 72.

### Za določitev ciljnih stroškov poznamo tri metode:

**Prva je metoda odštevanja**, ki temelji na ceni konkurenčnih proizvodov. Po tej metodi se na podlagi tržne cene doseže ciljni strošek tako, da se od nje odšteje želeni poslovni izid. Ta metoda je tudi v praksi največkrat uporabljena (Potočnik, 1999, str. 72).

**Druga je metoda prištevanja**. Njena značilnost je, da temelji na obstoječi tehnologiji in preteklih podatkih o dogajanju v podjetju. To je vzrok, da se v tej metodi lahko skrivajo tudi različne neracionalnosti. V bistvu gre za določanje standardnih stroškov, saj niso upoštevane tržne razmere, temveč možnosti podjetja glede zmanjšanja stroškov.

**Tretja je integrirana metoda**, ki v bistvu pomeni kombinacijo prvih dveh metod. Za njo je značilen velik vpliv vrhovnega vodstva na opredelitev ciljnih stroškov. Stroški, ki so postavljeni kot ciljni, so mu vodilo za vodenje.

Če podjetje ugotovi, da proizvaja izdelek z večjimi stroški, kot so ciljni, in zato ne dosega želenega dobička, si začne prizadevati za njihovo zmanjševanje, vendar mora paziti, da ne gre na račun kakovosti. Stroške lahko zmanjša praviloma na dva načina:

- Osredotoči se predvsem na tiste aktivnosti, ki pripomorejo k višji vrednosti v očeh kupcev, in zmanjša ali povsem odpravi tiste aktivnosti, ki k temu nič ne pripomorejo.
- Vsako aktivnost, ki pripomore k zadovoljevanju potreb kupcev, poskuša opraviti brezhিবno že v prvem poskusu. Tako znižuje stroške, povezane z opravljanjem posameznih aktivnosti, s tem pa tudi celotne stroške poslovanja.

Če podjetju kljub temu ne uspe doseči ciljnih stroškov, ima na voljo več poslovnih odločitev, ki pa so odvisne od njegove poslovne politike:

- Zadovolji se z manjšim dobičkom.
- Izdelek prodaja z izgubo, da bi si s tem zagotovilo trg za druge izdelke, ki prinašajo dobiček.
- Izdelek preneha proizvajati, vendar ga kupuje na trgu pri drugih proizvajalcih (zaradi dopolnitve prodajnega programa).
- Izdelek izloči iz proizvodnega in prodajnega programa.

### 2.2.2 Metoda ABC

Metodo ABC (imenovano tudi metoda po sestavinah dejavnosti) sta razvila ameriška avtorja R. Cooper in R. S. Kaplan v poznih osemdesetih letih prejšnjega stoletja s širitvijo t. i. napredne proizvodne tehnologije (angl. *Advanced manufacturing technology*). Bistvo metode ABC je, da za razporejanje stroškov vedno upošteva vzrok za nastanek stroška (Chadwick, 1998, str. 91), se pravi, da se ugotovi, zaradi katere dejavnosti je strošek nastal in za kateri proizvod ali storitev se uporablja katera dejavnost.

Čeprav se metoda uporablja predvsem za kalkulacijske namene, se njena uporabnost kaže tudi pri:

- nadzoru stroškov in lažjem ravnanju z njimi;
- razporejanju stroškov na proizvode ali storitve, kar pomeni kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih;
- določanju prodajnih cen proizvodov in storitev;
- ravnanju z dosežki in spremljanju obnašanja stroškov pri različnih obsegih poslovanja.

Metoda kljub svoji uporabnosti ni primerna za vse vrste podjetij. Njeno uvajanje v prakso je precej drago, zato se je treba prej vprašati, ali bodo koristi vpeljave nove metode večje, kot bodo stroški uvajanja. Metodo ABC je smiselno uvesti, če (McWatters et al., 2008 str. 89):

- imajo posredni spremenljivi stroški znaten delež v celotnih prihodkih;
- sta deleža posrednih in spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda;
- ima podjetje zelo razvejen proizvodni program.

Nekateri avtorji menijo, da tudi to niso zadostni razlogi, zato naj podjetje uvede novo metodo le, če ugotavlja nekatere posebnosti, ki jih sicer ne more razložiti. Med te posebnosti sodijo (Kavčič et al., 2007, str. 60):

- težko je razložiti zmanjšanje povpraševanja;
- cene konkurenčnih proizvodov so nerazumno nizke;
- proizvodi, ki jih je težko ustvariti, so izjemno dobičkonosni;
- vodje proizvodnih oddelkov želijo opustiti ustvarjanje dobičkovnih proizvodov;
- težko je razložiti dobičkovnost posameznih proizvodov;
- kupci se ne pritožujejo nad povišanjem cen;
- stroški se spreminjajo zaradi sprememb v računovodskem poročanju.

Koncept metode ABC temelji na predpostavki, da stroškov ne povzročajo izdelki in storitve, ki jih proizvajajo v podjetju, temveč aktivnosti, ki so potrebne za proizvodnjo (Horngren et al., 2008, str. 961). Stroškov torej ne povzročajo poslovni učinki, temveč aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek poslovnih učinkov. Logična zaporedja določenih aktivnosti pa tvorijo posamezne procese.

Aktivnost je torej obravnavana kot osrednja sestavina spremljanja stroškov po aktivnosti poslovnega procesa, stroški pa so kazalci neoptimizirane uporabe aktivnosti (Cokins, 1996, str. 11).

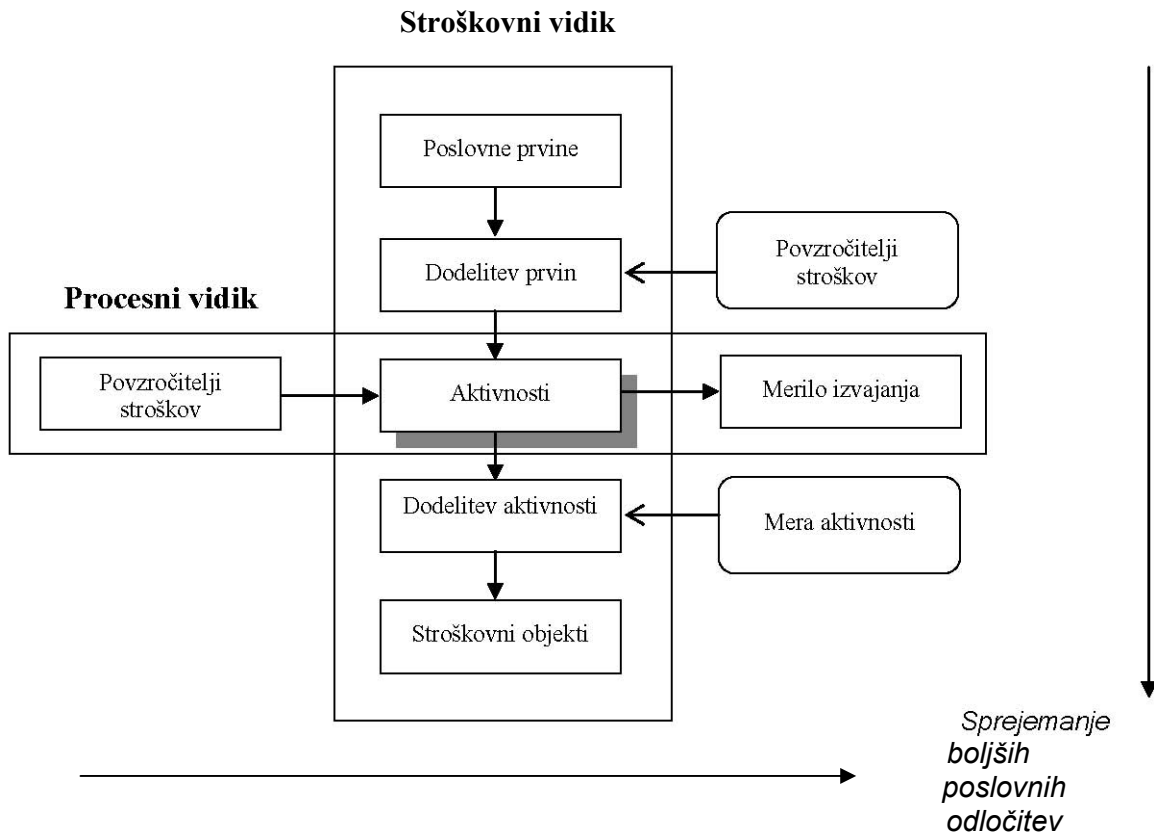
Osnovni model metode ABC prikazuje dva vidika (Turney, 1996, str. 95):

1. stroškovni in
2. procesni vidik.

Stroškovni vidik prikazuje splošni potek stroškov. Omogoča natančneje določiti stroške posameznih stroškovnih nosilcev (angl. *cost object*). Priskrbi nam torej informacije o prvinah poslovnega procesa, aktivnostih (katere aktivnosti potrošijo največ prvin poslovnega procesa, katere vrste prvin poslovnega procesa so potrebne za posamezno aktivnost, kje so priložnosti za znižanje stroškov) in stroškovnih nosilcih. Osnovna predpostavka tega pogleda je, da stroškovni nosilec ustvari potrebo po aktivnostih, le-te pa ustvarijo potrebo po prvinah poslovnega procesa.

Procesni vidik prikazuje tok informacij in transakcij, kot na primer informacije o številu premikov, o času premika, o strošku na premik. Pri tem je proces definiran kot serija aktivnosti, ki so potrebne za doseg določenega cilja. Procesni vidik daje z aktivnostmi nefinančne informacije o merilih uspešnosti porabe aktivnosti pri njenem izvajanju. Procesni pogled vsebuje informacije o povzročiteljih stroškov in meri uspešnost vsake aktivnosti ali procesa v kupčevi verigi vrednosti.

Slika 5: Dvodimenzionalni vidik metode ABC s sestavnimi deli



Vir: Turney, *Activity Based Costing, The Performance Breakthrough*, 1996, str. 96.

Kot je bilo ugotovljeno v ameriški raziskavi (Horngrén et al., 2000, str. 151), se podjetja v ZDA, Kanadi, Veliki Britaniji in na Irskem odločajo za uvedbo metode ABC zaradi različnih razlogov. To nam pove tudi, da je metoda ABC vsestransko uporabna.



Tabela 4: Trije najpogostejši vzroki za uporabo metode ABC po posameznih državah

Država Vzroki	ZDA	Kanada	Velika Britanija	Irska
1.	Informacije o stroških proizvodov	Informacije o stroških za določanje prodajnih cen	Obvladovanje stroškov	Informacije o stroških proizvodov
2.	Zniževanje stroškov	Natančnejše analize dobičkovnosti	Merjenje uspešnosti	Izboljšanje nadzora nad stroški in njihovega obvladovanja
3.	Izboljšanje poslovnih procesov	Izboljšanje meril uspešnosti	Informacije o stroških proizvodov oziroma storitev	Izboljšanje razumevanja stroškov

Vir: Horngren et al., *Introduction to Management Accounting*, 2002, str. 151.

Postopek uvajanja metode ABC mora biti točno določen in načrtovan. Ker se podjetja razlikujejo po potrebah, velikosti, kompleksnosti, vrstah aktivnosti in procesih, proizvodih in kupcih, se razlikujejo tudi v načinu planiranja uvedbe metode ABC v prakso. Ne glede na to, se v osnovi načrtovanje izvaja v naslednjih korakih (Turney, 1996, str. 226):

- določitev ciljev, ki jih želimo doseči z metodo ABC;
- opis informacij, ki so potrebne, da so cilji doseženi (namen);
- določitev obsega (obseg projekta);
- opis organizacijske strukture podjetja;
- določitev članov tima, ki bodo oblikovali projekt;
- določitev potrebnega izobraževanja za poslovodstvo, izvajalce in uporabnike metode;
- dokončanje projektnega plana (naloge in čas trajanja projekta);
- načrtovanje stroškov projekta.

Uvajanje sistema metode ABC v praksi poteka v dveh delih:

- zbiranje stroškov na ravni aktivnosti;
- razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

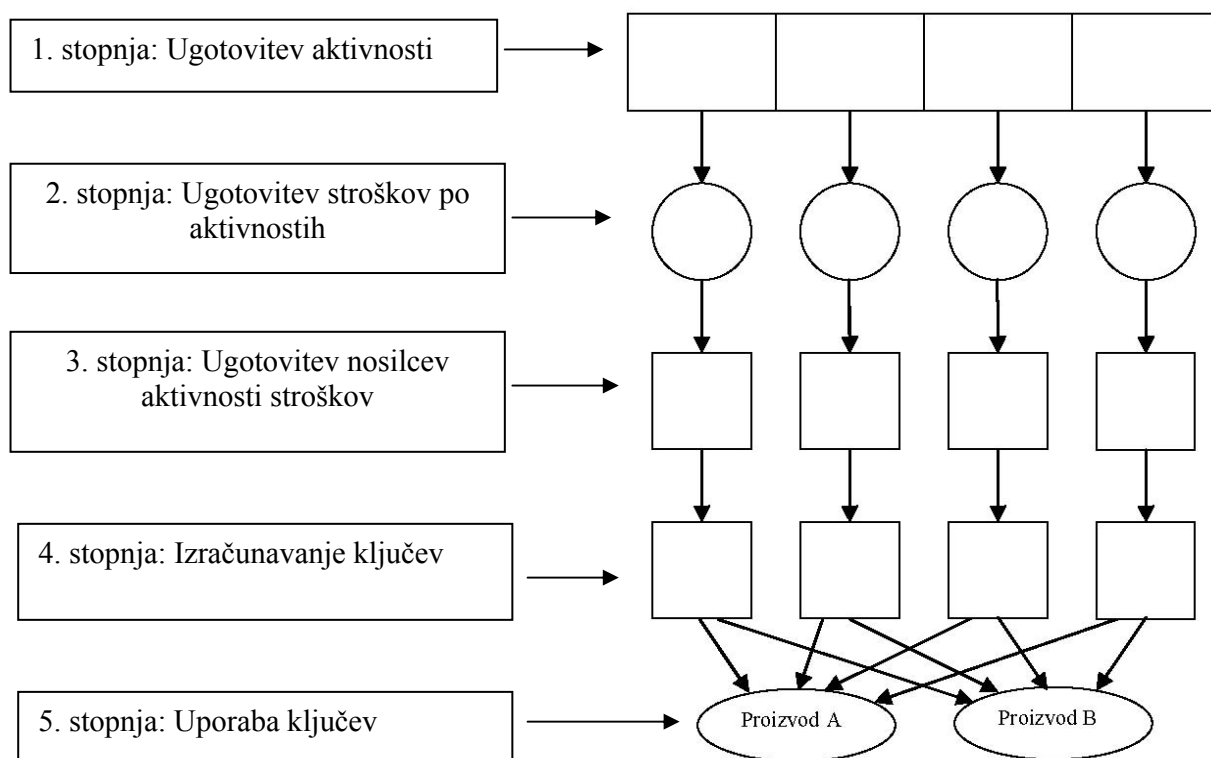
Postopek zbiranja stroškov na ravni aktivnosti je naslednji (Turk et al., 1996, str. 96):

- identifikacija aktivnosti, to je povzročiteljev stroškov;
- ugotavljanje stroškov, povezanih s posamezno aktivnostjo;
- združevanje ustreznih aktivnosti in z njimi povezanih stroškov v homogene stroškovne skupine oziroma stroškovne bazene (angl. *activity cost pool*), ki predstavljajo centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce;

- določanje meril aktivnosti, ki morajo biti čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov (aktivnostmi);
- izračunavanje meril aktivnosti na vsakem stroškovnem bazenu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo količnik za razporejanje splošnih stroškov.

V drugem delu se stroški posameznih aktivnosti prenašajo na stroškovne objekte oziroma stroškovne nosilce s prej opredeljenimi merili oziroma s količnikom začasnega stroškovnega nosilca.

Slika 6: Postopek pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem po metodi ABC



Vir: Hočevar, Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti, 1995, str. 92.

Sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa predpostavlja, da je aktivnost bistvo spremljanja in razporejanja stroškov. Stroške povzročajo aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek proizvodov in storitev (poslovnih učinkov). Proizvodi in storitve porabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in s tem povzročajo stroške.

Aktivnost razumemo kot vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov izrablja prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja določenih aktivnosti pa sestavljajo posamezne procese.

Aktivnosti v posameznem podjetju delimo na primarne in sekundarne.

