

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**OBLIKOVANJE PRODAJNE CENE V
TRGOVSKEM PODJETJU**

Ljubljana, september 2005

NIVES LUKAN

IZJAVA

Študentka Nives Lukan izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočvarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 21.9.2005

Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 OBLIKOVANJE CEN NA OSNOVI STROŠKOV	2
1.1 Stroškovna mesta	2
1.1.1 Stroškovna mesta v storitveni dejavnosti.....	2
1.1.2 Stroški poslovnih učinkov – neposredni in posredni stroški stroškovnih mest ..	3
1.2 Stroškovni nosilci.....	4
1.2.1 Vloga stroškovnih nosilcev.....	4
1.2.2 Stroškovni nosilci v storitveni dejavnosti.....	5
1.3 Tradicionalni stroškovni sistemi in sodobna managerska orodja	5
2 POSEBNOSTI OBLIKOVANJA CEN V TRGOVSKEM PODJETJU	6
2.1 Trgovina na debelo.....	6
2.1.1 Trendi v trgovini na debelo.....	8
2.1.2 Trgovsko blago	9
2.2 Stroški v trgovski dejavnosti.....	10
2.2.1 Nabavni stroški	10
2.2.2 Skladiščni stroški	11
2.2.3 Prodajni stroški	11
2.3 Oblikovanje cen v trgovskem podjetju	13
2.3.1 Prodajne cene.....	13
2.3.2 Stroškovna cena oziroma lastna cena	14
2.3.3 Evidentiranje neposrednih stroškov in vračunavanje posrednih stroškov	15
3 PREDSTAVITEV OBLIKOVANJA CEN V IZBRANEM TRGOVSKEM PODJETJU	17
3.1 Kalkulacija lastne cene z dodatkom posrednih stroškov	17
3.1.1 Uporaba kalkulacije lastne cene z enostavnim dodatkom posrednih stroškov na primeru trgovskega podjetja.....	18
3.2 Kalkulacija lastne cene na podlagi povprečne stopnje prispevka za kritje posrednih stroškov.....	20
3.2.1 Uporaba kalkulacije lastne cene na podlagi povprečne stopnje prispevka za kritje posrednih stroškov na primeru trgovskega podjetja.....	20
3.3 ABC metoda.....	22
3.3.1 Določanje in analiziranje meril aktivnosti	24
3.3.2 Ugotavljanje in analiziranje stroškov aktivnosti.....	25
3.3.3 Uporaba ABC metode na primeru trgovskega podjetja.....	26
3.4 Metoda ciljnih stroškov.....	28
3.4.1 Področja uporabe zamisli ciljnih stroškov	29
3.4.2 Cilji metode ciljnih stroškov.....	30
3.4.3 Vrste metod ciljnih stroškov	30
3.4.4 Uporaba metode ciljnih stroškov v trgovskem podjetju	33
SKLEP	35
LITERATURA	37
VIRI.....	39
PRILOGA.....	1
Priloga 1: Prenos posrednih stroškov na vrste opravil	1
Priloga 2: Pripisovanje stroškov posameznih vrst opravil končnim stroškovnim nosilcem	2

UVOD

Trgovina je postala v našem gospodarstvu pomembna dejavnost, ki zaposluje veliko ljudi. Pretežni del blaga široke potrošnje prihaja na trg z njenim posredovanjem, zato je njen vpliv na proizvodnjo in potrošnjo vse pomembnejši. S tem prevzema vlogo povezovalcev proizvodnje in porabe, njune koordinacije, fizičnega posredovanja blaga, posredovanja potreb, želja potrošnikov in informiranja.

Prodajne odločitve pogosto temeljijo na neki izračunani lastni ceni. Tudi pri poslovanju s podjetji s celega sveta podjetja vedno naletijo na neko ciljno ceno, ki ji morajo, ob vseh ostalih pogojih, zadostiti, sicer posel ni sklenjen. Če za odločanje uporabljamo samo neko lastno ceno, ki je izračunana z uporabo bolj ali manj izvirnih računovodskih metod, obstaja velika verjetnost, da se odločimo za slab posel ali pa izpustimo dobrega zato, ker nismo preverili vpliva na poslovanje podjetja kot celote.

Cilj diplomskega dela je predstaviti različne metode, ki se uporabljajo pri oblikovanju cen v trgovskem podjetju. Pri tem smo raziskali računovodstvo trgovskega blaga, stroške v trgovskem podjetju ter stroškovne nosilce in stroškovna mesta.

Namen diplomskega dela je obravnava obeh vidikov določanja cen v trgovskem podjetju, t. i. računovodski vidik in trženjski vidik. V okviru računovodskega vidika smo predstavili tri metode oblikovanja lastnih cen, ki se med seboj razlikujejo v tem, na kakšen način pripisujejo posredne stroške neposrednim stroškom. V okviru trženjskega vidika smo predstavili metodo ciljnih stroškov, ki se bistveno razlikuje od metod obravnavanih v okviru računovodskega vidika.

V prvem delu diplomskega dela predstavljamo teoretična spoznanja o stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih storitvenih dejavnosti. Na koncu smo predstavili še nekaj razlik med posameznimi obravnavanimi metodami kalkulacij.