Primarne aktivnosti so bistvene aktivnosti podjetja, sekundarne aktivnosti podpirajo primarne in ustvarjajo pogoje, da so primarne aktivnosti lahko izvedene. Pri tem za veliko podjetij velja pravilo 80 : 20, kar pomeni, da 80 % vseh aktivnosti predstavljajo podporne aktivnosti primarnim aktivnostim, 20 % aktivnosti pa primarne aktivnosti (Atkinson & Kaplan, 1998, str. 150). Obe vrsti aktivnosti povzročata različne vrste stroškov: primarne neposredne stroške, sekundarne pa posredne spremenljive in stalne stroške.

**Primarne aktivnosti** so tiste, ki se nanašajo neposredno na stroškovne nosilce. Bistvo je, da je izvedena aktivnost pripisana stroškovnemu nosilcu, ki je to aktivnost povzročil.

**Sekundarna aktivnost** podpira primarno. Razdelitev med primarno in sekundarno je odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. Če je stroškovni nosilec proizvod, so vse aktivnosti, ki niso neposredne aktivnosti za proizvod, sekundarne. Če je stroškovni nosilec določena dejavnost, so aktivnosti znotraj dejavnosti primarne, vse tiste zunanje aktivnosti pa sekundarne (Čižman, 2002, str. 249).

Glede na način pripisovanja aktivnosti posameznim stroškovnim nosilcem ločimo štiri skupine (Yoshikawa, Innes, Mitchell & Tanaka, 1993, str. 112):

- aktivnosti na enoto (so aktivnosti, ki so neposredno vezane na izdelek);
- aktivnosti na serijo (so aktivnosti, ki nastanejo, ko se proizvaja serija izdelkov; aktivnosti se spreminjajo s številom serij, vendar so skupne vsem proizvodom v seriji);
- aktivnosti za vzdrževanje proizvodnje (so aktivnosti, ki se izvajajo pri proizvodnji različnih izdelkov v proizvodni liniji, vendar niso odvisne od števila izdelkov v liniji);
- aktivnosti za vzdrževanje proizvodnega procesa v širšem smislu (so aktivnosti, ki so nujne, da steče proizvodjalni proces, in so skupne vsem proizvedenim izdelkom v podjetju).

Naslednja stvar, ki jo moramo narediti, je ugotoviti, kateri strošek povezati z določeno aktivnostjo.

Za vsako aktivnost ugotovimo, katere stroške povzroča in kakšna je narava stroškov glede na obseg dejavnosti. Pri tem nekateri stroški niso vezani na nobeno aktivnost, vendar jim ne moremo določiti merila. To so splošni stalni stroški. Če je strošek aktivnosti v celoti spremenljiv, ga pripišemo k aktivnosti v celoti, drugače pa izračunamo delež aktivnosti, ki je spremenljiv. Za ugotavljanje stroškov po aktivnosti si lahko pomagamo z intervjuji z vodji oddelkov, ki natančneje vedo, h kateri aktivnosti pripisati kakšen strošek, in z glavno knjigo. Problem, ki se pojavi, je v tem, da se v glavni knjigi stroški ne razporejajo glede na aktivnosti, zato moramo glavno knjigo preurediti za te namene. Pri tem moramo upoštevati nekatera pravila (posamezne konte, ki so med seboj povezani, združimo; združene konte nato porazdelimo do ravni oddelkov, saj je raven oddelka najprimernejša raven za razporeditev stroškov na aktivnosti; treba je prilagoditi neekonomske postavke namenu metode ABC).

Aktivnosti se združujejo v homogene stroškovne skupine (stroškovne bazene), ki so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce, oziroma oblikujejo se ustrezna stroškovna mesta posameznih sorodnih aktivnosti. Združene aktivnosti morajo biti čim bolj homogene, saj jih je le tako mogoče tesneje povezati z merili aktivnosti.

Pri tem je treba upoštevati naslednje (Turk et al., 2003, str. 127):

- združene aktivnosti morajo biti smiselno povezane;
- posamezni končni proizvod ali storitev mora vsebovati vse aktivnosti, ki so združene v skupino, in sicer v enakem razmerju;
- za vse združene aktivnosti je mogoče določiti isto (eno) enoto učinka kot začasnega stroškovnega nosilca;
- združevati je mogoče samo aktivnosti z iste ravni (ni mogoče združevati aktivnosti na enoto in aktivnosti na serijo).

Merilo aktivnosti mora biti čim tesneje povezano s povzročitelji stroškov, to je z aktivnostmi. Število meril aktivnosti je odvisno od želene natančnosti informacij in od kompleksnosti podjetja. S povečevanjem števila meril aktivnosti narašča tudi natančnost razporejanja stroškov na enoto poslovnega učinka. Merila aktivnosti so povezave med stroški aktivnosti in stroškovnim mestom. Poznamo tri tipe meril aktivnosti (Kaplan, 1998, str. 108–110):

### **1 Število izvajanj aktivnosti**

Primer te vrste merila aktivnosti je število nastavitvev, število polnjenj. Je najcenejša vrsta merila aktivnosti in precej nenatančna, saj predvideva, da se vsakič, ko se aktivnost izvaja, porabi enaka količina prvin poslovnega procesa. Ta vrsta merila aktivnosti je primerna, kadar vsi proizvodi enako povprašujejo po aktivnosti.

### **2 Čas trajanja aktivnosti**

Ta vrsta merila aktivnosti predstavlja čas, ki je potreben, da se aktivnost izvede. Uporabljeno naj bi bilo takrat, ko so za različne proizvode potrebne različne aktivnosti. Je natančnejše kot število transakcij, vendar tudi dražje, saj zahteva ocenitev časa izvajanja aktivnosti. Primer merila aktivnosti je število ur nastavitve, število ur kontrole ali število ur neposrednega dela.

### **3 Neposredna obremenitev**

To pomeni, da neposredno obremenimo proizvode na podlagi delovnih nalogov za uporabljene prvine poslovnega procesa pri izvajanju aktivnosti. To merilo je najnatančnejše, vendar tudi najdražje.

Kot merilo aktivnosti lahko uporabimo tudi namen izvajanja neke aktivnosti, intenzivnost

izvajanja neke aktivnosti ali sestavljenost izvajanja neke aktivnosti. Za primarne aktivnosti ne potrebujemo meril aktivnosti, ker jih neposredno pripišemo stroškovnemu nosilcu. Za sekundarne pa izberemo tako merilo aktivnosti, ki najbolj povezuje aktivnosti in stroškovni nosilec. Primer meril aktivnosti za posamezne aktivnosti je prikazan v tabeli 5.

Tabela 5: Aktivnosti in njim ustrezna merila aktivnosti

Aktivnost	Merilo aktivnosti
priprava proizvodnje	število priprav proizvodnje, čas priprave proizvodnje
nadziranje kakovosti	število kontrol
nabava materiala	število nabav, število dobaviteljev
sodelovanje s kupcem	število kupcev, število naročil kupcev
ravnanje z materialom	število premikov materiala, razdalja med premiki

Vir: Yoshikawa et al., *Contemporary cost management*, 1993, str. 111.

Ko določamo merila aktivnosti, moramo izbirati taka merila aktivnosti, ki spodbujajo k izboljšavam podjetja, ki so povezana z dejansko porabo aktivnosti, ki se ujemajo z vrsto aktivnosti (Kaplan, 1998, str. 281–283).

Stroške začasnega stroškovnega nosilca izračunamo na vsakem stroškovnem mestu. Začasni stroškovni nosilec glede na končni stroškovni nosilec predstavlja količnik za razporejanje splošnih stroškov K.

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega mesta - aktivnosti}}{\text{obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu}} \quad (2)$$

Pri tem je obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev.

V drugem koraku količnik dodatka posrednih stroškov vsakega stroškovnega mesta, izračunanega v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod oziroma storitev.

Splošni stroški = količnik \* potroški začasnih stroškovnih nosilcev za končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev

## 2.3 Prednosti in slabosti v teoriji predstavljenih kalkulacij stroškovnih cen

Različne kalkulacijske metode so primerne za različne pogoje uporabe. V nadaljevanju je prikazano, v katerih primerih so posamezne skupine kalkulacij primerne oziroma v katerih njihova uporaba ni smiselna.

### **2.3.1 Prednosti in slabosti klasičnih kalkulacijskih metod**

#### **PREDNOSTI**

Tako kot vse računovodske metode imajo tudi klasične kalkulacijske metode prednosti in slabosti. Prednosti tradicionalnih metod so predvsem v enostavnosti in zaradi tega podjetjem ne predstavljajo velikih stroškov. Te metode so primerne predvsem za podjetja, ki imajo malo različnih proizvodov oziroma malo različnih vrst proizvodov. Prav tako je za podjetje smiselno, da ohrani klasične metode kalkuliranja, če ima v svojih celotnih stroških majhen delež posrednih stroškov.

#### **SLABOSTI**

Tradicionalne metode kalkulacij zagotavljajo zelo nenatančno prenašanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce, kar privede do podcenjevanja in precenjevanja stroškov končnih stroškovnih nosilcev. Podcenjevanje pomeni, da proizvod potroši visoko raven prvin poslovnega procesa, vendar mu s tradicionalnim načinom razporejanja stroškov dodelimo malo stroškov. Precenjevanje pomeni ravno obratno: proizvod potroši malo prvin poslovnega procesa, vendar mu je pripisano veliko stroškov. Pri tem precenjevanje enega proizvoda vodi v podcenjevanje drugega proizvoda. Podjetja, ki precenjujejo stroške proizvoda, precenjujejo ceno in izgubljajo tržni delež.

Tradicionalni način razporejanja stroškov je postal neprimeren zaradi rasti posrednih stroškov (kot posledica avtomatizacije), spremembe v značaju splošnih stroškov (kot posledica povečanja fleksibilnosti, povečanja vloge dizajna, večje potrebe prilagajanja zahtevam kupcev, povečanja raznovrstnosti proizvodov, povečanja pomena kakovosti) in zmanjšanja stroškov neposrednega dela glede na celotne stroške (Innes & Mitchell, 1993, str. 54).

Posledica nenatančnega določanja stroškov na enoto poslovnega učinka je nenatančno določena lastna cena, kar lahko privede do napačnih poslovnih odločitev. Napačne informacije o stroških na enoto stroškovnega nosilca imamo, če (Young, 2001, str. 59–60):

- za razporejanje posrednih stroškov uporabljamo samo neposredne ure dela;
- za razporejanje stroškov uporabljamo samo merila, ki so povezana z obsegom proizvodov;
- imamo veliko stroškovnih nosilcev in ne upoštevamo, da obsega različna proizvodnja (avtomatizirana, polavtomatizirana, ročna) različno strukturo splošnih stroškov;
- razporejamo na stroškovne nosilce samo produkcijske stroške in ne upoštevamo ostalih stroškov, kot so stroški dostave in marketinga.

Informacije o stroških niso pomembne samo za ugotavljanje primerne prodajne cene, ampak tudi za vrsto poslovnih in strateških odločitev. Netočne informacije o stroških vodijo v (Turney, 1996, str. 6–19):

- osredotočenje na neustrezne trge in prodajo neustreznih proizvodov;
- prodajo proizvodov napačnim kupcem in v neprimerno oskrbo kupcev, ki so dobičkovno zanimivi;
- povečevanje stroškov oblikovanja proizvoda;
- nakup neustrezne opreme in napačno oblikovanje poslovnih procesov;
- neustrezno organizacijsko strukturo podjetja;
- naraščanje stroškov kljub uvajanju programov za znižanje stroškov;
- napačne odločitve pri odločanju med lastno proizvodnjo določenih enot in med dobavo teh enot zunaj podjetja.

### **2.3.2 Prednosti in slabosti metode ABC**

#### **PREDNOSTI**

Prednosti metode ABC so opisane že v prejšnjem podpoglavju, zato bom na tem mestu izpostavil samo največjo prednost metode, ki je v njeni široki uporabnosti. Uporabna je tako za kalkulacijske namene kot tudi za ostale pomembne informacije za poslovodstvo. Tako naj bi podjetjem pokazala (Kavčič et al., 2007, str. 57):

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

Poleg tega naj bi metoda ABC v primerjavi s klasičnimi metodami omogočala natančnejše razporejanje posrednih stroškov na končne proizvode ali storitve. Kot je razvidno iz dosedanje razprave o metodi ABC, je zelo smiselno za vsako srednje ali veliko podjetje razmisliti o njeni uvedbi zaradi njene uporabnosti ob upoštevanju dejstva, da morajo biti koristi od uvedbe večje, kot bi bili stroški njenega uvajanja.

#### **SLABOSTI**

Glavne omejitve metode ABC so (Hočevar, 2002, str. 11):

- dvomljiva novost;
- težava pri uvajanju v prakso (visoki stroški, problem pridobivanja podatkov, aktivnosti niso omejene na posamezne oddelke in področja odgovornosti podjetja,

- druge spremembe v podjetju imajo prednost, zahteva veliko časa, potrebna ustrežna računalniška podpora);
- subjektivnost (subjektivna izbira osnov za izračun ključev, subjektivno določanje aktivnosti);
  - dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov (ni nujno, da se z zmanjšanjem števila povzročiteljev znižajo tudi stroški);
  - zmanjšanje odgovornosti za stroške (stroški se ugotavljajo po proizvodih in ne po mestih odgovornosti);
  - primernost za večja podjetja (pri manjših podjetjih so stroški večji od koristi).

Metoda ABC je uporabna pri predračunavanju stroškov po proizvodih, medtem ko so standardne metode kalkuliranja primernejše za potrebe načrtovanja in nadziranja stroškov po mestih odgovornosti.

### **3 DOLOČANJE POLNIH LASTNIH CEN IN PRODAJNIH CEN V IZBRANEM PODJETJU**

#### **3.1 Predstavitev podjetja**

Podjetje X je bilo ustanovljeno leta 1994 kot skupno vlaganje med slovenskim lastnikom in francoskim podjetjem. Ima naslednjo lastniško strukturo: 51 % podjetje iz Francije in 49 % fizična oseba iz Slovenije.

Prvotni namen ustanovitve so bili dodelavni posli za francosko podjetje (sestava komponent), ki je bil dobavitelj posod za pranje stekel za novomeški Revoz. Iz »obrta« z enim samim zaposlencem se je v 13-ih letih razvilo podjetje, ki zaposluje 131 ljudi in je imelo v letu 2007 9,6 mio € prometa. V tem času se je razvilo iz poddobavitelja v dobavitelja TIR 1, kar pomeni, da pri nekaterih projektih že sodeluje kot neposredni dobavitelj za avtomobilске tovarne, kot so: General Motors, Peugeot-Citroen in Renault, prek svojega komercialnega strateškega partnerja iz Španije pa tudi za Ford, Nissan, Volvo in Jaguar. Cilj podjetja je utrditev in razširitev statusa neposrednega dobavitelja za izdelovalce avtomobilov.

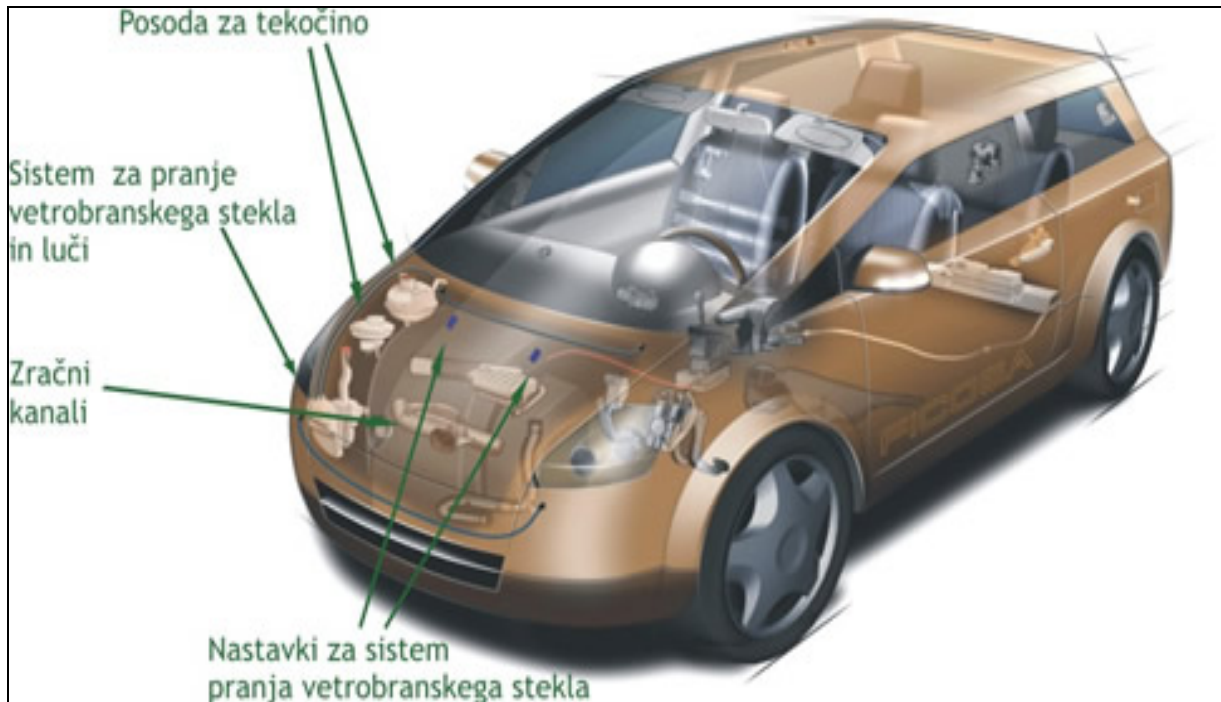
Podjetje je v tem času prešlo iz delovanja po obrtniškem sistemu (en človek za vse) na industrijski način, s tem na delegiranje nalog na različna področja. V letu 2003 je od certifikacijske hiše TUV-BAYERN iz Nemčije pridobilo certifikat kakovosti ISO/TS 16949 verzija 2002, tako da je danes po vseh merilih sposobno pokrivati potrebe različnih proizvajalcev avtomobilov, saj ta standard nadgrajuje vse do sedaj obstoječe za avtomobilsko industrijo; VDO, QS9000, EAQF 94 ...