V drugem delu naloge smo predstavili trgovino na debelo in trende v trgovini. Opisali smo stroške, ki nastopajo v trgovski dejavnosti. Za uspešno oblikovanje prodajnih cen je potrebno temeljito poznavanje stroškov, za katere črpamo informacije iz stroškovnega računovodstva. Sledi podrobna predstavitev teorije oblikovanja cen v trgovski organizaciji.

V nadaljevanju smo predstavili različne metode oblikovanja cen, ki so pogoste pri oblikovanju cen v trgovskem podjetju. Najprej smo predstavili teorijo posamezne metode, nato pa smo posamezno metodo uporabili še na primeru trgovskega podjetja.

1 OBLIKOVANJE CEN NA OSNOVI STROŠKOV

1.1 Stroškovna mesta

Običajno se v vsaki organizaciji vzpostavijo stroškovna mesta, ki omogočajo spremljanje stroškov po osnovnih poslovnih funkcijah:

- nabava,
- proizvodnja,
- prodaja,
- uprava oziroma strokovne službe.

Te poslovne funkcije so v vsaki organizaciji še podrobneje razčlenjene na posamezne organizacijske enote in na stroškovna mesta (Lozej, 2004, str. 54).

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi, 2002).

1.1.1 Stroškovna mesta v storitveni dejavnosti

Stroškovnim mestom, na katerih se opravljajo storitve, zaradi katerih je bila trgovina ustanovljena, ponavadi rečemo temeljna oziroma neposredna stroškovna mesta. Tistim organizacijskim enotam, ki pomagajo temeljnim stroškovnim mestom, pa rečemo pomožna ali posredna stroškovna mesta¹.

Tehnike razporejanja stroškov posameznih knjigovodskih listih na stroškovna mesta so različne. Pri nekaterih listinah se stroški nanašajo na eno stroškovno mesto, pri drugih listinah pa se lahko nanašajo na več stroškovnih mest. V tem primeru je potrebno strošek ustrezno razporediti po posameznih stroškovnih mestih.

Z vidika poslovnih učinkov oziroma stroškovnih nosilcev govorimo tudi o neposrednih in posrednih stroškovnih mestih ter o neposrednih in posrednih stroških. Neposredni stroški so stroški temeljnih stroškovnih mest, ki se neposredno pripisujejo poslovnim učinkom na teh mestih, posredni stroški pa so stroški posrednih stroškovnih mest, ki se na stroškovne nosilce prenašajo neposredno. Praviloma se prenašajo tako, da se najprej prenesejo na temeljna stroškovna mesta in šele nato na stroškovne nosilce (Lozej, 2004, str. 55).

¹ Pravimo jim tudi splošna stroškovna mesta.

Pri določanju stroškovnih mest je treba misliti tudi na možnost sestavljanja kalkulacij, to je, da se kot stroškovna mesta določijo tiste organizacijske enote, s katerih je mogoče stroške razporediti na ustrezne stroškovne nosilce. To pomeni, da je treba premisliti, kateri učinki nastajajo na posameznem stroškovnem mestu oziroma na katere učinke delujejo aktivnosti posameznega stroškovnega mesta. Dobro je treba premisliti, ali bodo taki učinki lahko opredeljeni tudi kot stroškovni nosilci in komu ter zakaj so potrebne take informacije (Lozej, 2004, str. 51).

1.1.2 Stroški poslovnih učinkov – neposredni in posredni stroški stroškovnih mest

Že iz same opredelitve stroškov izhaja, da so ti vedno povezani s poslovnim učinkom. Poslovni učinek so proizvedene stvari in opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali oziroma s katerimi so povezani. Pri nastajanju poslovnega učinka pa seveda sodelujejo enote v organizaciji, ki smo jih opredelili kot stroškovna mesta.

Za neposredne stroške stroškovnih mest štejemo vse neposredne stroške končnih stroškovnih nosilcev, ker jih lahko identificiramo fizično pri porabi ali takoj na podlagi knjigovodske listine. To pomeni, da moramo najprej opredeliti nek strošek kot strošek točno določenega stroškovnega mesta, ki ga lahko razporedimo na ustrezen stroškovni nosilec (Čižman, 2004, str. 84).

Posredni stroški stroškovnih mest pa so stroški, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovne nosilce na podlagi izbranih razdelilnikov, ki so v vzročni povezavi s stroški. Kadar pri kalkulacijah govorimo o stroškovnih nosilcih, imamo v mislih proizvode ali storitve (Čižman, 2004, str. 85).

Pri samem določanju stroškovnih nosilcev se v storitvenih organizacijah pogosto pokaže tudi problem nejasnega razmejevanja med opredeljevanjem stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev. To sta dve različni dimenziji spremljanja stroškov, od katerih mora vsaka imeti tudi svoj šifrant. Če se nek storitveni projekt opredeli kot stroškovni nosilec, potem za tak projekt ne moremo uporabiti kar šifre iz šifranta stroškovnega mesta. Stroškovna mesta so praviloma posamezne organizacijske enote, ki so lahko vzpostavljene tudi tako, da se v njihovem okviru izvaja posamezna dejavnost. Če ta dejavnost ne proizvaja posebnih učinkov, ki bi jih bilo smotrno spremljati posebej, potem se prvi hip res zdi, da ne potrebujemo še posebnega šifranta stroškovnih nosilcev. Kot stroškovni nosilec bo v takem primeru določena kar celotna dejavnost, ki je opredeljena kot ena organizacijska enota. Ker je ta enota določena kot stroškovno mesto, se bodo na tem stroškovnem mestu zbirali le neposredni stroški tega stroškovnega mesta. Če pa gledamo na to enoto kot na stroškovni nosilec (dejavnost, ki nosi svoje neposredne stroške in tudi pripadajoči del posrednih stroškov), potem je tako enoto smiselno identificirati s posebno šifro stroškovnega nosilca, kar praviloma pomeni, da se bo za to šifro (stroškovnega

nosilca) sestavljalo tudi kalkulacijo neposrednih in posrednih stroškov po sistemu, ki je bil v podjetju vzpostavljen (Lozej, 2004, str. 59-60).