Glavna dejavnost podjetja je izdelava sistemov za pranje avtomobilskih stekel (to pomeni posodo za vodo, napeljave za razvod vode in šobe za razpršitev vode na stekla) za našete



kupce. Poleg tega izdeluje tudi nekatere komponente za gospodinjske aparate za podjetje Gorenje iz Velenja (razni »akumulatorji« za zamrzovalnike, plastične cevi za sušilne stroje ...). Ti izdelki predstavljajo približno 15 % celotnega prometa.

Slika 7: Vrste izdelkov Podjetja X



Vir: Letno poročilo Podjetje X, 2007, str. 5.

Razvoj izdelkov z uporabo naj sodobnejših metod in opreme poteka danes pri španskem partnerju, ki ima v Barceloni razvojne oddelke za področje dobaviteljev za avtomobilsko industrijo za osem tovarn skupaj, Podjetje X se vključuje v projekte pri analizi proizvodnih tehnologij s svojimi izkušnjami in znanjem načrtovanja delovnih procesov. Na zahtevo kupcev lahko v Podjetju X razvijejo delovne procese za zagotavljanje kakovosti za vsako zahtevo ali standard.

## CILJNI TRGI IN PROJEKCIJE

Zaradi povezave z novim strateškim partnerjem, ki bo Podjetje X umestil v svojo regionalno organizacijo in mu tako zagotovil nove kupce iz zahodne Evrope, hkrati pa omogočil tudi širitev na novonastajajoči ruski avtomobilski trg, Podjetje X ne načrtuje kakšne posebne propagandne aktivnosti, razen na posameznih projektih.

Glede na proizvedene količine napeljav za razvod vode, ki jih je v letu 2007 cca 7,6 milijona kosov (to predstavlja cca 2,8 milijona vozil), podjetje dosega 15-odstotni tržni delež v Evropi. Proizvodnja teh izdelkov nima velike dodane vrednosti, zato se ne planira povečevanje deleža teh izdelkov v strukturi proizvodnje in prodaje. Planira pa se prenos proizvodnje še nekaterih

izdelkov (predvsem iz segmenta napeljav) v proizvodni obrat v cenejšo Bosno in Hercegovino, kjer se gradi dodatni objekt za povečanje proizvodnih zmogljivosti.

V naslednjih treh letih bo potekal intenzivnejši razvoj šob za vodo, da bi dvignili tržni delež s sedanjih 8 % na 15 %, kar pomeni s sedanjih 3 milijonov šob na 5 milijonov šob letno. V Podjetju X razvijajo novo šobo, ki bo novost na trgu, saj bo izdelek izdelan iz dveh materialov v enem kosu. Sedaj imajo namreč vse šobe ločena tesnila, kar pomeni dodatno delo pri sestavi. Nova šoba pa bo narejena s tehniko dvokomponentnega brizganja, kar pomeni, da bo nova šoba izbrizgana že skupaj s tesnilom, seveda vsaka komponenta iz svojega materiala. Podjetje X načrtuje v naslednjih letih to novost predstaviti vsem večjim izdelovalcem avtomobilov, za kar se trenutno v podjetju oblikuje nov marketinški pristop.

### **3.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju na področju kalkulacij**

Ker je Podjetje X precej specifično, so razvili svojo metodo za izračunavanje planskih cen, ki se uporabljajo tudi kot lastne cene.

Kot v vsakem podjetju je najenostavneje razdeliti neposredne stroške. Neposredni stroški materiala, ki se uporabljajo pri kalkulaciji, je dejanski strošek materiala (vsebuje tudi odvisne stroške nabave) in se ugotavlja z normativi, ki poleg čiste porabe materiala vsebujejo še dodatek kala, ki pa je določen na podlagi večletnih izkušenj v proizvodnji. Neposredni strošek dela se v podjetju izračunava kot produkt časa, v katerem naredi en delavec en izdelek, in s stroškom delovne ure delavca. Pri normativu dela je upoštevana zmogljivost strojne opreme in delavca na izmeno osmih ur. Iz teh podatkov se izračuna, kolikšna je produktivnost enega delavca na eno uro. V delovni uri delavca so upoštevani vsi stroški, ki jih ima podjetje z delavcem v proizvodnji (plača z vsemi prispevki in davki, letni dopust, regres, malica, prevoz na delo in z dela, bolniški dopust, ki je izračunan iz nekajletnega povprečja bolniške odsotnosti, delovna obleka). Ker ima podjetje svoj proizvodni obrat tudi v Bosni in Hercegovini, kjer se opravlja storitev montaže napeljav za pranje avtomobilskih stekel s postopkom pasivnega oplemenitenja (kar pomeni, da Podjetje X zagotavlja vse potrebne materiale, znanje in opremo, v bosanskem podjetju pa po navodilih samo sestavljajo napeljave), se pri teh izdelkih uporablja cena delovne sile v Bosni in Hercegovini, ki je trikrat manjša kot v Sloveniji, upoštevani pa so tudi stroški, ki nastanejo ob tem postopku (stroški špedicije, stroški izobraževanja, logistični stroški, stroški financiranja večjih zalog materialov ...).

Z obstoječo metodo v podjetju razdelijo naslednje spremenljive splošne stroške:

- stroške energije,
- stroške rezervnih delov,
- stroške drobnega inventarja,
- druge stroške materiala,
- stroške zunanjih proizvodnih storitev,

- stroške vzdrževanja,
- stroške najemnin,
- stroške zavarovalnih premij,
- stroške dela preko študentskih servisov,
- stroške špediterskih storitev,
- stroške amortizacije.

Vsi navedeni stroški se razporedijo zgolj na segment proizvodov pihanja in brizganja. Podlaga za razporejanje splošnih stroškov je v tem primeru strojna ura in delež, ki naj bi ga določen stroj pokrival. Stroji iz segmenta pihanja prevzamejo 77 % vseh splošnih stroškov, ostalih 23 % splošnih stroškov pa se razdeli na stroje iz segmenta brizganja. To pomeni, da se vsi posredni stroški razdelijo samo na izdelke iz segmenta pihanja in brizganja, segment sestavljanja napeljav pa ne vsebuje teh stroškov, zato izračunane lastne cene napeljav prikazujejo malo izkrivljeno dejansko stroškovno sliko, saj se ti izdelki prikazujejo bolj dobičkonosni, kot v resnici so. Na tem mestu moram poudariti, da v podjetju to počnejo namerno in v skladu s svojo poslovno politiko, katere filozofija je v tem, da morajo biti stroji oziroma oprema največje vrednosti (brizganje in pihanje) in posledično tudi izdelki iz teh proizvodnih segmentov sposobni pokrivati vse posredne stroške.

### **Glavne ugotovitve analize obstoječega stanja v Podjetju X**

V opravljeni analizi sem ugotovil dve stvari, ki po mojem mnenju bistveno vplivata na višino lastne cene in na razmerje med lastnimi cenami izdelkov. To sta:

1. razporejanje splošnih stroškov zgolj na nekatere segmente proizvodov ter
2. v metodi niso zajeti vsi posredni stroški, tako da izračunana lastna cena ne predstavlja dejanskih stroškov, ki jih ima podjetje pri izdelavi določenega proizvoda.

V nadaljevanju je podrobneje predstavljen sedanji način izračunavanja lastnih cen v Podjetju X. Glavna značilnost je, da se splošni stroški razdelijo v strošek strojne ure strojev za pihanje in brizganje.

Tabela 6: Izračun stroškov strojne ure

Vse cene v EUR	5	let	TEČAJ EUR						
Stroj na mesec opravi:	480	ur	239,64						
Cena kilovata:	0,08	EUR/KW	ZASEDENOST						
RAZDELILNI STROŠKI	391.051.840,00 SIT		80 %						
BILANCA 2007	1.631.830 EUR								
VSI PODATKI NA URO									
DELEŽ BRIZGANJA: 23,00 %									
IME STROJA	ARBURG	ARBURG	ARBURG	ARBURG	KM 200	ARBURG	ARBURG	ARBURG	ARBURG
TIP STROJA:	35/100	35/100	340100	45/100	350/200	50/100	80/100	70/100 CMD	80/100
UDELEŽBA PRI STROŠKIH v %	2,50 %	2,50 %	2,50 %	2,50 %	3,00 %	2,50 %	2,50 %	2,50 %	2,50 %
CENA NOVEGA STROJA v €	22000	22000	22000	28000	110000	28000	40000	45000	45000
VREDNOST STROJA v €	5000	5000	2000	8000	110000	15000	20000	5000	20000
DODATKI v €	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00	3000,00
DOBIČEK STROJA 8 %	0,647	0,647	0,647	0,668	1,080	0,668	0,712	0,730	0,730
INDUSTRIJSKI STROŠEK v €	7,1	7,1	7,1	7,1	8,5	7,1	7,1	7,1	7,1
ZASLUŽEK STROJA v €	1,0	1,0	1,0	1,3	5,0	1,3	1,8	2,0	2,0
LASTNA CENA v €	8,1	8,1	8,1	8,4	13,5	8,4	8,9	9,1	9,1
STROŠEK UPRAVE 20 % V DELEŽU URE - EURO v €	2	2	2	2	3	2	2	2	2
PRODAJNA CENA URE v €	10,3	10,3	10,3	10,7	17,3	10,7	11,4	11,7	11,7
DELEŽ PIHANJA: 77,0 %									
IME STROJA	MOI	MORRETI 20	KAUTEX	AVTOMA	BM	AVTOMA	MEICO		
TIP STROJA:	10T	15T	40T	45 T	2X 5 L	5T	20T		
UDELEŽBA PRI STROŠKIH v %	10,0 %	12,0 %	15,0 %	19,0 %	6,0 %	5,0 %	10,0 %		
NABAVNA CENA NOVEGA STROJA v €	150.000	200.000	400.000	350.000	250.000	120.000	250.000		
VREDNOST STROJA v €	5000	30000	80000	300000	100000	120000	145000		
ENERGIJA elektrika kW	45	55	70	60	30	25	50		
INDUSTRIJSKI STROŠEK v €	14,2	17,0	21,2	26,9	8,5	7,1	14,2		
DOBIČEK STROJA 8 %	1,59	1,97	2,91	2,68	1,44	0,75	1,89		
ZASLUŽEK STROJA v €	5,7	7,6	15,2	6,6	9,5	2,3	9,5		
LASTNA CENA URE v €	19,8	24,6	36,4	33,5	18,0	9,4	23,6		
PRODAJNA CENA STROJA v €	21,4	26,5	39,3	36,2	19,4	10,1	25,5		

Vir: Interni podatki Podjetja X.

Iz tabele 6 je razvidno, da v podjetju vse posredne stroške razdeljujejo samo na segment pihanja in brizganja, in sicer na izdelke pihanja 77 % ter na izdelke brizganja 23 %.

Na podlagi podatkov iz letnega poročila so v Podjetju X imeli 1.631.830 EUR takih splošnih stroškov, ki jih razporejajo z uporabo svoje metode. Prvi korak je določitev deleža splošnih stroškov, ki se vkalkulira v stroškovno uro posameznega stroja. Ta delež določijo glede na moč stroja, njegovo vrednost in njegovo produktivnost. Za primer lahko vzamemo prvi stroj na segmentu brizganja (Arburg 35/100), preko katerega se na izdelke brizganja, po oceni direktorja podjetja, prenese 2,5 % splošnih stroškov, ki se razporejajo. Nato se določi, koliko ur dejansko opravi določen stroj; če ne prihaja do nepredvidenih situacij (strojeloma), potem en stroj naredi približno 5.760 delovnih ur letno. Za prej omenjeni stroj to pomeni, da se 2,5 % splošnih stroškov (40.795,80 EUR) razdeli na 5.760 ur, kar pomeni 7,1 EUR na uro, kar se v tabeli 6 šteje kot industrijski strošek. Na industrijski strošek se doda še:

- dobiček stroja – to je 8 % industrijskega stroška (v tabeli 6 je to dobiček stroja in znaša za omenjeni stroj 0,647 EUR);
- amortizacija stroja (v tabeli 6 prikazana kot zaslužek stroja in znaša 1,00 EUR) – ta strošek se podvaja, saj je strošek amortizacije že vključen v splošne stroške, ki se razporejajo;
- strošek uprave, za kar se upošteva 20 % (po oceni direktorja) in znaša v našem primeru 1,60EUR.

Vsota vseh naštetih stroškov predstavlja prodajno ceno ure določenega stroja. V našem primeru znaša prodajna cena strojne ure stroja 10,30 EUR, kar se upošteva pri izdelku, ki se proizvaja na tem stroju. Po tej metodi se določijo prodajne cene strojnih ur za vse stroje.

Iz teh podatkov so v Podjetju X izračunali planske cene, pri čemer so upoštevali naslednje dejavnike:

- normative strojev (koliko kosov izdelata stroj na strojno uro);
- normative neposrednih delavcev (koliko kosov lahko obdelata en delavec na uro – normativi so izračunani na podlagi normiranja na izmeno);
- strošek neposrednega materiala (to je produkt porabljenih materialov in njihovih cen) ter
- industrijski strošek, v katerem so vključeni splošni stroški.

Za primer, kakšen je potek izračuna, bom vzel izdelek s šifro 1010001. Izhajam iz normativa delavca, ki lahko v eni izmeni obdelata 220 kosov, kar pomeni, da je normativ delavca 28 kosov na uro. Strošek neposrednega delavca znaša 2.600,00 SIT oziroma 10,85 EUR na uro, preračunano na kos to pomeni 95,86 SIT oziroma 0,40 EUR na izdelek. Strošek neposrednega materiala znaša 2,21 EUR, kar je produkt normativa porabe materiala (granulata) in cene materiala na enoto mere. Ostane še tretja sestavina lastne cene po tej metodi, to je strojni strošek na izdelek, ki je kot produkt strojnega stroška na uro in normativa stroja na uro. V

našem primeru lahko stroj naredi 50 kosov na uro, strojna ura stroja, na katerem se ta izdelek izdeluje, znaša 26,50EUR (stroj za pihanje Morreti). Strojni strošek na enoto znaša torej 126,1 SIT oziroma 0,53 EUR. Če seštejem vse sestavine planske cene, ima izdelek s šifro 1010001 plansko ceno enako 3,136 EUR. Po enakem postopku so izračunane planske cene za vse izdelke Podjetja X. Tabela z izračunanimi planskimi cenami je v prilogi 2.

Kot smo že ugotovili, v proučevanem podjetju uporabljajo planske cene tudi kot informacijo o lastni ceni izdelkov, pri čemer se zavedajo, da v njej niso zajeti vsi splošni stroški in da splošni stroški, ki se razporejajo, niso razporejeni na vse izdelke, pač pa samo na izdelke iz segmenta pihanja in brizganja.

V predlogu metode kalkulacije, ki je predstavljena v naslednjem podpoglavju, sem poskušal odpraviti ti glavni pomanjkljivosti.

### **3.3 Predlog kalkulacije stroškovne cene**

Eden od ciljev magistrskega dela je predlagati izbranemu podjetju, kako bi lahko z metodo ABC v podjetju prišli do relevantnih informacij, koliko jih posamezni proizvodi dejansko stanejo, kar pa bi bila lahko tudi dobra podlaga za določanje prodajnih cen.

Model predloga izračunavanja polnih lastnih cen temelji na sedanjem načinu za določanje neposrednih stroškov dela in neposrednih stroškov materiala, ki je po mojem mnenju že sedaj pravilen in ga ni smiselno kakor koli spreminjati, ter na metodi ABC za razporejanje splošnih stroškov. Ker ima podjetje vse značilnosti poslovanja, za katere je uporaba predlagane metode smiselna, menim, da bi bila tudi v tem podjetju smiselna in njena uvedba ekonomsko upravičena.

Prvi korak pri uvedbi bi bil ugotovitev aktivnosti v podjetju, ki povzročajo splošne stroške. Po pregledu analitične bilance podjetja sem aktivnosti v podjetju razdelil na devet skupin, katerih stroški se bodo razporejali na začasne stroškovne nosilce po različnih ključih za razporejanje.

Te aktivnosti so:

- poraba električne energije,
- vzdrževanje opreme,
- amortizacija opreme,
- ogrevanje in vzdrževanje poslovnih prostorov,
- zavarovanje poslovnih prostorov in opreme ter zavarovanje poslovanja in splošne odgovornosti,
- najem poslovnih prostorov,
- poraba pomožnih materialov,
- uporaba spremljajočih storitev in
- delovanje uprave.

Za posamezne aktivnosti so predlagani ključni za razporeditve stroškov glede na značilnosti posameznih aktivnosti in so prikazane v posameznih slikah v nadaljevanju.

Naslednji korak je določitev začasnih stroškovnih nosilcev, ki so v našem primeru skupine sorodnih izdelkov, za katere velja, da se izdelujejo z enako tehnologijo ter na enakih strojih in napravah. V Podjetju X lahko oblikujemo na podlagi tega kriterija pet skupin izdelkov, in sicer:

- izdelki s tehnologijo pihanja,
- izdelki s tehnologijo brizganja,
- šobe za razpršitev tekočin,
- napeljave za razvod tekočin in
- izdelki, sestavljeni v hčerinskem podjetju v Bosni in Hercegovini.

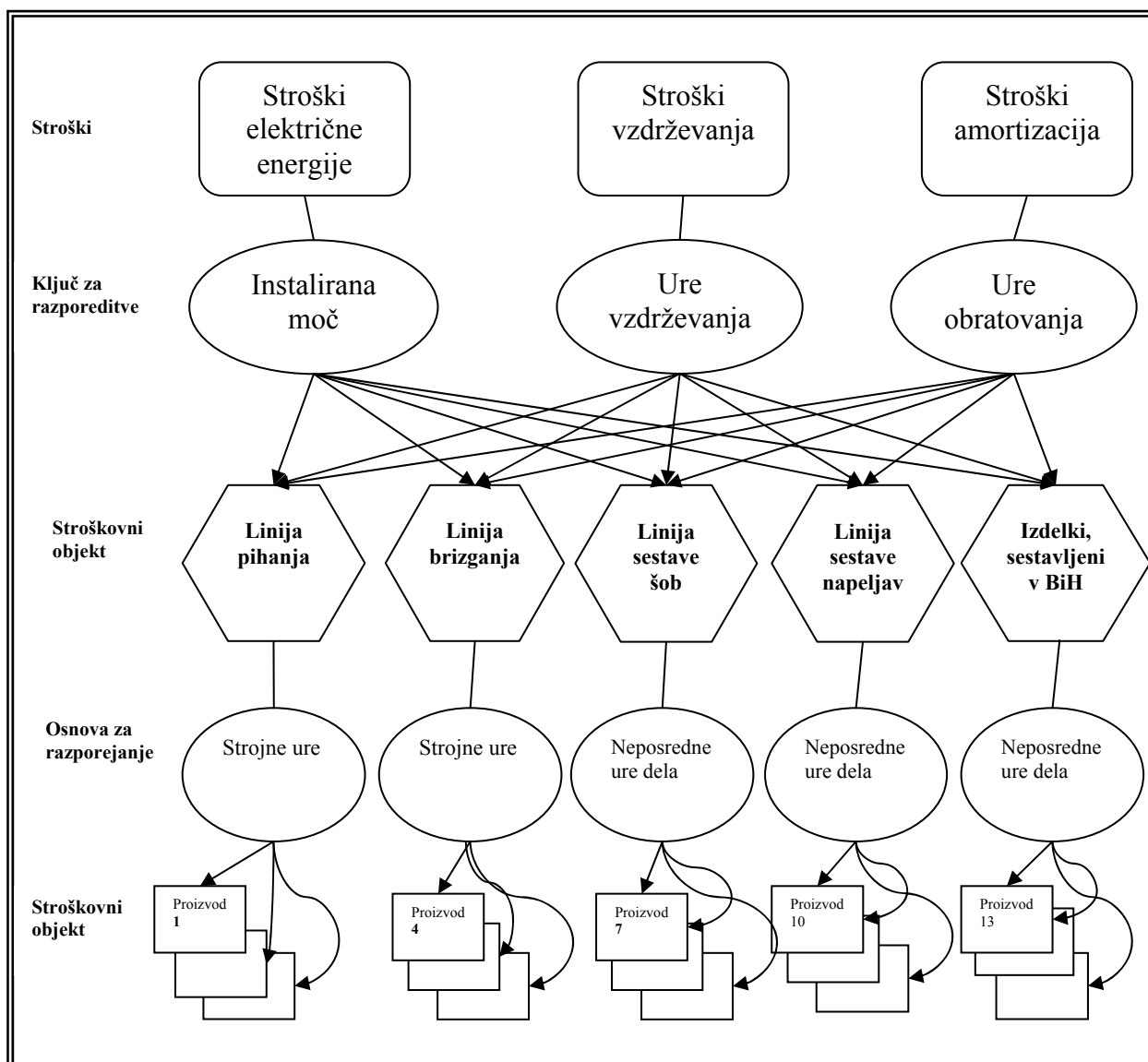
Sledi novo oblikovanje novih osnov oziroma ključev za razporejanje stroškov z začasnih stroškovnih nosilcev na končne izdelke. Ti ključni so zopet prilagojeni lastnostim posameznih vrst izdelkov. Tako predlagam za prvi dve skupini izdelkov kot podlago za razporejanje strojne ure, saj se ti izdelki proizvajajo na popolnoma avtomatiziranih linijah, medtem ko bi bila za ostale štiri skupine primernejša osnova za razporejanje neposredne ure dela, saj je njihova skupna značilnost, da je pri teh izdelkih veliko več ročnega dela.

Sledijo podrobnejše obrazložitve razporejanja posameznih stroškovnih skupin načasne stroškovne nosilce in nato razporeditev na končne izdelke po predlagani metodi.

### **3.3.1 Ugotavljanje in razporeditev splošnih stroškov strojev in naprav**

Spodaj je prikazana shema, kako naj bi se ugotavljali stroški, povezani s tehnološko opremo. Največjo težavo v Podjetju X predstavlja razporeditev stroškov vzdrževanja, saj se sedaj stroški vzdrževanja ne razporejajo na posamezne sklope, ampak so na voljo samo v agregatni vrednosti, zato predlagam spremljanje stroškov vzdrževanja po začasnih stroškovnih nosilcih, ki so v našem primeru vrste izdelkov oziroma linije proizvodnje. Ker hčerinsko podjetje v Bosni in Hercegovini uporablja opremo, ki je v lasti Podjetja X, se strošek amortizacije razdeli glede na kriterij obratovalnih strojnih ur tudi na izdelke, ki se sestavljajo na tej lokaciji.

Slika 8: Način razporejanja stroškov električne energije, stroškov vzdrževanja in stroškov amortizacije

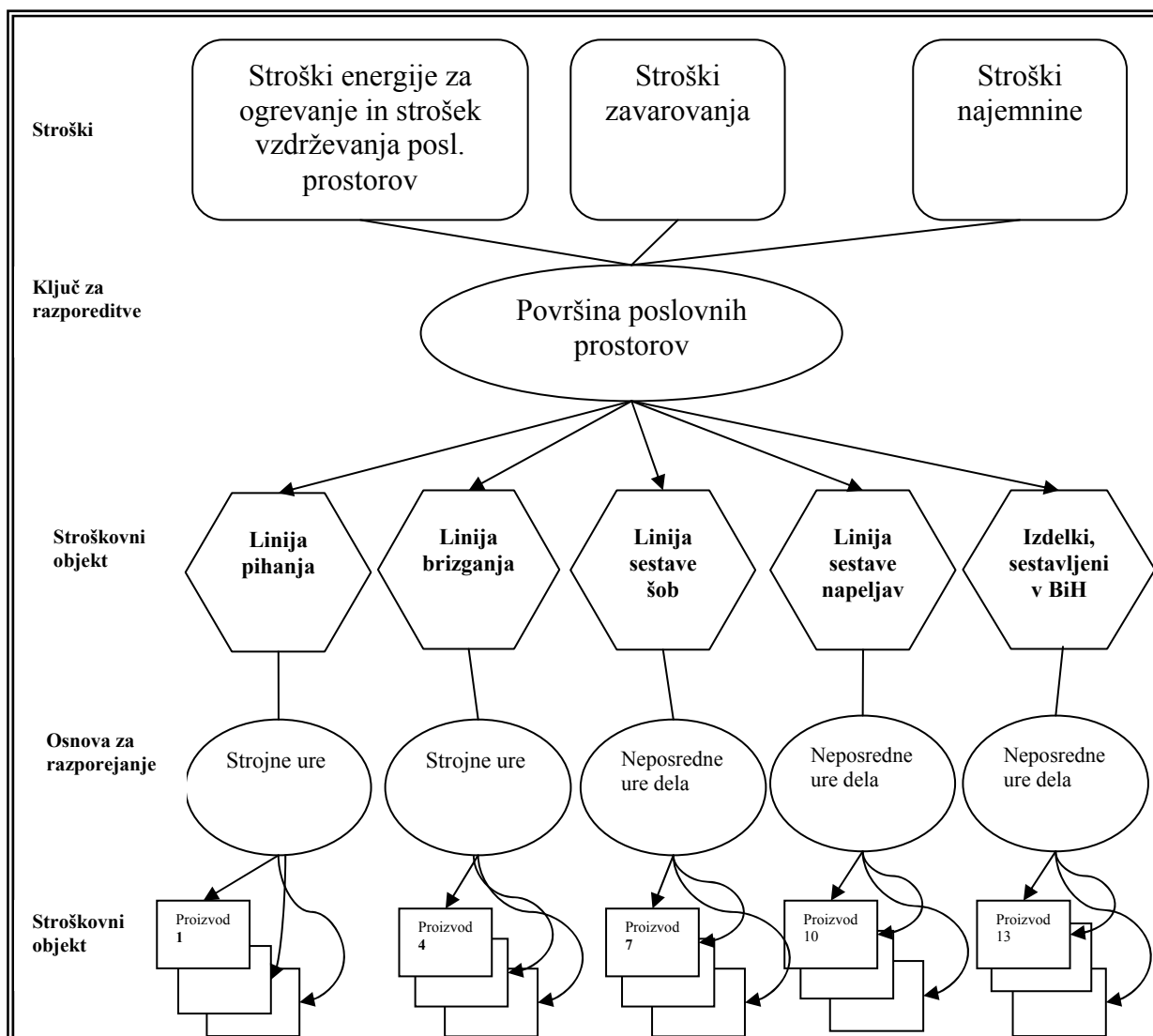


### 3.3.2 Ugotavljanje in razporeditev stroškov poslovnih prostorov

Podjetje X nima svojih lastnih poslovnih prostorov, ampak posluje v najetih prostorih na dveh lokacijah. Največji strošek tako v zvezi s poslovnimi prostori predstavlja najemnina. Ima pa Podjetje X v svoji najemni pogodbi prav tako zapisano dolžnost, da mora poslovne prostore vzdrževati s skrbnostjo dobrega gospodarja ter jih zavarovati za riziko požara in dodatnih nevarnosti (kot so poplava, izliv meteornih voda, hudournikov ...) ter potresa in vloma. Ključ za razporeditve stroškov poslovnih prostorov je eden izmed relativno enostavneje določljivih, saj je praktično edino merilo površina poslovnih prostorov, ki so namenjeni proizvodnji posameznih vrst izdelkov.

Slika 9: Način razporejanja stroškov poslovnih prostorov

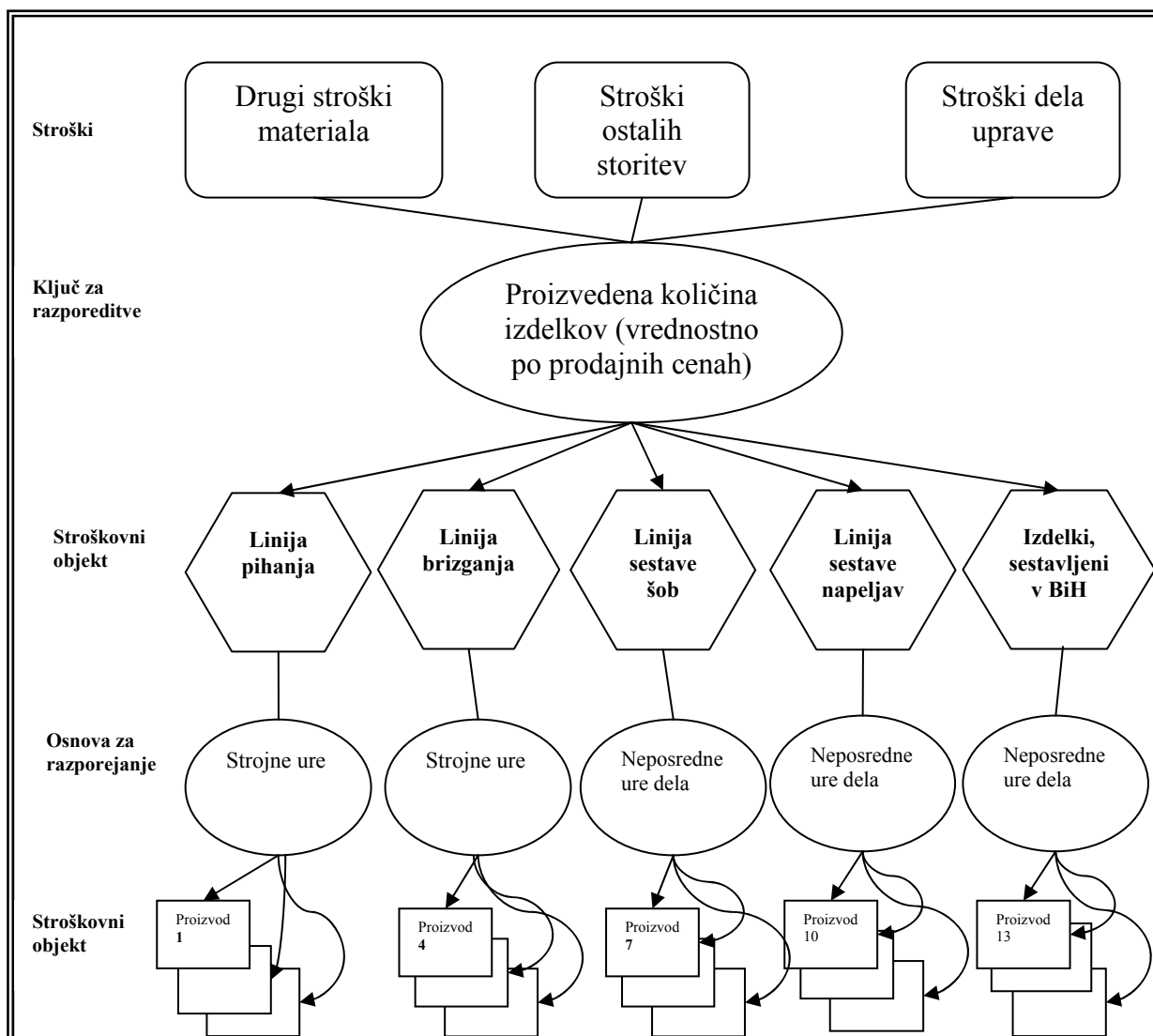




### 3.3.3 Ugotavljanje in razporeditev drugih stroškov materiala, storitev in stroškov dela uprave

Eden od največjih izzivov je razporejanje vseh ostalih splošnih stroškov, saj je zelo težko najti tak ključ za razporeditve, ki bi najbolj realno razporedil omenjene stroške. Med te stroške sodijo stroški pisarniškega materiala, stroški reprezentance in reklame podjetja kot celote, stroški varovanja in čiščenja prostorov, stroški donacij, raznih intelektualnih storitev, stroški zunanjih storitev (angl. *outsourcing*) ... Za Podjetje X menim, da je še najustreznejši ključ, po katerem se razdelijo ostali splošni stroški, na podlagi proizvedenih količin izdelkov, izraženo vrednostno po prodajnih cenah.