1.2 Stroškovni nosilci

Poglejmo najprej, kako opredeljuje stroškovne nosilce Slovenski računovodski standard 16.16. »Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je tudi treba povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti.« (Slovenski računovodski standardi, 2002)

Stroškovni nosilec je določen segment organizacije, kot je na primer dejavnost del dejavnosti, proizvoda ali storitev ali kako drugače opredeljenega dela poslovnega procesa (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 131).

1.2.1 Vloga stroškovnih nosilcev

Pri poslovni dejavnosti se pojavljajo stroški, to je cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastajajo v zvezi z ustvarjanjem in nato tudi razpečavanjem poslovnih učinkov.

Čim nastanejo stroški v zvezi z ustvarjanjem in razpečavanjem poslovnih učinkov, jih je treba z njimi povezati. V tem smislu govorimo o stroškovnih nosilcih. To so proizvodi ali storitve, zaradi katerih so stroški nastali in na katere se tudi nanašajo. Kot stroškovni nosilci se ne pojavljajo samo tisti proizvodi ali storitve, ki jih organizacija prodaja, temveč tudi tisti, ki jih proizvaja za lastne potrebe, in tiste storitve, ki jih uporablja sama. Prav tako ni nujno, da bi kot stroškovne nosilce obravnavali le dokončane proizvode, tako lahko namreč obravnavamo tudi njihove sestavne dele. Podobno je s storitvami kot stroškovnimi nosilci. Vidimo torej, da je treba pri poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih razlikovati (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 40-41):

- poslovne učinke za lastne potrebe in
- poslovne učinke za prodajo.

Poslovni učinki za lastne potrebe so samo začasni stroškovni nosilci, kajti kasneje obremenijo poslovne učinke za prodajo kot končne stroškovne nosilce. Pri tem ob koncu

izgubljuje naravo stroškovnega nosilca. Cenovni izraz njihovega potroška so zopet stroški, vendar tokrat ne več primarni, temveč izpeljani ali sekundarni stroški.

Poslovni učinki za prodajo pa so končni stroškovni nosilci. Ti zbirajo vse stroške v zvezi z njihovim nastajanjem in razpečavanjem. Poslovni učinki za prodajo se ne vračajo več v proces ustvarjanja poslovnih učinkov v ožjem pomenu, temveč v skladišču dokončanih proizvodov čakajo na prodajo, če že niso prodani takoj, kot na primer storitve.

1.2.2 Stroškovni nosilci v storitveni dejavnosti

Stroškovni nosilec v storitveni dejavnosti je lahko posamezna storitev ali pa celotna količina istovrstnih ali sorodnih storitev. V skladu s to opredelitvijo bi lahko kot stroškovni nosilec opredelili vse storitve, ki se opravijo za nekega naročnika.

V gospodarskih organizacijah, ki se ukvarjajo s storitvami, je ponavadi opredelitev stroškovnega nosilca povezana s pogodbo, ki jo za opravljanje posamezne storitve ali niza storitev sklenemo s posameznim naročnikom. Taka storitev je v pogodbi praviloma zelo natančno določena, saj je tudi plačilo odvisno od tega, ali je bila storitev opravljena v dogovorjenem obsegu, kakovostno, v roku itd. (gradbena storitev, prevozna storitev, svetovalna storitev, itd.) (Lozej, 2004, str. 58).

Samo ugotavljanje neposrednih stroškov za stroškovni nosilec ni problematično, vendar je za obvladovanje stroškov v organizaciji še kako pomembno. Pod pojmom razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce razumemo različne tehnike prenašanja posrednih stroškov. Objektivnost in uporabnost določene informacije o stroških po nosilcih je odvisna od zmožnosti določene tehnike prenašanja stroškov, da vzpostavi vzročno-posledično povezavo med stroški in povzročitelji stroškov. Prav glede na to zmožnost obstaja v teoriji in praksi kar nekaj metod kalkulacij. Posamezne metode kalkulacij se razlikujejo po tem, kakšno osnovo uporabimo za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce, saj velja, da se posredni stroški prenašajo na stroškovne nosilce z uporabo ključev, ki so razmerje med posrednimi stroški in osnovo (Čižman, 2004, str. 91).

1.3 Tradicionalni stroškovni sistemi in sodobna managerska orodja

Uporaba tradicionalnih sistemov spremljanja stroškov ponavadi prinaša netočne informacije o stroških poslovnih učinkov, ker preveč poudarjajo pretekle informacije. Slabost je tudi v tem, da smatrajo podjetje kot enoto analize in niso pozorni na celotno verigo vrednosti, kjer posamezno podjetje predstavlja le enega od členov (Tekavčič, Šink, 2002, str. 199-200).