Slika 10: Način razporejanja ostalih stroškov



### 3.3.4 Izračun polne lastne cene izdelkov in predlog prodajne cene izdelkov

Osnova za razporejanje stroškov z začasnih stroškovnih nosilcev na končne izdelke so pri izdelkih iz linije pihanja in brizganja strojne ure, saj sta ti dve liniji avtomatizirani, zato menim, da je ta osnova zelo primerna za razporejanje, medtem ko je pri ostalih skupinah izdelkov veliko ročnega dela in se zaradi tega kot osnova uporabljajo neposredne ure dela.

V tabeli 7 so prikazani ključi za razporejanje posameznih skupin splošnih stroškov načasne stroškovne nosilce. Podjetje X je imelo v poslovnem letu 2.032.596,87 EUR splošnih stroškov, ki jih je treba razporediti na končne izdelke. Na primer: strošek električne energije sem razdelil na pet začasnih stroškovnih nosilcev, in sicer po pregledu dejanskih stroškov posameznih proizvodnih linij. Tako sem na linijo pihanja razdelil 50 % stroškov električne energije na podlagi priključne moči pihalnih strojev. Podatke za posamezne vrste splošnih stroškov sem pridobil iz letnega poročila Podjetja X. Na podlagi ključev za razporejanje, ki so opisani v poglavjih 3.3.1 do 3.3.3, sem izračunal, kakšen delež posameznih vrst splošnih stroškov pripada določenemu začasnemu stroškovnemu nosilcu. Iz teh podatkov sem

ugotovil, koliko vseh splošnih stroškov moramo razporediti preko posameznih stroškovnih nosilcev. Iz tabele 7 vidimo, da največ splošnih stroškov povzroča linija pihanja, in sicer kar 710.958,26 EUR, kar predstavlja 35 % vseh splošnih stroškov. Skupaj z linijo brizganja pa povzročata 55 % vseh splošnih stroškov, kar je tudi razlog, da sedaj v Podjetju X vse splošne stroške, ki jih sploh razporejajo, razporedijo na ti dve proizvodni liniji.

Naslednji korak je razporediti izračunane splošne stroške z začasnih stroškovnih nosilcev na končne stroškovne nosilce, se pravi na končne izdelke. Za to razporeditev so potrebne nove osnove za razporejanje. V našem primeru so to strojne ure za proizvodno linijo pihanja in brizganja ter neposredni stroški dela za ostale tri proizvodne linije.

Iz tabele, ki je v prilogi 3, je razvidno, kako sem razporedil splošne stroške na posamezne izdelke in nato izračunal polno lastno ceno tega izdelka. Najlažje razložim postopek na primeru enega izdelka. Izdelek s šifro 1010001 ima status izdelka 1, kar pomeni, da se izdeluje s tehnologijo pihanja (status 2 pomeni linijo brizganja, status 3 šobe, status 4 napeljave in status 5 izdelke, ki se sestavljajo v Bosni in Hercegovini). Za ta izdelek je predvidena letna količina 122.304 kosov, kar pomeni glede na normativ stroja 2.446,1 strojne ure, kar predstavlja 13,376 % vseh strojnih ur v enem letu na liniji pihanja. Teh 13,376 % pomeni, da se mora na izdelek 1010001 v celem letu razporediti 95.097,78 EUR, kar pomeni na enoto izdelka 0,778 EUR (95.097,78 EUR / 122304 kosov). Tako sem dobil splošni strošek na enoto izdelka. Temu prištejem še strošek neposrednega materiala na enoto, kar znaša 2,210 EUR, in strošek neposrednega dela na enoto, kar predstavlja 0,9264 EUR, ter dobim polno lastno ceno izdelka 1010001, ki znaša 3,3875 EUR. Če polno lastno ceno primerjamo s plansko, izračunano po obstoječi metodi, vidimo, da je polna lastna cena izdelka za približno 8 % višja od planske cene, kar je razumljivo, saj se v obstoječi metodi ne razporejajo vsi splošni stroški. Predlog prodajne cene je polna lastna cena izdelka z dodatkom pribitka za dobiček v višini 8 %, kar znaša 3,6585 EUR. Trenutna prodajna cena izdelka 1010001 je 3,474 EUR. Prodajna cena je v tem primeru nižja od predlagane predvsem zato, ker se obravnavani izdelek proizvaja že nekaj let in se mu je zaradi tega prodajna cena že nekajkrat znižala zaradi t. i. letnega znižanja cen, kar je v avtomobilski industriji nekaj čisto vsakdanjega. Povsem drugačna slika je pri novih proizvodih, na primer za šifro 1010198, katerega polna lastna cena znaša 2,7265 EUR, je predlagana prodajna cena na tej podlagi 2,9446 EUR, dejanska prodajna cena pa 3,528 EUR. Omenjeni proizvod je povsem nov in ni imel še nobenega znižanja zaradi prej omenjenega dejstva.

V tabeli iz priloge 3 so prikazani izračuni za polno lastno ceno za vse izdelke po enaki metodi, s to razliko, da se pri izdelkih iz linije šob, napeljav in izdelkih, sestavljenih v Bosni in Hercegovini, uporablja osnova za razporejanje neposredne ure dela. V primerjavi s planskimi so polne lastne cene izdelkov v povprečju višje, predlagane prodajne cene pa se od dejanskih v nekaterih primerih opazno razlikujejo; nekaj izdelkov se v Podjetju X prodaja tudi po ceni, ki je nižja od polne lastne cene izdelka. To je posledica dejstva, da velike

avtomobilske tovarne ponudijo prodajne cene za celoten sklop izdelkov (lahko tudi do 10 izdelkov) in med njimi je tudi kakšen izdelek, ki ga samostojno ne bi bilo smotrno proizvajati.

Tabela 7: Razdelilni ključi za razporejanje splošnih stroškov načasne stroškovne nosilce

		stroški električne energije		stroški vzdrževanja		stroški amortizacije		stroški energije za ogrevanje		stroški zavarovanja		stroški najemnine		drugi stroški materiala		stroški ostalih storitev		stroški dela uprave		skupaj splošni stroški
Stroški vrednostno		120.692,00		155.318,00		520.047,00		24.010,00		29.214,87		346.972,00		147.924,00		243.800,00		444.619,00		2.032.596,87
vrsta izd.		ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	ključ	strošek	
1	Izdelki - pihanje	50,00%	60.346,00	33,00%	51.254,94	46,00%	239.221,62	33,00%	7.923,30	33,00%	9.640,91	33,00%	114.500,76	27,27%	40.338,87	27,27%	66.484,26	27,27%	121.247,60	710.958,26
2	Izdelki - brizganje	30,00%	36.207,60	28,00%	43.489,04	30,00%	156.014,10	33,00%	7.923,30	33,00%	9.640,91	33,00%	114.500,76	3,19%	4.718,78	3,19%	7.777,22	3,19%	14.183,35	394.455,05
3	Izdelki - šobe	8,00%	9.655,36	16,00%	24.850,88	8,00%	41.603,76	12,00%	2.881,20	12,00%	3.505,78	12,00%	41.636,64	55,54%	82.156,99	55,54%	135.406,52	55,54%	246.941,39	588.638,53
4	Izdelki - napeljave	10,00%	12.069,20	18,00%	27.957,24	9,00%	46.804,23	16,00%	3.841,60	16,00%	4.674,38	16,00%	55.515,52	9,26%	13.697,76	9,26%	22.575,88	9,26%	41.171,72	228.307,53
5	Izdelki - Bosna	2,00%	2.413,84	5,00%	7.765,90	7,00%	36.403,29	6,00%	1.440,60	6,00%	1.752,89	6,00%	20.818,32	4,74%	7.011,60	4,74%	11.556,12	4,74%	21.074,94	110.237,50
Skupaj		100,0%	120.692,00	100,0%	155.318,00	100,0%	520.047,00	100,0%	24.010,00	100,0%	29.214,87	100,0%	346.972,00	100,0%	147.924,00	100,0%	243.800,00	100,0%	444.619,00	2.032.596,87

Vir: Interni podatki Podjetja X.

### 3.3.5 Kratka analiza izračunanih polnih lastnih cen v Podjetju X

Kot je razvidno, je med obstoječimi lastnimi oziroma planskimi cenami in polnimi lastnimi cenami, izračunanimi po novi metodi, kar nekaj razlik. Prva značilnost je, da so nove polne lastne cene v povprečju višje od obstoječih, kar je razumljivo, saj se v obstoječi metodi ne razporejajo vsi splošni stroški. Naslednja opazna razlika je v razmerju med polnimi lastnimi cenami in razmerju med obstoječimi lastnimi oziroma planskimi cenami, kar je posledica drugačnih ključev za razporejanje in tudi politike podjetja pri lastnih cenah, da se vsi splošni stroški, ki se sploh razporejajo, razdelijo samo na dve skupini izdelkov. V novi metodi se v nasprotju z obstoječo upoštevajo tudi predvidene količine proizvedenih posameznih izdelkov, kar pripomore k pravičnejšemu razporejanju splošnih stroškov. Pri predlogu prodajnih cen sta upoštevani polna lastna cena izdelkov in stopnja dobičkovnosti prihodkov v višini 8 %, kar je za dobavitelje v avtomobilski industriji relativno visoka stopnja. Za avtomobilsko industrijo je značilno, da imajo vsi dobavitelji pogodbeno obveznost, da morajo vsako leto znižati prodajne cene (angl. *Annual price reduction*) za 2–3 % (odvisno od projekta) na osnovi povečanja produktivnosti. To pomeni, da so novejši projekti bolj dobičkonosni kot starejši. Ker se s produktivnostjo v praksi ne da nadomestiti tega izpada dohodka, pomeni to dejstvo dodaten pritisk na zmanjševanje stroškov poslovanja.

Po mojem mnenju je poznavanje polnih lastnih cen izdelkov ali storitev ena od ključnih informacij, ki bi jo moralo poznati vsako poslovodstvo. To velja tudi za proučevano podjetje, čeprav ni nujno, da do teh informacij pride ravno po predlagani metodi.

## SKLEP

Vsako poslovodstvo si kot podlago za svoje poslovne odločitve želi čim bolj točne podatke. Veliko teh podatkov pripravijo v oddelku računovodstva. Med najpomembnejšimi informacijami za notranjo uporabo so informacije o lastnih cenah, ki so skoraj v vseh podjetjih zelo zaupne narave. Če bi poznali lastne cene v konkurenčnih podjetjih, bi lahko tudi iz teh informacij oblikovali svoje prodajne cene. Na podlagi teh informacij lahko v podjetju analiziramo številne ekonomske kategorije o posameznih izdelkih, kot na primer dobičkonosnost posameznega izdelka. Če pa hočemo imeti točne informacije, moramo izbrati najustreznejšo metodo za izračunavanje katerih koli podatkov. Ker je v literaturi o poslovodnem računovodstvu (angl. *Management Accounting*) in tudi v praktični uporabi zelo veliko različnih metod, je treba proučiti, katera je v danih okoliščinah najustreznejša glede na značilnosti poslovanja podjetja. Vsekakor velja tudi tukaj splošno pravilo ekonomske upravičenosti uporabe ali pa uvedbe nove metode, ki pravi, da morajo biti koristi uvedbe nekega ukrepa večje od stroškov, ki jih le-ta povzroči.

V magistrskem delu sem skušal na podlagi literature, ki jo je na to temo dokaj veliko, in poznavanja proučevanega podjetja, v katerem sem zaposlen, izbrati metodo za oblikovanje polnih lastnih cen, ki se v podjetju trenutno še ne izračunavajo, vendar bi bilo po mojem mnenju zelo koristno. Predlog metode temelji na metodi ABC, za katero se tako v tujini kot v Sloveniji odloča vse več podjetij. Značilnosti poslovanja proučevanega podjetja so takšne, da upravičujejo uvedbo te metode, pojavlja se tako samo še vprašanje ekonomske upravičenosti, saj bi bilo treba stroške v podjetju spremljati podrobneje, se pravi, da bi bilo treba dodelati informacijski sistem, da bi tako spremljanje omogočil. Ravno tako bi bilo treba izvesti nekaj internih izobraževanj zaposlencev in nato dosledno uresničevanje metode.

Naslednji razlog, zakaj ima metoda, po kateri izračunavamo lastne cene, čedalje večji pomen, je dejstvo, da postaja proizvodnja vse bolj avtomatizirana. Posledica tega je stalno povečevanje deleža splošnih stroškov, ki jih je treba razdeliti na končne stroškovne nosilce. Menim, da ima metoda ABC zaradi svoje široke uporabnosti toliko prednosti pred tradicionalnimi metodami, da bi bilo treba v vseh srednje velikih in velikih podjetjih razmisliti o njeni vpeljavi.

Polna lastna cena je prav tako odlična podlaga za določanje prodajne cene. Če želi podjetje dolgoročno poslovati uspešno, mora določiti takšne prodajne cene, ki bodo pokrivalo vse stroške in bile tudi konkurenčne. Vendar je treba na tem mestu poudariti, da ima le malo podjetij na trgu možnost, da prosto oblikuje svoje prodajne cene. Proučevano podjetje deluje v avtomobilski industriji, v kateri je konkurenca zelo huda, kot dobavitelj za velike avtomobilске proizvajalce in nima velikih pogajalskih možnosti določanja prodajnih cen. Velikokrat se zgodi, da se prodajne cene določajo za celo skupino izdelkov brez doslednega upoštevanja stroškovne cene, kar pomeni, da posamezni izdelki znotraj ene skupine izdelkov (kar pomeni izdelki enega dobavitelja za en tip vozila) dosegajo različno stopnjo donosnosti. Kljub temu pomeni pravilno izračunana polna lastna cena mejo, do katere lahko spuščamo prodajno ceno, da lahko dolgoročno vzdržimo.

Določanje prodajne cene postaja čedalje pomembnejša naloga posloводства, saj s postavljanjem prodajnih cen določamo več stvari hkrati. Prodajna cena je namreč eden od dveh dejavnikov, ki vplivata na celotne prihodke od prodaje; drugi je prodana količina, ki je odvisna tudi od prodajne cene. Kako močna je korelacija med višino prodajne cene in prodano količino, je odvisno od prožnosti povpraševanja. Naslednja stvar, na katero tudi lahko vplivamo s prodajno ceno, je pozicioniranje na trgu; prenizko postavljena prodajna cena lahko na trgu določi, da neki izdelek pridobi sloves cenenejšega izdelka in zaradi tega zmanjšuje prodano količino kljub nizki prodajni ceni. Posloводство mora biti zato zelo previdno pri izbiri politike prodajnih cen.

Ne glede na vse to, ostaja eno dejstvo jasno: če hočemo, da je poslovanje podjetja uspešno, mora prodajna cena pokrивati vse stroške določenega proizvoda ali storitve. Problem marsikaterega podjetja je v tem, da nima informacije, koliko ga določen proizvod ali storitev stane. To informacijo nam daje **polna lastna cena** proizvoda ali storitve. Polna lastna cena

ima lahko več pomembnih lastnosti. Lahko je ena izmed podlag za določanje prodajne cene. Zelo je uporabna pri analizi dobičkonosnosti posameznih proizvodov, saj lahko na tej podlagi ugotovimo, koliko je posamezen proizvod prispeval k celotnemu dobičku.

V sedANJI situaciji, ko so pritiski na zniževanje prodajnih cen zaradi globalne krize, ki je najbolj občutna ravno v avtomobilski industriji, bo v proučevanem podjetju nujno tudi razmišljanje o metodi ciljnih stroškov.