Tradicionalne metode kalkulacij zagotavljajo zelo nenatančno prenašanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce. 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,
- proizvodne stroške razporejamo samo na stroškovne nosilce in ne upoštevamo ostalih stroškov, kot so stroški dostave, marketinga itn.

Tradicionalni stroškovni sistemi niso primerni za vrednotenje poslovnih učinkov, ker (Turney, 1996, str. 1):

- ne zagotavljajo informacij o tem, kaj je pomembno za kupce,
- spodbujajo napačne odločitve,
- z njimi ne moremo ugotoviti, kateri proizvodi in kateri kupci so dobičkonosni,
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja poslovnega procesa.

Razlogi za spremljanje in obravnavanje stroškov na podlagi ABC metode so vse večje potrebe po točnih in zanesljivih informacijah o stroških. Za to metodo je značilno, da stroške povezuje s sestavinami aktivnosti, povzročitelji teh stroškov. Stroške razporeja na stroškovne nosilce na podlagi porabe aktivnosti za proizvodnjo in prodajo proizvodov ali storitev.

Bistvena razlika med klasično metodo kalkuliranja stroškov in metodo določanja ciljnih stroškov je v tem, da pri klasični metodi kalkuliranja stroškov ugotavljamo, koliko nas bo proizvod stal, pri metodi določanja ciljnih stroškov pa ugotavljamo, koliko nas lahko proizvod največ stane (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 157).

2 POSEBNOSTI OBLIKOVANJA CEN V TRGOVSKEM PODJETJU

2.1 Trgovina na debelo

Trgovske organizacije se ukvarjajo z neproizvajalno dejavnostjo. Njihov namen je posredovanje med proizvajanjem in porabo. Delujejo na domačem in tujem trgu, njihova dejavnost pa obsega nakupovanje blaga za nadaljnjo prodajo in opravljanje trgovskih storitev (Lozej, 2004, str. 49).

V načelu še vedno ločujemo trgovino na veliko (debelo) in trgovino na malo (drobno). Trgovina na veliko (debelo) je po zakonu o trgovini vsako nakupovanje blaga za prodajo trgovcem, proizvajalcem in velikim porabnikom; trgovina na malo (drobno) pa nakupovanje blaga za prodajo končnim porabnikom (Lozej, 2004, str. 49).

Nakupovanje blaga za nadaljnjo prodajo je sicer glavna dejavnost trgovskih organizacij, opravljajo pa še druge trgovske storitve: zastopniške, agencijske, posredniške, komisijske in špediterske storitve ter storitve v zvezi s skladiščenjem (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 398).

Trgovina na debelo je posledica delitve dela v procesu menjave dobrin. Kot dejavnost trgovcev se je razvila iz vzporedne dejavnosti samih proizvajalcev. Bistvo trgovine na debelo je v posredovanju blaga med proizvajalci na eni in trgovci na drobno oziroma velikimi porabniki na drugi strani. Poleg te temeljne funkcije je trgovina na debelo z razvojem začela opravljati še dodatne funkcije, kot so npr. skladiščenje, sortiranje, pakiranje, prevoz. Trgovci na debelo nabavljajo blago pri številnih proizvajalcih in različne proizvodne sortimente preoblikujejo v trgovski sortiment za potrebe trgovcev na drobno, predelovalcev in drugih velikih kupcev (Potočnik, 2001, str. 27).

Trgovci na debelo ostanejo na tržni poti kot posredniki v primeru, ko so sposobni učinkoviteje izvesti funkcije tržne poti kot sami proizvajalci. Najpomembnejše funkcije in tokovi na tržni poti so informacije, tržno komuniciranje, sklepanje pogodb, naročanje, financiranje, prevzem tveganj, fizična posest izdelkov, plačilo in prenos lastništva (Potočnik, 2001, str. 26).

Trgovina na debelo je za proizvajalce koristna, saj prinaša ugodnosti in prihranke na račun ekonomije obsega. S trgovino na debelo nastane manj poslovnih transakcij med proizvajalci in trgovino na drobno, kot pa bi jih lahko bilo v primeru neobstajanja trgovca na debelo na tržni poti. Prednost trgovcev na debelo je v tem, da združijo široko ponudbo večjega števila proizvajalcev in svojim odjemalcem ponudijo raznoliko paleto izdelkov. Dokler trgovina na debelo z opravljanjem funkcij zadovoljuje dobavitelje in odjemalce, je koristna v menjalnem procesu (Potočnik, 2001, str. 28).

Tržne funkcije trgovine na debelo se oblikujejo s koordinacijo proizvodnje in prodaje oziroma s prilagajanjem sortimenta povpraševanju. Naloga trgovine na debelo je zblížati čas in kraj proizvodnje ter nakupa izdelka. Stroški, ki jih ima s tem trgovec na debelo, pa upravičijo njegov zaslužek (Stern, 1996, str. 108).

Trgovec na debelo ostane na tržni poti, če zadovolji pričakovanja svojih dobaviteljev. V njihovem imenu mora izvajati naslednje funkcije (Stern, 1996, str. 108):

1. Pokritje trga

Trg izdelkov proizvajalca sestavljajo kupci na obsežnem geografskem območju. Da je trg oskrbovan s temi izdelki in da so ti izdelki na voljo, ko jih kupci želijo, se proizvajalec obrne na trgovca na debelo, da z zmernimi stroški izvaja to funkcijo namesto njega.