## LITERATURA IN VIRI

1. Abraham A., Glynn J., Murphy, M. & Wilkinson, B. (2008). *Accounting for Managers*. (4<sup>th</sup> ed.). London: Cengage Learning.
2. Atkinson, A. A. & Kaplan, R. S. (1998). *Advanced management accounting*. (3<sup>th</sup> ed.) New Jersey: Prentice Hall.
3. Atrill, P. & McLaney, E. (2001). *Accounting and Finance for non-specialists*. (3<sup>th</sup> ed.) Harlow: Prentice Hall.
4. Bhimani B, Horngren C.T., Datar, S.M & Fostre, G. (2008). *Management and Cost Accountintg*. (4<sup>th</sup> ed.) Harlow: Prentice Hall.
5. Chadwick, L. (1998). *Managemant Accounting*. (2<sup>nd</sup> ed.) London: International Thomson Business Press.
6. Drury, C. (1994). *Costing an Introduction*. (3<sup>rd</sup> ed.) London: Chapman&Hall.
7. Drury, C. (1997). *Management Accounting for Business Decisions*. London: International Thomson Business Press.
8. Drury, C. J. (2004). *Management and Cost Accounting*. (6<sup>th</sup> ed.) London: International Thomson Business Press.
9. Glynn, J., Murphy M., Perrin, J. & Abraham, A. (2003). *Accounting for Managers*. (3<sup>th</sup> ed.) London: Thomson.
10. Heitger L., Ogan P. & Matulich, S. (1992). *Cost Accounting*. (2<sup>nd</sup> ed.) Cincinnati Ohio: South Western Publisng.
11. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Hočevar, M. (2000a). *Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij*. Ljubljana: LM Veritas.
13. Hočevar, M., Igličar, S. & Zaman, M. (2000b). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Hodge, R. (2008). *Accounting a foundation*. London: Cengage Learning
15. Horngren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. (2006). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*. (12<sup>th</sup> ed.) New Jersey: Prentice Hall.
16. Horngren , C. T. & Harrison, W. T. (2008). *Financial and Managerial Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.

17. Hunger, D. J. & Wheelen, T. L. (1996). *Strategic Management*. (5<sup>th</sup> ed.) Reading: Addison-Wesley Publishing Corporation.
18. Igličar, A. & Hočevar, M. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
19. Innes, J. & Mitchell, F. (1993). *Overhead cost*. London: Academic Press Ltd, Hartcourt Brace & Company.
20. Jazbec, B. (2003). *Obvladovanje stroškov aktivnosti v elektroindustriji*. Zbornik referatov XXXV. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji (str. 71–86). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
21. Kaplan, S. R. & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced management accounting*. (3<sup>rd</sup> ed.) New Jersey: Prentice Hall.
22. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Koletnik, F. (1995). *Kontroling, ABC, Target Costing*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
24. Koletnik, F. (1996). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
25. Koletnik, F. (1997). *Oblikovanje in presojanje prodajnih cen proizvodov in storitev*. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
26. *Letno poročilo Podjetja X za poslovno leto 2007*.
27. McWatters, C. S., Zimmerman, J. L. & Morse, D. C. (2008). *Management Accounting Analyses and Interpretation*. Harlow: Prentice Hall.
28. Potočnik, V. (1999). *KALKULACIJE in DDV za podjetnike, obrtnik, trgovce...* Ljubljana: Gospodarski vestnik.
29. Pučko, D. & Rozman, R. (1998). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
31. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
32. Turk, I. (2006). *Uvod v poslovno ekonomiko*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

34. Turk, I., Kavčič, S., Koželj, S. & Kokotec - Novak, M. (1996). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
35. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec - Novak, M. (2000). *Poslovodno računovodstvo*. (3. izdaja.) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
36. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec - Novak, M. (1994). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Turney, P. B. (1996). *Activity Based Costing, The Performance Breakthrough*. London: Kogan Pge Limited.
39. Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F. & Tanaka, M. (1993). *Contemporary cost management*. London: Chapman&Hall.
40. Young, M. (2001). *Readings in Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.

## PRILOGA 1: SLOVAR UPORABLJENIH TUJIH IZRAZOV

Angleški izraz	Uporabljeni slovenski izraz
Activity based costing	metoda ABC
Activity cost pool	stroškovni bazen
Advanced manufacturing technology	napredna proizvodna tehnologija
Annual price reduction	letno znižanje cen
Committed costs	dolgoročno obvezujoči stroški
Cost object	stroškovni nosilec
Joint venture	skupno vlaganje
Management Accounting	poslovodno računovodstvo
Management control	poslovodski nadzor
Managed costs	poslovodski stroški
Outsourcing	zunanje storitve
Planning and decision making	načrtovanje in odločanje
Programmed fixed costs	programsko fiksni stroški
Stewardship Accounting	računovodstvo za nadzor strani lastnikov
Target costing	ciljni stroški
Value-in-use	vrednost izdelka ali storitve v očeh potencialnih kupcev

## PRILOGA 2: Kalkulacija planskih cen gotovih izdelkov Podjetja X

ŠIFRA IZDELKA	NORMATIV DELAVCA KOS/H	NORMATIV STROJA KOS/H	DELAVEC STROŠEK DELA SIT/H	STROJNI STROŠEK SIT/KOS	STROŠEK MAT.	STROŠEK DELA	PLANSKA CENA 2008 evro
1010001	28	50	95,86	126,1	2,21	0,93	<b>3,136</b>
1020022	63	63	42,18	9,5	0,15	0,22	<b>0,367</b>
1020023	69	69	38,34	8,7	0,53	0,20	<b>0,724</b>
1020035	250	250	10,54	2,4	0,06	0,05	<b>0,117</b>
1020036	125	500	7,67	1,2	0,05	0,04	<b>0,083</b>
1020024	63	63	42,18	9,5	0,24	0,22	<b>0,454</b>
1020026	131	120	20,08	0,0	0,10	0,08	<b>0,186</b>
1020027	113	120	23,43	5,0	0,08	0,12	<b>0,204</b>
1020042	750	450	1,28	3,8	0,0049	0,02	<b>0,026</b>
1020045	1125	1125	2,34	1,3	0,00	0,02	<b>0,017</b>
1020070	69	65	38,34	9,2	0,75	0,20	<b>0,944</b>
1020071	100	100	26,36	6,0	0,16	0,14	<b>0,292</b>
1020081	50	50	19,17	12,0	0,30	0,13	<b>0,434</b>
1020082	38	38	25,56	15,8	0,34	0,17	<b>0,510</b>
1020083	69	70	13,94	8,6	0,15	0,09	<b>0,242</b>
1020084	69	70	13,94	8,6	0,14	0,09	<b>0,231</b>
1020085	66	66	14,61	9,1	0,45	0,10	<b>0,552</b>
1020086	69	70	13,94	8,6	0,43	0,09	<b>0,519</b>
1020087	63	63	42,18	9,5	0,12	0,22	<b>0,333</b>
1020088	100	100	26,36	6,0	0,28	0,14	<b>0,419</b>
1020089	69	69	38,34	8,7	0,26	0,20	<b>0,453</b>
1020091	56	70	46,86	8,6	0,39	0,23	<b>0,626</b>
1020093	38	100	70,29	6,0	0,38	0,32	<b>0,699</b>
1020095	63	150	42,18	4,0	0,42	0,19	<b>0,613</b>
1020096	100	100	26,36	6,0	0,28	0,14	<b>0,414</b>
1020097	250	250	10,54	2,4	0,19	0,05	<b>0,241</b>
1020098	238	240	11,10	2,5	0,13	0,06	<b>0,185</b>
1020108	3500	450	0,08	3,8	0,01	0,02	<b>0,022</b>
1020109	63	250	42,18	2,4	0,03	0,19	<b>0,218</b>
1020114	75	75	12,78	8,0	0,49	0,09	<b>0,572</b>
1020115	38	38	25,56	16,0	0,41	0,17	<b>0,584</b>
1020116	100	100	26,36	6,0	0,21	0,14	<b>0,344</b>
1020117	125	125	21,09	4,8	0,20	0,11	<b>0,312</b>
1020122	69	70	38,34	8,6	0,50	0,20	<b>0,701</b>
1020126	51	51	18,93	11,8	0,33	0,13	<b>0,457</b>
1020131	75	63	35,15	9,5	0,10	0,19	<b>0,291</b>
1020132	50	70	52,72	8,6	0,41	0,26	<b>0,666</b>
1020133	69	69	13,94	0,0	0,26	0,06	<b>0,322</b>
1020134	56	56	17,04	10,7	0,45	0,12	<b>0,566</b>
1020135	47	47	20,45	0,0	0,54	0,09	<b>0,628</b>
1020136	34	34	27,89	17,4	0,38	0,19	<b>0,567</b>
1040014	50	50	52,72	126,1	0,45	0,75	<b>1,197</b>
1040015	88	88	30,13	6,8	0,73	0,15	<b>0,886</b>
1040016	75	75	35,15	8,0	0,73	0,18	<b>0,909</b>
1040050	50	100	52,72	0,0	0,83	0,22	<b>1,050</b>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

ŠIFRA IZDELKA	NORMATIV DELA VCA KOS/H	NORMATIV STROJA KOS/H	DELA VEC STROŠEK DELA SIT/H	STROJNI STROŠEK SIT/KOS	STROŠEK MAT.	STROŠEK DELA	PLANSKA CENA 2008 evro
1040059	38	38	70,29	0,0	0,83	0,29	<b>1,124</b>
1040112	44	44	60,25	143,3	0,45	0,85	<b>1,300</b>
1040113	50	100	52,72	0,0	0,83	0,22	<b>1,050</b>
1020137	125	125	21,09	4,8	0,11	0,11	<b>0,218</b>
1020158	100	450	26	3,3	0,06	0,12	<b>0,182</b>
1020178	250	300	10,54	0,0	0,18	0,04	<b>0,223</b>
1020179	21	100	46,48	6,0	0,45	0,22	<b>0,670</b>
1020180	41	41	23,60	14,7	0,39	0,16	<b>0,547</b>
1020181	56	56	17,04	10,7	0,21	0,12	<b>0,324</b>
1020182	38	38	70,29	15,8	1,53	0,36	<b>1,891</b>
1020183	38	38	70,29	15,8	0,25	0,36	<b>0,607</b>
1020184	44	70	60,25	8,6	0,39	0,29	<b>0,674</b>
1020186	38	38	70,29	0,0	0,25	0,29	<b>0,539</b>
1020187	44	44	60,25	143,3	0,48	0,85	<b>1,325</b>
1020188	100	75	26,36	19,7	0,07	0,19	<b>0,265</b>
1020189	100	75	26,36	19,7	0,13	0,19	<b>0,325</b>
1020190	63	63	42,18	2,0	0,34	0,18	<b>0,528</b>
1020191	69	70	38,34	1,0	0,19	0,16	<b>0,355</b>
1020192	188	188	14,06	0,0	0,12	0,06	<b>0,180</b>
1020193	35	35	75,32	17,1	0,94	0,39	<b>1,325</b>
1020194	60	60	43,93	10,0	0,18	0,23	<b>0,405</b>
1020195	60	60	43,93	10,0	0,18	0,23	<b>0,405</b>
1020196	63	100	42,18	14,8	0,51	0,24	<b>0,751</b>
1020197	75	120	35,15	0,0	0,10	0,15	<b>0,248</b>
1020159	100	450	9,59	3,3	0,06	0,05	<b>0,109</b>
1020198	55	55	47,93	114,7	1,82	0,68	<b>2,498</b>
1020199	75	75	35,15	0,0	0,07	0,15	<b>0,218</b>
1020200	28	90	95,86	6,7	3,35	0,43	<b>3,778</b>
1020202	58	58	45,84	10,4	0,53	0,23	<b>0,765</b>
1020279	88	88	30,13	0,0	0,15	0,13	<b>0,274</b>
1020281	63	50	42,18	0,0	0,37	0,18	<b>0,547</b>
1020282	350	350	7,53	1,0	0,07	0,04	<b>0,106</b>
1020283	31	31	84,35	2,0	0,74	0,36	<b>1,099</b>
1020284	75	65	35,15	3,0	0,17	0,16	<b>0,312</b>
1020285	150	138	17,57	4,0	0,12	0,09	<b>0,207</b>
1020288	94	88	28,12	5,0	0,26	0,14	<b>0,396</b>
1020287	188	188	14,06	3,2	0,06	0,07	<b>0,133</b>
1020289	50	50	52,72	110,5	0,23	0,68	<b>0,911</b>
1020290	50	50	52,72	110,5	0,23	0,68	<b>0,911</b>
1020291	63	100	42,18	14,8	0,51	0,24	<b>0,751</b>
1020292	113	113	23,43	5,3	0,28	0,12	<b>0,404</b>
1020294	88	94	30,13	67,1	0,78	0,41	<b>1,186</b>
1020295	25	45	105,44	245,5	0,34	1,46	<b>1,807</b>
1020299	188	188	14,06	3,2	0,18	0,07	<b>0,251</b>
1020301	100	100	26,36	6,0	0,15	0,14	<b>0,287</b>
1020302	38	38	70,29	16,0	0,15	0,36	<b>0,510</b>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

ŠIFRA IZDELKA	NORMATIV DELA VCA KOS/H	NORMATIV STROJA KOS/H	DELA VEC STROŠEK DELA SIT/H	STROJNI STROŠEK SIT/KOS	STROŠEK MAT.	STROŠEK DELA	PLANSKA CENA 2008 evro
1020303	75	75	35,15	8,0	0,23	0,18	<b>0,410</b>
1020304	63	63	42,18	9,6	0,16	0,22	<b>0,375</b>
1020305	75	75	35,15	8,0	0,23	0,18	<b>0,410</b>
1020306	31	38	84,35	16,0	0,33	0,42	<b>0,746</b>
1020307	69	70	38,34	8,6	0,51	0,20	<b>0,703</b>
1020310	38	38	70,29	16,0	1,08	0,36	<b>1,445</b>
1020311	19	20	140,59	30,0	2,04	0,71	<b>2,756</b>
1020312	15	15	175,74	39,9	4,99	0,90	<b>5,891</b>
1020313	13	13	210,88	46,1	8,65	1,07	<b>9,725</b>
1020314	56	56	46,86	10,7	1,34	0,24	<b>1,580</b>
1020315	13	13	210,88	46,1	1,02	1,07	<b>2,091</b>
1020317	25	45	105,44	245,5	0,34	1,46	<b>1,807</b>
1020308	63	56	42,18	10,7	1,30	0,22	<b>1,522</b>
1020322	31	31	84,35	19,2	0,16	0,43	<b>0,595</b>
1020321	31	31	84,35	19,2	0,16	0,43	<b>0,595</b>
1020327	31	31	84,35	19,2	0,16	0,43	<b>0,595</b>
1020326	31	31	84,35	19,2	0,16	0,43	<b>0,595</b>
1020325	31	31	84,35	19,2	0,16	0,43	<b>0,595</b>
1020323	63	63	42,18	9,6	0,17	0,22	<b>0,387</b>
1020328	25	25	105,44	24,0	0,16	0,54	<b>0,703</b>
1020320	25	25	105,44	24,0	0,16	0,54	<b>0,703</b>
1020319	100	100	26,36	6,0	0,15	0,14	<b>0,285</b>
1020344	44	50	60,25	12,0	0,66	0,30	<b>0,961</b>
1020339	38	38	70,29	16,0	0,15	0,36	<b>0,511</b>
1020340	38	38	70,29	16,0	0,15	0,36	<b>0,511</b>
1020338	38	38	70,29	16,0	0,13	0,36	<b>0,489</b>
1020337	100	100	26,36	6,0	0,11	0,14	<b>0,250</b>
1020336	63	63	42,18	9,6	0,17	0,22	<b>0,387</b>
1020335	63	63	42,18	9,6	0,17	0,22	<b>0,387</b>
1020334	63	63	42,18	9,6	0,17	0,22	<b>0,387</b>
1020332	50	50	52,72	12,0	0,33	0,27	<b>0,595</b>
1020316	56	56	46,86	10,7	1,02	0,24	<b>1,258</b>
1020309	41	40	64,89	15,0	0,58	0,33	<b>0,909</b>
1020341	120	120	21,97	5,0	0,19	0,11	<b>0,300</b>
1020343	375	375	7,03	1,6	0,13	0,04	<b>0,165</b>
1020342	144	144	6,67	4,2	0,04	0,05	<b>0,085</b>
1040114	50	50	52,72	126,1	0,58	0,75	<b>1,331</b>
1020345	50	50	52,72	126,1	0,66	0,75	<b>1,406</b>
1020346	188	188	14,06	3,2	0,09	0,07	<b>0,166</b>
1020347	31	38	84,35	16,0	0,49	0,42	<b>0,907</b>
1020348	188	188	14,06	3,2	0,04	0,07	<b>0,115</b>
1020349	188	188	14,06	3,2	0,04	0,07	<b>0,112</b>
1020355	63	63	42,18	9,6	0,39	0,22	<b>0,604</b>
1020356	63	63	42,18	9,6	0,43	0,22	<b>0,649</b>
1020360	31	100	84,35	14,8	0,66	0,41	<b>1,075</b>
1020357	50	50	52,72	12,0	0,45	0,27	<b>0,721</b>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