2. Prodajni stiki

Proizvajalec bi v primeru lastne prodaje kupcem imel visoke stroške s to funkcijo, še posebej v primeru, če je njegov trg geografsko velik, kupci pa razpršeni. Zato je za proizvajalca ugodneje, da je v stiku s trgovcem na debelo, ta pa potem obdela vse kupce. Za sklenitev sodelovanja z novim kupcem je potrebno vložiti veliko energije in napora, kasneje pa se moraš izkazati za resnega in zanesljivega poslovnega partnerja.

3. Skladiščenje zaloga

Trgovec na debelo prevzame lastništvo izdelkov in jih skladišči v svojih prostorih. S tem zmanjša finančno breme proizvajalca in zniža njegove zaloge.

4. Naročanje

Trgovec na debelo sprejema naročila svojih kupcev, ki so v manjših količinah. Naročila vseh proizvajalcev združi in jih posreduje proizvajalcu. Ta tako dobi večje naročilo naenkrat, za kar je lažje predvideti in organizirati proizvodnjo.

5. Tržne informacije

Trgovci na debelo so v vsakodnevnih stikih s trgovci in tako so obveščeni, kaj kupci iščejo in želijo. To so pomembne informacije za proizvajalce, ki tako lažje načrtujejo nove izdelke, cene in tržne strategije.

6. Podpora kupcem

Kupci poleg nakupa izdelka potrebujejo še dodatne storitve. Včasih je treba izdelek zamenjati, popraviti ali pripraviti. Če bi proizvajalec sam izvajal te storitve velikemu številu kupcev, bi nastali visoki stroški, vprašljiva bi bila tudi učinkovitost. Tako pa to funkcijo s pomočjo proizvajalca izvaja trgovec na debelo.

2.1.1 Trendi v trgovini na debelo

Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo² so tudi naša podjetja dobila možnost, da svoje izdelke po načelu svobodne trgovine prodajajo kjerkoli na območju EU. Tako slovenskim podjetjem ni več treba opravljati carinskih formalnosti pri prometu blaga med Slovenijo in drugimi članicami EU. Ravno to podjetjem prihrani veliko časa in pomaga znižati stroške prevoza blaga (Damjan, 2003, str. 10). Po drugi strani pa je več statističnega dela in vseh drugih administrativnih poročanj, ki jih zahtevata domača in bruseljska administracija (Šalamun, 2004, str. 25).

² V nadaljevanju EU.

Država je s carinskimi in necarinskimi ovirami dvigovala cene uvoženega blaga in ga pogosto tudi količinsko omejevala, kar je pripeljalo do višjih cen tovrstnega blaga. Z vključitvijo Slovenije v EU so se carinske stopnje pri trgovanju z državami EU sprostile, do držav zunaj EU pa se uporabljajo evropske carinske stopnje. Prav tako pa imajo tudi proizvajalci blaga in storitev iz držav EU neomejen dostop do slovenskega trga. Kot posledica se in se še bodo v Sloveniji pojavljali novi ponudniki izdelkov vseh kakovostnih in cenovnih razredov, kar povečuje ne le konkurenco ampak tudi izbiro izdelkov za porabnike (Damjan, 2003, str. 10).

Slovenija je s priključitvijo v EU postala del zelo velikega in visoko razvitega trga. Priključitev prinaša tudi cenejši kapital, nove tehnologije ter znanja. Domača podjetja so in še bodo izpostavljena hudi konkurenci iz EU, zato se bodo morala prestrukturirati in uporabljati boljše tehnike vodenja in poslovanja v vseh dejavnostih. Koristi priključitve v EU bodo odvisne od pripravljenosti in sposobnosti podjetij, da konkurirajo na skupnem trgu. Dobro pripravljena podjetja bodo z vstopom Slovenije v EU še pridobila, medtem ko se bodo druga ukvarjala s težavami (Damjan, 2003, str. 11).

2.1.2 Trgovsko blago

Trgovsko blago se praviloma pojavlja le pri trgovskih organizacijah, zato lahko le pri njih govorimo o računovodstvu trgovskega blaga, pri proizvajalnih organizacijah pa o računovodstvu proizvodov. Med računovodstvom proizvodov in računovodstvom trgovskega blaga so mnoge podobnosti, vendar se področji delno tudi razlikujeta.

Prek računovodstva proizvodov takrat, ko so proizvodi ovrednoteni po polni lastni ceni, prehajajo vsi stroški, ki se pojavljajo v organizaciji pred prodajo proizvodov. V primeru zoženega vrednotenja proizvodov prevzemajo zaloge proizvodov precejšen del vseh v proučevanem obdobju nastalih stroškov.

V primerjavi s proizvodi pa vrednost trgovskega blaga v zalogi še ni sestavljena iz stroškov podjetja, ki je to blago kupilo, da bi ga prodalo, razen če so vanjo vštet neposredni nabavni stroški. Vsi drugi v obdobju nastali stroški tega podjetja se pojavljajo med odhodki mimo vrednosti zaloge trgovskega blaga.

Pri proučevanju stroškov prodanega blaga pa najdemo precej podobnosti s stroški prodanih proizvodov. Stroški prodanega blaga, ki pomenijo odhodke za prodajo v obdobju, so sestavljeni iz:

- A. Nabavne vrednosti prodanega blaga, ki nekako ustrezajo stroškom v prodanih proizvodih.
- B. Posrednih stroškov trgovanja, ki nekako ustrezajo nerazdeljenim stroškom iz časa pred prodajo proizvodov, so pa po svojem bistvu stroški trgovskih storitev.

C. Neposrednih stroškov prodaje.

Če primerjamo nabavno vrednost prodanega blaga s stroški v prodanih proizvodih in posredne stroške trgovanja z nerazdeljenimi stroški, ki se sicer pojavijo pred prodajo proizvodov, pa le moramo opozoriti na določeno vsebinsko razliko. Nabavna vrednost blaga postane strošek organizacije šele ob prodaji, vrednost zaloge proizvodov pa je že sestavljena iz stroškov organizacije. V primeru polne lastne cene vsebujejo zaloge proizvodov tudi posredne stroške, posredni stroški v trgovskih organizacijah pa so vedno izvzeti iz nabavne vrednosti trgovskega blaga.

2.2 Stroški v trgovski dejavnosti

Predmet računovodstva trgovskega blaga je trgovsko blago od vstopa v organizacijo do tedaj, ko ga ni več v njej. V zalogah trgovskega blaga se stroški sicer ne zadržujejo, razen v primeru nabavne vrednosti, ki vključuje sorazmerno majhne neposredne stroške nabave. Pač pa je računovodstvo trgovskega blaga izredno pomembno pri ugotavljanju stroškov, ki se nanašajo na prodane količine (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 52).

2.2.1 Nabavni stroški

Proučevanje nabavnih stroškov je pomembno za ugotavljanje ekonomičnosti celotnega nabavnega poslovanja, od pripravljanih del (načrtovanja nabave, oblikovanja nabavne politike, raziskave nabavnega trga), izvrševanja nabave (iskanje ponudb, pogajanja in sklepanja pogodb, naročanja, prevzemanja, kontrole in plačila nabavljenega materiala) do urejanja nabavnih evidenc. Stroški nastajajo tudi pri ravnanju z materialom, med skladiščenjem, ob izdajanju iz skladišča, pri prevozu itd.. Celotne nabavne stroške razčlenjujemo in analiziramo po različnih kriterijih. Najbolj pogosto proučujejo v podjetjih nabavne stroške (Potočnik, 2000, str. 31):

1. Po vrstah stroškov: materialni stroški, stroški storitev (prevoz), plače zaposlenih, ...
2. Po nabavnih funkcijah: stroški proučevanja nabavnega trga, stroški načrtovanja nabave, stroški sklepanja pogodb in naročanja, stroški prevzema in skladiščenja, stroški zaloge, stroški evidenc, ...
3. Po organizacijskih enotah: stroški nabavne službe, stroški skladišča, stroški prevoznega oddelka, ...
4. Po nabavnih poteh: stroški nabave pri trgovini na debelo, stroški nabave pri proizvajalcu ali tujemu dobavitelju.

2.2.2 Skladiščni stroški

V trgovskih podjetjih je skladiščenje enostopenjsko in povezano s sprejemom in izdajo trgovskega blaga. V skladišču nastajajo stroški s prevzemom, uskladiščenjem, čuvanjem in izdajanjem ter notranjim prevozom. Skladiščne stroške podrobneje delimo na naslednje vrste (Potočnik, 2000, str. 101):

- stroški prevzema materiala,
- stroški kontrole ob prevzemu,
- stroški uskladiščenja,
- stroški notranjega prevoza,
- stroški čuvanja,
- stroški kala in primanjkljajev,
- stroški izdajanja materiala,
- stroški vezave denarnih sredstev v zalogo (obresti),
- zavarovalni stroški,
- stroški inventur,
- posredni stroški (amortizacija, energija, itd.),
- plače zaposlenih itd.

2.2.3 Prodajni stroški

Podjetje mora prodajo izvajati ekonomično, to pomeni, da poskuša prodajne stroške na enoto prodanega blaga minimizirati. Prodajne stroške delimo po vrstah prodajne dejavnosti na naslednje skupine (Potočnik, 2000, str. 132-133):

1. Stroški priprave prodaje:
 - stroški raziskave trga in načrtovanja prodaje,
 - stroški ponudb, poslovnega dogovarjanja, sklepanja pogodb,
 - stroški komuniciranja s trgov, zlasti stroški oglaševanja (reklame).
2. Stroški, povezani z organizacijo prodaje:
 - stroški prodajnih metod in prodajnih sistemov,
 - stroški prodajnih poti in fizične distribucije,
 - stroški kontroliranja prodaje.
3. Stroški, ki se nanašajo na izvršitev prodaje:
 - stroški obdelave naročil,
 - stroški izvršitve naročil,
 - stroški pakiranja, embalaže, odpreme in prevoza,
 - stroški fakturiranja,
 - stroški plačilnega sistema,
 - stroški evidenc in analiz.

Pri proučevanju stroškov ugotavljamo, kolikšni stroški nastajajo:

- s sklepanjem prodajnih pogodb pri neposredni prodaji kupcem ali prodaji preko posrednikov,
- z obdelavo naročil in manipulacij z izdelki v skladišču,
- z oglaševanjem in pospeševanjem prodaje,
- s prevozom in odpremo,
- s fakturiranjem, kreditiranjem in izterjavo računov.