ŠIFRA IZDELKA	NORMATIV DELA VCA KOS/H	NORMATIV STROJA KOS/H	DELA VEC STROŠEK DELA SIT/H	STROJNI STROŠEK SIT/KOS	STROŠEK MAT.	STROŠEK DELA	PLANSKA CENA 2008 evro
1020358	50	50	52,72	12,0	0,45	0,27	<b>0,721</b>
1020359	63	225	42,18	0,0	0,36	0,18	<b>0,535</b>
1020361	50	50	52,72	12,0	0,39	0,27	<b>0,661</b>
1020362	50	50	52,72	12,0	0,39	0,27	<b>0,661</b>
1020363	63	100	42,18	14,8	0,66	0,24	<b>0,899</b>
1020364	94	94	28,12	15,7	0,25	0,18	<b>0,433</b>
1020365	94	94	28,12	15,7	0,25	0,18	<b>0,433</b>
1020366	125	125	21,09	2,0	0,58	0,10	<b>0,672</b>
1020368	150	150	17,57	0,0	0,26	0,07	<b>0,332</b>
1020367	125	125	21,09	2,0	0,32	0,10	<b>0,417</b>
1020368	125	125	21,09	1,0	0,19	0,09	<b>0,283</b>
1020369	55	55	47,93	114,7	2,07	0,68	<b>2,748</b>
1020370	94	94	28,12	15,7	0,11	0,18	<b>0,292</b>
1020371	34	34	76,68	17,4	0,22	0,39	<b>0,612</b>
1020372	38	38	70,29	16,0	0,66	0,36	<b>1,022</b>
1020373	56	56	10,65	10,7	0,51	0,09	<b>0,596</b>
1020353	219	220	12,05	6,7	0,46	0,08	<b>0,537</b>
1020352	34	34	76,68	17,4	0,33	0,39	<b>0,727</b>
1020351	47	47	56,24	0,0	0,29	0,23	<b>0,525</b>
1020354	56	56	46,86	10,7	0,46	0,24	<b>0,699</b>
1020375	56	35	46,86	2,0	0,76	0,20	<b>0,965</b>
1020381	56	55	46,86	10,9	0,34	0,24	<b>0,582</b>
1020379	63	60	42,18	10,0	0,35	0,22	<b>0,568</b>
1020380	100	100	26,36	6,0	0,21	0,14	<b>0,344</b>
1020378	63	70	42,18	8,6	0,23	0,21	<b>0,442</b>
1020377	125	150	21,09	4,0	0,13	0,10	<b>0,235</b>
1020376	125	150	21,09	4,0	0,09	0,10	<b>0,195</b>
1020350	25	50	105,44	12,0	3,16	0,49	<b>3,652</b>
1020384	350	350	7,53	1,0	0,07	0,04	<b>0,106</b>
1020383	31	31	84,35	2,0	0,74	0,36	<b>1,099</b>
1020382	125	65	21,09	3,0	0,11	0,10	<b>0,312</b>
1020385	50	50	52,72	4,0	0,37	0,24	<b>0,604</b>
1020386	188	188	14,06	3,2	0,07	0,07	<b>0,139</b>
1020402	44	44	60,25	13,6	0,59	0,31	<b>0,899</b>
1020394	500	500	5,27	1,2	0,07	0,03	<b>0,094</b>
1020397	750	750	3,51	0,8	0,06	0,02	<b>0,078</b>
1020393	750	750	3,51	0,8	0,19	0,02	<b>0,208</b>
1020398	20	40	131,80	15,0	1,21	0,61	<b>1,823</b>
1020400	25	25	105,44	24,0	4,12	0,54	<b>4,663</b>
1020401	175	175	15,06	3,4	0,31	0,08	<b>0,388</b>
1020399	69	70	38,34	8,6	1,30	0,20	<b>1,498</b>
1020390	43	43	62,02	13,9	0,66	0,32	<b>0,978</b>
1020388	45	45	58,58	13,3	0,62	0,30	<b>0,925</b>
1020392	60	60	43,93	10,0	0,31	0,23	<b>0,535</b>
1020395	63	63	42,18	9,5	0,44	0,22	<b>0,656</b>
1020387	69	64	38,34	9,4	0,64	0,20	<b>0,840</b>

»se nadaljuje«



»nadaljevanje«

ŠIFRA IZDELKA	NORMATIV DELAVCA KOS/H	NORMATIV STROJA KOS/H	DELAVEC STROŠEK DELA SIT/H	STROJNI STROŠEK SIT/KOS	STROŠEK MAT.	STROŠEK DELA	PLANSKA CENA 2008 evro
1020391	50	50	52,72	12,0	0,90	0,27	<b>1,171</b>
1020389	53	53	49,62	11,3	0,84	0,25	<b>1,095</b>
1020297	313	120	8,44	25,1	0,05	0,14	<b>0,190</b>
1020380	3000	1500	0,88	0,4	0,50	0,01	<b>0,506</b>
2020458	188	188	14,06	3,2	0,04	0,07	<b>0,112</b>
1020398	30	100	87,87	6,0	1,20	0,39	<b>1,593</b>
1020404	250	1000	10,54	0,6	0,05	0,05	<b>0,099</b>
1020405	1000	1000	2,64	0,6	0,06	0,01	<b>0,071</b>
1020406	1000	1000	2,64	0,6	0,08	0,01	<b>0,096</b>

Vir: Interni podatki Podjetja X.

### PRILOGA 3: Izračun polnih lastnih in prodajnih cen za izdelke Podjetja X

Sifra izdelka	Status izdelka	Predvidena količina	Predvidene strojne ure	Predvidene delovne ure	Delež splošnih stroškov ne posamezen izdelek	Ključ za razporejanje	Splošni strošek na enoto proizvoda	Normativ delavca v kosih/uro	Normativ stroja v kosih/uro	Strošek neposrednega dela/kos	Strošek neposrednega materiala v EUR	Planska cena 2008 v EUR	Polna lastna cena v EUR	Predlog prodajne cene v EUR
1010001	1	122.304	2.446		13,38%	0,0000011	0,778	28	50	0,4000	2,210	3,136	3,388	3,659
1020026	1	34.100	284		1,55%	0,0000005	0,324	131	120	0,0838	0,102	0,186	0,510	0,551
1020027	1	11.580	97		0,53%	0,0000005	0,324	113	120	0,0978	0,085	0,204	0,507	0,547
1040014	1	20.400	408		2,23%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,451	1,197	1,448	1,564
1040015	1	396.400	4.505		24,63%	0,0000006	0,442	88	88	0,1257	0,732	0,886	1,299	1,403
1040016	1	31.950	426		2,33%	0,0000007	0,518	75	75	0,1467	0,729	0,909	1,394	1,506
1040050	1	1	0		0,00%	0,0000005	0,389	50	100	0,2200	0,830	1,050	1,439	1,554
1040059	1	1	0		0,00%	0,0000015	1,037	38	38	0,2933	0,830	1,124	2,160	2,333
1040112	1	1	0		0,00%	0,0000012	0,884	44	44	0,2514	0,451	1,300	1,586	1,713
1040113	1	10.008	100		0,55%	0,0000005	0,389	50	100	0,2200	0,830	1,050	1,439	1,554
1020187	1	11.180	254		1,39%	0,0000012	0,884	44	44	0,2514	0,476	1,325	1,611	1,740
1020194	1	73.356	1.223		6,69%	0,0000009	0,648	60	60	0,1833	0,180	0,405	1,012	1,092
1020195	1	73.328	1.222		6,68%	0,0000009	0,648	60	60	0,1833	0,180	0,405	1,012	1,092
1020196	1	73.455	735		4,02%	0,0000005	0,389	63	100	0,1760	0,513	0,751	1,078	1,164
1020197	1	76.062	634		3,47%	0,0000005	0,324	75	120	0,1467	0,101	0,248	0,572	0,617
1020198	1	76.048	1.383		7,56%	0,0000010	0,707	55	55	0,2000	1,820	2,498	2,726	2,945
1020200	1	173.466	1.927		10,54%	0,0000006	0,432	28	90	0,4000	3,350	3,778	4,182	4,516
1020289	1	2.189	44		0,24%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,230	0,911	1,227	1,325
1020290	1	2.219	44		0,24%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,230	0,911	1,227	1,325
1020291	1	2.246	22		0,12%	0,0000005	0,389	63	100	0,1760	0,513	0,751	1,078	1,164
1020295	1	50	1		0,01%	0,0000012	0,864	25	45	0,4400	0,342	1,807	1,646	1,778
1020317	1	17.000	378		2,07%	0,0000012	0,864	25	45	0,4400	0,342	1,807	1,646	1,778
1040114	1	40.592	812		4,44%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,584	1,331	1,582	1,708
1020345	1	1	0		0,00%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,659	1,406	1,657	1,789
1020360	1	32	0		0,00%	0,0000005	0,389	31	100	0,3520	0,661	1,075	1,402	1,514
1020357	1	20	0		0,00%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,451	0,721	1,448	1,564
1020358	1	5	0		0,00%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,451	0,721	1,448	1,564
1020359	1	45	0		0,00%	0,0000002	0,173	63	225	0,1760	0,359	0,535	0,708	0,764
1020361	1	5	0		0,00%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,391	0,661	1,388	1,499
1020362	1	7	0		0,00%	0,0000011	0,778	50	50	0,2200	0,391	0,661	1,388	1,499
1020363	1	12	0		0,00%	0,0000005	0,389	63	100	0,1760	0,661	0,899	1,226	1,324
1020369	1	60	1		0,01%	0,0000010	0,707	55	55	0,2000	2,070	2,748	2,977	3,215
1020350	1	32	1		0,00%	0,0000011	0,778	25	50	0,4400	3,162	3,652	4,379	4,730
1020297	1	160.800	1.340		7,33%	0,0000005	0,324	313	120	0,0352	0,050	0,190	0,409	0,442
	1 Total		18.287	0	100,00%									
1020045	2	1.941.965	1.726		24,94%	0,0000001	0,051	1.125	1.125	0,0098	0,001	0,017	0,062	0,067
2020060	2	10.500	23		0,34%	0,0000003	0,127	1.181	450	0,0093	0,007	0,03	0,143	0,154
2020104	2	1.432.100	2.864		41,38%	0,0000003	0,114	1.313	500	0,0084	0,020	0,02	0,142	0,154
2020136	2	195.000	433		6,26%	0,0000003	0,127	1.181	450	0,0093	0,005	0,09	0,141	0,152
2020139	2	630.000	1.400		20,23%	0,0000003	0,127	1.181	450	0,0093	0,004	0,03	0,140	0,151
2020140	2	48.660	108		1,56%	0,0000003	0,127	1.181	450	0,0093	0,007	0,030	0,143	0,154
2020156	2	150	0		0,00%	0,0000003	0,114	1.313	500	0,0084	0,018	0,041	0,140	0,152
2020157	2	150	0		0,00%	0,0000003	0,114	1.313	500	0,0084	0,018	0,041	0,140	0,152
2020310	2	17.875	33		0,47%	0,0000003	0,104	1.444	550	0,0076	0,012	0,082	0,123	0,133
1020108	2	150.000	333		4,82%	0,0000003	0,127	3.500	450	0,0003	0,006	0,022	0,133	0,143
	2 Total		6.922	0	100,00%									

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Šifra izdelka	Status izdelka	Predvidena količina	Predvidene strojne ure	Predvidene delovne ure	Delež splošnih stroškov ne posameznih izdelkov	Ključ za razporejanje	Splošni strošek na enoto proizvoda	Normativ delavca v kosih/uro	Normativ stroja v kosih/uro	Strošek neposrednega dela/kos	Strošek neposrednega materiala v EUR	Planska cena 2008 v EUR	Polna lastna cena v EUR	Predlog prodajne cene v EUR
1020036	3	35.600		285	1,53%	0,0000004	0,252	125	500	0,0320	0,046	0,083	0,330	0,356
1020024	3	24.990		400	2,14%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,238	0,454	0,918	0,992
1020087	3	1		0	0,00%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,117	0,333	0,798	0,861
1020109	3	47.000		752	4,03%	0,0000009	0,504	63	250	0,1760	0,032	0,218	0,712	0,769
1020137	3	55.000		440	2,36%	0,0000004	0,252	125	125	0,0880	0,110	0,218	0,450	0,486
1020158	3	675.000		6.750	36,15%	0,0000005	0,315	100	450	0,1100	0,058	0,182	0,484	0,522
1020188	3	75.600		756	4,05%	0,0000005	0,315	100	75	0,1100	0,073	0,265	0,498	0,538
1020189	3	75.660		757	4,05%	0,0000005	0,315	100	75	0,1100	0,133	0,325	0,558	0,603
1020199	3	83.100		1.108	5,93%	0,0000007	0,420	75	75	0,1467	0,071	0,218	0,638	0,689
1020202	3	38.650		672	3,60%	0,0000009	0,548	58	58	0,1913	0,530	0,765	1,269	1,371
1020287	3	375.405		2.002	10,72%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,061	0,133	0,288	0,311
1020299	3	1		0	0,00%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,179	0,251	0,406	0,439
1020301	3	728		7	0,04%	0,0000005	0,315	100	100	0,1100	0,152	0,287	0,577	0,623
1020302	3	1		0	0,00%	0,0000014	0,841	38	38	0,2933	0,150	0,510	1,284	1,387
1020303	3	1		0	0,00%	0,0000007	0,420	75	75	0,1467	0,230	0,410	0,796	0,860
1020304	3	1		0	0,00%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,159	0,375	0,839	0,906
1020305	3	1		0	0,00%	0,0000007	0,420	75	75	0,1467	0,230	0,410	0,796	0,860
1020322	3	177		6	0,03%	0,0000017	1,009	31	31	0,3520	0,163	0,595	1,523	1,645
1020321	3	208		7	0,04%	0,0000017	1,009	31	31	0,3520	0,163	0,595	1,523	1,645
1020327	3	500		16	0,09%	0,0000017	1,009	31	31	0,3520	0,163	0,595	1,523	1,645
1020326	3	20		1	0,00%	0,0000017	1,009	31	31	0,3520	0,163	0,595	1,523	1,645
1020325	3	15		0	0,00%	0,0000017	1,009	31	31	0,3520	0,163	0,595	1,523	1,645
1020323	3	158		3	0,01%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,171	0,387	0,851	0,920
1020328	3	808		32	0,17%	0,0000021	1,261	25	25	0,4400	0,163	0,703	1,864	2,013
1020320	3	1.348		54	0,29%	0,0000021	1,261	25	25	0,4400	0,163	0,703	1,864	2,013
1020319	3	2.250		23	0,12%	0,0000005	0,315	100	100	0,1100	0,150	0,285	0,575	0,621
1020339	3	1.500		40	0,21%	0,0000014	0,841	38	38	0,2933	0,151	0,511	1,285	1,388
1020340	3	110		3	0,02%	0,0000014	0,841	38	38	0,2933	0,151	0,511	1,285	1,388
1020338	3	5.000		133	0,71%	0,0000014	0,841	38	38	0,2933	0,129	0,489	1,263	1,364
1020337	3	1		0	0,00%	0,0000005	0,315	100	100	0,1100	0,115	0,250	0,540	0,583
1020336	3	60		1	0,01%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,171	0,387	0,851	0,920
1020335	3	51		1	0,00%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,171	0,387	0,851	0,920
1020334	3	60		1	0,01%	0,0000009	0,504	63	63	0,1760	0,171	0,387	0,851	0,920
1020332	3	400		8	0,04%	0,0000011	0,630	50	50	0,2200	0,325	0,595	1,176	1,270
1020341	3	16.000		133	0,71%	0,0000004	0,263	120	120	0,0917	0,187	0,300	0,542	0,585
1020343	3	445.000		1.187	6,35%	0,0000001	0,084	375	375	0,0293	0,129	0,165	0,243	0,262
1020342	3	362.065		2.519	13,49%	0,0000004	0,219	144	144	0,0278	0,040	0,085	0,287	0,310
1020348	3	72.798		388	2,08%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,043	0,115	0,269	0,291
1020349	3	35.096		187	1,00%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,040	0,112	0,267	0,288
1020364	3	30		0	0,00%	0,0000006	0,336	94	94	0,1173	0,250	0,433	0,704	0,760
1020365	3	30		0	0,00%	0,0000006	0,336	94	94	0,1173	0,250	0,433	0,704	0,760
1020370	3	60		1	0,00%	0,0000006	0,336	94	94	0,1173	0,108	0,292	0,562	0,607
1020386	3	200		1	0,01%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,067	0,139	0,294	0,317
2020458	3	1		0	0,00%	0,0000003	0,168	188	188	0,0587	0,040	0,112	0,267	0,288
	3 Total			18.673	100,00%									
1020022	4	41.400		662	1,51%	0,0000004	0,083	63	63	0,1760	0,152	0,367	0,411	0,444
1020023	4	43.800		637	1,45%	0,0000003	0,076	69	69	0,1600	0,528	0,724	0,764	0,825

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Šifra izdelka	Status izdelka	Predvidena količina	Predvidene strojne ure	Predvidene delovne ure	Delež splošnih stroškov ne posameznih izdelkov	Ključ za razporejanje	Splošni strošek na enoto proizvoda	Normativ delavca v kosih/uro	Normativ stroja v kosih/uro	Strošek neposrednega dela/kos	Strošek neposrednega materiala v EUR	Planska cena 2008 v EUR	Polna lastna cena v EUR	Predlog prodajne cene v EUR
1020070	4	41.000		596	1,36%	0,0000003	0,076	69	65	0,1600	0,746	0,944	0,982	1,060
1020071	4	123.750		1.238	2,83%	0,0000002	0,052	100	100	0,1100	0,157	0,292	0,319	0,345
1020088	4	147.000		1.470	3,36%	0,0000002	0,052	100	100	0,1100	0,284	0,419	0,446	0,482
1020089	4	139.875		2.035	4,64%	0,0000003	0,076	69	69	0,1600	0,257	0,453	0,492	0,532
1020091	4	12.530		223	0,51%	0,0000004	0,093	56	70	0,1956	0,395	0,626	0,683	0,738
1020093	4	10.000		267	0,61%	0,0000006	0,139	38	100	0,2933	0,381	0,699	0,813	0,878
1020095	4	198.900		3.182	7,26%	0,0000004	0,083	63	150	0,1760	0,421	0,613	0,680	0,734
1020096	4	25.000		250	0,57%	0,0000002	0,052	100	100	0,1100	0,279	0,414	0,441	0,476
1020097	4	63.000		252	0,58%	0,0000001	0,021	250	250	0,0440	0,187	0,241	0,252	0,272
1020098	4	123.650		521	1,19%	0,0000001	0,022	238	240	0,0463	0,128	0,185	0,197	0,212
1020116	4	306.400		3.064	6,99%	0,0000002	0,052	100	100	0,1100	0,209	0,344	0,371	0,400
1020117	4	74.250		594	1,36%	0,0000002	0,042	125	125	0,0880	0,204	0,312	0,334	0,361
1020122	4	132.420		1.926	4,40%	0,0000003	0,076	69	70	0,1600	0,505	0,701	0,741	0,800
1020131	4	11.500		153	0,35%	0,0000003	0,069	75	63	0,1467	0,105	0,291	0,321	0,346
1020132	4	36.000		720	1,64%	0,0000005	0,104	50	70	0,2200	0,411	0,666	0,735	0,794
1020178	4	13.000		52	0,12%	0,0000001	0,021	250	300	0,0440	0,179	0,223	0,244	0,264
1020182	4	78.220		2.086	4,76%	0,0000006	0,139	38	38	0,2933	1,531	1,891	1,964	2,121
1020183	4	18.900		504	1,15%	0,0000006	0,139	38	38	0,2933	0,248	0,607	0,680	0,734
1020184	4	32.725		748	1,71%	0,0000005	0,119	44	70	0,2514	0,386	0,674	0,757	0,818
1020186	4	5.250		140	0,32%	0,0000006	0,139	38	38	0,2933	0,245	0,539	0,678	0,732
1020190	4	76.050		1.217	2,78%	0,0000004	0,083	63	63	0,1760	0,343	0,528	0,603	0,651
1020191	4	75.800		1.103	2,52%	0,0000003	0,076	69	70	0,1600	0,190	0,355	0,426	0,460
1020192	4	75.750		404	0,92%	0,0000001	0,028	188	188	0,0587	0,121	0,180	0,207	0,224
1020193	4	32.515		929	2,12%	0,0000007	0,149	35	35	0,3143	0,939	1,325	1,402	1,514
1020279	4	1		0	0,00%	0,0000003	0,060	88	88	0,1257	0,148	0,274	0,334	0,360
1020281	4	57.285		917	2,09%	0,0000004	0,083	63	50	0,1760	0,371	0,547	0,630	0,680
1020282	4	185.855		531	1,21%	0,0000001	0,015	350	350	0,0314	0,070	0,106	0,116	0,126
1020283	4	186.855		5.979	13,65%	0,0000007	0,167	31	31	0,3520	0,739	1,099	1,257	1,358
1020284	4	190.350		2.538	5,79%	0,0000003	0,069	75	65	0,1467	0,168	0,327	0,384	0,415
1020285	4	189.455		1.263	2,88%	0,0000002	0,035	150	138	0,0733	0,117	0,207	0,226	0,244
1020288	4	21.250		227	0,52%	0,0000002	0,056	94	88	0,1173	0,258	0,396	0,431	0,466
1020292	4	54.800		487	1,11%	0,0000002	0,046	113	113	0,0978	0,284	0,404	0,428	0,462
1020294	4	40.976		468	1,07%	0,0000003	0,060	88	94	0,1257	0,780	1,186	0,966	1,043
1020306	4	3.500		112	0,26%	0,0000007	0,167	31	38	0,3520	0,328	0,746	0,846	0,914
1020307	4	3.000		44	0,10%	0,0000003	0,076	69	70	0,1600	0,508	0,703	0,743	0,803
1020310	4	4.200		112	0,26%	0,0000006	0,139	38	38	0,2933	1,085	1,445	1,517	1,639
1020311	4	9.100		485	1,11%	0,0000012	0,278	19	20	0,5867	2,045	2,756	2,909	3,142
1020312	4	1.979		132	0,30%	0,0000015	0,347	15	15	0,7333	4,991	5,891	6,072	6,557
1020313	4	11.480		918	2,10%	0,0000018	0,417	13	13	0,8800	8,653	9,725	9,950	10,746
1020314	4	40.950		728	1,66%	0,0000004	0,093	56	56	0,1956	1,340	1,580	1,628	1,758
1020315	4	5.800		464	1,06%	0,0000018	0,417	13	13	0,8800	1,018	2,091	2,315	2,500
1020308	4	6.200		99	0,23%	0,0000004	0,083	63	56	0,1760	1,302	1,522	1,561	1,686
1020344	4	61.610		1.408	3,21%	0,0000005	0,119	44	50	0,2514	0,659	0,961	1,030	1,112
1020316	4	1.000		18	0,04%	0,0000004	0,093	56	56	0,1956	1,018	1,258	1,306	1,410
1020309	4	20.600		507	1,16%	0,0000006	0,128	41	40	0,2708	0,576	0,909	0,975	1,053
1020346	4	1		0	0,00%	0,0000001	0,028	188	188	0,0587	0,094	0,166	0,180	0,195
1020347	4	5.870		188	0,43%	0,0000007	0,167	31	38	0,3520	0,488	0,907	1,007	1,088

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Šifra izdelka	Status izdelka	Predvidena količina	Predvidene strojne ure	Predvidene delovne ure	Delež splošnih stroškov ne posameznih izdelkov	Ključ za razporejanje	Splošni strošek na enoto proizvoda	Normativ delavca v kosih/uro	Normativ stroja v kosih/uro	Strošek neposrednega dela/kos	Strošek neposrednega materiala v EUR	Planska cena 2008 v EUR	Polna lastna cena v EUR	Predlog prodajne cene v EUR
1020355	4	25.652		410	0,94%	0,0000004	0,083	63	63	0,1760	0,388	0,604	0,647	0,699
1020356	4	3.540		57	0,13%	0,0000004	0,083	63	63	0,1760	0,433	0,649	0,693	0,748
1020366	4	20		0	0,00%	0,0000002	0,042	125	125	0,0880	0,576	0,672	0,706	0,762
1020368	4	40		0	0,00%	0,0000002	0,035	150	150	0,0733	0,259	0,332	0,367	0,396
1020367	4	20		0	0,00%	0,0000002	0,042	125	125	0,0880	0,320	0,417	0,450	0,486
1020368	4	40		0	0,00%	0,0000002	0,042	125	125	0,0880	0,190	0,283	0,320	0,346
1020371	4	7.551		220	0,50%	0,0000007	0,152	34	34	0,3200	0,219	0,612	0,690	0,746
1020372	4	8.670		231	0,53%	0,0000006	0,139	38	38	0,2933	0,662	1,022	1,094	1,182
1020373	4	7.200		128	0,29%	0,0000004	0,093	56	56	0,0444	0,507	0,596	0,644	0,695
1020353	4	65		0	0,00%	0,0000001	0,024	219	220	0,0503	0,459	0,537	0,533	0,576
1020352	4	35		1	0,00%	0,0000007	0,152	34	34	0,3200	0,334	0,727	0,805	0,870
1020351	4	63		1	0,00%	0,0000005	0,111	47	47	0,2347	0,290	0,525	0,636	0,687
1020354	4	65		1	0,00%	0,0000004	0,093	56	56	0,1956	0,459	0,699	0,747	0,807
1020375	4	100		2	0,00%	0,0000004	0,093	56	35	0,1956	0,761	0,965	1,049	1,133
1020381	4	1		0	0,00%	0,0000004	0,093	56	55	0,1956	0,341	0,582	0,629	0,679
1020379	4	1		0	0,00%	0,0000004	0,083	63	60	0,1760	0,351	0,568	0,610	0,659
1020380	4	1		0	0,00%	0,0000002	0,052	100	100	0,1100	0,209	0,344	0,371	0,400
1020378	4	1		0	0,00%	0,0000004	0,083	63	70	0,1760	0,230	0,442	0,490	0,529
1020377	4	1		0	0,00%	0,0000002	0,042	125	150	0,0880	0,130	0,235	0,260	0,281
1020376	4	1		0	0,00%	0,0000002	0,042	125	150	0,0880	0,090	0,195	0,220	0,237
1020384	4	100		0	0,00%	0,0000001	0,015	350	350	0,0314	0,070	0,106	0,116	0,126
1020383	4	100		3	0,01%	0,0000007	0,167	31	31	0,3520	0,739	1,099	1,257	1,358
1020382	4	100		1	0,00%	0,0000002	0,042	125	65	0,0880	0,113	0,213	0,242	0,262
1020385	4	20		0	0,00%	0,0000005	0,104	50	50	0,2200	0,367	0,604	0,691	0,747
1020402	4	1		0	0,00%	0,0000005	0,119	44	44	0,2514	0,591	0,899	0,961	1,038
1020394	4	1		0	0,00%	0,0000000	0,010	500	500	0,0220	0,070	0,097	0,102	0,111
1020397	4	5.500		7	0,02%	0,0000000	0,007	750	750	0,0147	0,060	0,078	0,082	0,088
1020393	4	6.000		8	0,02%	0,0000000	0,007	750	750	0,0147	0,190	0,208	0,212	0,229
1020398	4	1		0	0,00%	0,0000011	0,261	20	40	0,5500	1,210	1,823	2,021	2,182
1020400	4	100		4	0,01%	0,0000009	0,208	25	25	0,4400	4,120	4,660	4,768	5,150
1020401	4	1		0	0,00%	0,0000001	0,030	175	175	0,0629	0,310	0,387	0,403	0,435
1020399	4	1		0	0,00%	0,0000003	0,076	69	70	0,1600	1,300	1,496	1,536	1,659
1020390	4	2.000		47	0,11%	0,0000005	0,123	43	43	0,2588	0,660	0,977	1,041	1,125
1020388	4	1		0	0,00%	0,0000005	0,116	45	45	0,2444	0,624	0,924	0,985	1,063
1020392	4	2.100		35	0,08%	0,0000004	0,087	60	60	0,1833	0,310	0,535	0,580	0,627
1020395	4	1		0	0,00%	0,0000004	0,083	63	63	0,1760	0,440	0,656	0,699	0,755
1020387	4	2.520		37	0,08%	0,0000003	0,076	69	64	0,1600	0,640	0,839	0,876	0,946
1020391	4	600		12	0,03%	0,0000005	0,104	50	50	0,2200	0,900	1,170	1,224	1,322
1020389	4	1		0	0,00%	0,0000004	0,098	53	53	0,2071	0,840	1,094	1,145	1,237
1020380	4	1		0	0,00%	0,0000000	0,002	3.000	1.500	0,0037	0,500	0,505	0,505	0,546
1020398	4	1		0	0,00%	0,0000008	0,174	30	100	0,3667	1,200	1,592	1,740	1,880
1020404	4	1		0	0,00%	0,0000001	0,021	250	1.000	0,0440	0,052	0,099	0,117	0,127
1020405	4	1		0	0,00%	0,0000000	0,005	1.000	1.000	0,0110	0,057	0,071	0,073	0,079
1020406	4	1		0	0,00%	0,0000000	0,005	1.000	1.000	0,0110	0,083	0,096	0,099	0,107
	4 Total			43.805	100,00%									
1020035	5	284.660		1.139	1,11%	0,0000000	0,004	250	250	0,0440	0,063	0,117	0,111	0,120
1020042	5	1.290.500		1.721	1,68%	0,0000000	0,001	750	450	0,0053	0,005	0,026	0,012	0,013

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Šifra izdelka	Status izdelka	Predvidena količina	Predvidene strojne ure	Predvidene delovne ure	Delež splošnih stroškov ne posamezen izdelek	Ključ za razporejanje	Splošni strošek na enoto proizvoda	Normativ delavca v kosih/uro	Normativ stroja v kosih/uro	Strošek neposrednega dela/kos	Strošek neposrednega materiala v EUR	Planska cena 2008 v EUR	Polna lastna cena v EUR	Predlog prodajne cene v EUR
1020081	5	65.600		1.312	1,28%	0,0000002	0,021	50	50	0,0800	0,304	0,434	0,406	0,438
1020082	5	267.500		7.133	6,95%	0,0000003	0,029	38	38	0,1067	0,338	0,510	0,473	0,511
1020083	5	70.600		1.027	1,00%	0,0000001	0,016	69	70	0,0582	0,148	0,242	0,222	0,240
1020084	5	274.000		3.985	3,88%	0,0000001	0,016	69	70	0,0582	0,137	0,231	0,211	0,227
1020085	5	76.320		1.163	1,13%	0,0000001	0,016	66	66	0,0610	0,453	0,552	0,530	0,572
1020086	5	249.840		3.634	3,54%	0,0000001	0,016	69	70	0,0582	0,425	0,519	0,499	0,539
1020114	5	329.775		4.397	4,29%	0,0000001	0,014	75	75	0,0533	0,485	0,572	0,553	0,597
1020115	5	592.200		15.792	15,39%	0,0000003	0,029	38	38	0,1067	0,411	0,584	0,546	0,590
1020126	5	396.800		7.838	7,64%	0,0000002	0,021	51	51	0,0790	0,328	0,457	0,429	0,463
1020133	5	406.475		5.912	5,76%	0,0000001	0,016	69	69	0,0582	0,263	0,322	0,337	0,364
1020134	5	333.355		5.926	5,78%	0,0000002	0,019	56	56	0,0711	0,451	0,566	0,541	0,584
1020135	5	453.430		9.673	9,43%	0,0000002	0,023	47	47	0,0853	0,542	0,628	0,651	0,703
1020136	5	454.760		13.229	12,89%	0,0000003	0,031	34	34	0,1164	0,378	0,567	0,525	0,568
1020179	5	97.500		4.727	4,61%	0,0000005	0,052	21	100	0,1939	0,451	0,670	0,697	0,752
1020180	5	101.250		2.492	2,43%	0,0000002	0,026	41	41	0,0985	0,387	0,547	0,512	0,553
1020181	5	110.195		1.959	1,91%	0,0000002	0,019	56	56	0,0711	0,209	0,324	0,299	0,323
1020159	5	955.000		9.550	9,31%	0,0000001	0,011	100	450	0,0400	0,055	0,109	0,106	0,115
	5 Total			102.611	100,00%									

Vir: Interni podatki Podjetja X in lastni izračuni.