Vsi stroški, ki nastajajo pri proizvajalcu v zvezi s prodajo blaga, so prodajni stroški. Pogosto jih težko natančno opredelimo zaradi težav pri razmejitvi z drugimi stroški, predvsem proizvodnimi in upravnimi stroški. Spremljanje in proučevanje prodajnih stroškov je potrebno zaradi njihove porazdelitve na stroškovne nosilce in normiranja teh stroškov po njihovih vrstah.

Prodajne stroške delimo po prodajnih poslih (nosilcih stroškov) na (Potočnik, 2000, str. 133):

1. Neposredne prodajne stroške, ki se nanašajo na izvajanje določanja prodajnega posla. To so npr. stroški ponudbe, pogajanja in sklepanja prodaje, stroški izvršitve posameznega naročila, odpreme, dostave, pa tudi stroški embalaranja, prevoza ipd.
2. Posredne prodajne stroške (splošne stroške), to so tisti prodajni stroški, ki ne bremenijo posameznega naročila ali prodajnega posla. Te stroške prenašamo na prodajni posel posredno. Pretežno so fiksni in neodvisni od obsega prodaje (npr. pisarniški material, dnevnice, najemnine).
3. Posebne prodajne stroške, kot so npr. stroški v zvezi z uvajanjem novega izdelka na trg ali stroški, ki se nanašajo na prilagajanje trgu zaradi spremembe mode, okusa, preferenc porabnikov ipd.

Pri razporeditvi teh stroškov na stroškovne nosilce moramo upoštevati pravilno obremenitev in poiskati primerne ključne, če jih ni mogoče neposredno prenesti na posamezni prodajni posel. Delež prodajnih stroškov v lastni ceni je zelo raznolik in se spreminja glede na vrsto izdelkov, pa tudi med proizvodnimi podjetji za istovrstne izdelke. Giblje se med 2 % in 20 % lastne cene. Praviloma so prodajni stroški višji pri izdelkih končne porabe in nižji pri polizdelkih za nadaljnjo predelavo (npr. reprodukcijski material).

Povsod po svetu narašča delež prodajnih stroškov v lastni ceni izdelkov, saj mora podjetje, da bi zadovoljilo porabnike, trajno razvijati nove izdelke oziroma oblikovati nove tržne sortimente in izboljševati njihovo kakovost. Prav tako mora podjetje vlagati precejšnja sredstva v oglaševanje, posodabljanje prodajne postopke, iskati nove tržne poti in razvijati sodobne oblike prodajne organizacije, da bi doseglo večjo poslovno uspešnost. Vse to zahteva precejšnje naložbe, kar povečuje delež prodajnih stroškov v skupnih stroških (Potočnik, 2000, str. 132-133).

2.3 Oblikovanje cen v trgovskem podjetju

Dokončani proizvodi ali storitve, ki prinašajo dobiček, so cilj vsakega podjetja, ki posluje po dobičkonosnem načelu. Pri teh proizvodih ali storitvah imamo na eni strani stroškovno, na drugi pa prodajno ceno. Prodajna cena mora biti višja od stroškovne cene, saj so sicer koristi od proizvodnje manjše od žrtvovanih vrednosti.

2.3.1 Prodajne cene

Trgovina oblikuje svoje prodajne cene tako, da nabavni ceni blaga dodaja določeno razliko v ceni, s čemer pride do prodajne cene, ki jo plača kupec (Pučko, Rozman, 2000, str. 212).

V bistvu je razlika v ceni razlika med prihodki od prodaje in nabavno vrednostjo prodanega blaga v nekem obdobju. Razlika v ceni se v trgovskih organizacijah ugotavlja na tri načine (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 399):

- kot dejanska razlika med prodajno in nabavno ceno blaga,
- kot pribitek k nabavni ceni blaga (marža),
- kot priznani odbitek od prodajne cene trgovskega blaga – rabat (kadar je prodajna cena določena v naprej, torej je razlika v ceni vanjo že vračunana).

Razlika v ceni se pravzaprav pojavlja v dveh osnovnih oblikah: kot odbitek od prodajne cene trgovskega blaga (rabat) in kot pribitek k nabavni ceni blaga (marža). Rabat je določen odstotek od prodajne cene, ki ga proizvajalec odobrava kot popust trgovini, ki od njega nabavlja njegove proizvode. V tem primeru podjetje (proizvajalec) določa drobnoprodajne cene teh proizvodov. Trgovina prodajnih cen ne oblikuje sama. Razliko v ceni pa dobi v oblika rabata (Pučko, Rozman, 2000, str. 212).

Rabat proizvajalci (in tudi nekateri trgovci), ki želijo, da ima blago na izbranem trgu enotno ceno, določijo tako, da prodajna cena blaga vsebuje zaslužek trgovske organizacije. Trgovska organizacija kupi tako blago po prodajni vrednosti, ki je izkazana na računu, zmanjšani za odobreni rabat, prodaja pa po prodajni vrednosti, ki jo določi prodajalec (načrtuje razliko v ceni, ki je enaka odobrenemu rabatu) (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 399).

Druga oblika razlike v ceni nastopa kot trgovska marža. Tudi marža je določen odstotek, vendar od nabavne in ne od prodajne cene trgovine. Ta odstotek oblikuje, za razliko od rabata, trgovina sama. Z maržo trgovina pokriva svoje stroške brez nabavne vrednosti trgovskega blaga in ustvarja določen dobiček ali izgubo (Pučko, Rozman, 2000, str. 212).

Trgovska podjetja morajo odločati, ali bodo oblikovala svoje prodajne cene z določanjem enotnih ali različnih marž. Ker je poslovanje trgovskega podjetja pogosto povezano z

velikim številom različnih vrst blaga, je za takšno podjetje lažje, če uveljavlja enotne marže, ko oblikuje svoje prodajne cene. Za enotne marže govori dejstvo, da nastajajo v enaki trgovski dejavnosti podobni stroški, podoben obseg potrebnih angažiranih sredstev in dela ter podobne zahteve glede donosnosti takšne dejavnosti. Po drugi strani pa vsa trgovska podjetja v neki dejavnosti ne opravljajo enakih storitev, kar nujno vodi v diferenciacijo višine marže. Od politike trgovskega podjetja bo zato odvisno, kakšne marže ob uveljavljalo in s tem posledično kakšno raven prodajnih cen (Pučko, Rozman, 2000, str. 213).

Pribitek k nabavni ceni blaga (marža) je lahko določena za vsako vrsto blaga, za vsako skupino sorodnega blaga in enotno za celotno trgovsko organizacijo. Ko trgovska organizacija ugotovi nabavno ceno enote trgovskega blaga, ji prišteje predvideno razliko od prodajne cene, njej prišteje še ustrezen davek na dodano vrednost, da dobi prodajno ceno z vračunanim davkom na dodano vrednost (Turk, Kavčič, Koželj, 2004, str. 399).

2.3.2 Stroškovna cena oziroma lastna cena

Računovodskim informacijam o stroških, ki se nanašajo na organizacijo kot celoto, na posamezne poslovne učinke, pravimo kalkulacije. Kalkuliranje je postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Namen razporejanja stroškov je priskrbeti informacije za ekonomske odločitve in ugotoviti prihodke ter dobiček za zunanje uporabnike (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 498). Da organizacija lahko izdela kalkulacije stroškov, mora opredeliti stroške, določiti stroškovna mesta in nanje razporediti stroške, opredeliti stroškovne nosilce in po njih razporediti stroške ter opredeliti metode vrednotenja poslovnih učinkov. Stroškovno ceno poslovnega učinka ugotavljamo s kalkulacijami, to je z ugotavljanjem stroškov na količinsko enoto stroškovnega nosilca.

Storitvene dejavnosti se med seboj zelo razlikujejo, zato so tudi načini in oblike sestavljanja kalkulacij precej različne. V nadaljevanju bomo skušali predstaviti nekaj običajnih prijemov, ki bi utegnili koristiti tudi storitvenim podjetjem. Vsako podjetje pa mora seveda uporabiti sebi primeren način in obliko.

Glede na to, kako je mogoče na stroškovne nosilce razporejati stroške, in glede na vrsto proizvodnje ločimo dve skupini kalkulacij (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 18):

- delitvena kalkulacija stroškov,
- kalkulacija stroškov z dodatki posrednih stroškov.

Med delitveno kalkulacijo stroškov sodijo:

- delitvena kalkulacija stroškov, ki je lahko enostavna ali razčlenjena tudi po stroškovnih mestih,

- kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili, ki je lahko enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih, po stroškovnih nosilcih ter po stroškovnih nosilcih in po stroškovnih mestih hkrati,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem,
- kalkulacija cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi ekvivalentnih števil.

Med kalkulacije z dodatki sodijo:

- kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki po vrstah posrednih stroškov,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

2.3.3 Evidentiranje neposrednih stroškov in vračunavanje posrednih stroškov

V storitvenih dejavnostih se pojavljajo zelo različni končni poslovni učinki z zelo različno strukturo stroškov po naravnih vrstah stroškov. Pri ustvarjanju teh učinkov so lahko zelo različno udeleženi posamezni izvajalski oddelki in tudi sodelovanje oziroma pomoč spremljajočih in splošnih služb je različno intenzivna. Za vsako vrsto poslovnega učinka, ki je bil opredeljen kot stroškovni nosilec, je zato treba najprej čim natančneje evidentirati njegove neposredne stroške in njim nato dodajati še ustrezen del posrednih stroškov (Lozej, 2004, str. 62).

Posamezna podjetja ponavadi ne opravljajo le ene dejavnosti (nimajo le ene vrste poslovnih učinkov), ne prodajajo proizvodov in storitev le enemu kupcu in so razdeljena na manjše organizacijske enote. Zato stroškov ne opazujemo le na ravni podjetja kot celote, temveč tudi na ravni posameznih proizvodov ali storitev, na ravni posameznega kupca ali skupine kupcev in na ravni organizacijske enote. Nekateri stroški so povezani s posameznimi proizvodi ali storitvami, posameznimi kupci ali posameznimi organizacijskimi enotami neposredno – to so neposredni stroški. Drugi stroški pa so povezani posredno, saj se poleg nanj nanašajo tudi na druge. Tem stroškom pravimo posredni³ stroški (Kavčič, Visenjak, 2004, str. 26).

Pomemben vidik, ki ga upoštevamo pri tej členitvi stroškov, je način njihovega pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem. Za neposredne stroške velja, da jih lahko

³ Pravimo jim tudi skupni stroški, saj so skupni več stroškovnim nosilcem. Pogosto jim pravimo tudi splošni stroški.

že na podlagi knjigovodske listine pripišemo posameznim stroškovnim nosilcem. Posredne stroške pa pripišemo posameznim nosilcem s pomočjo osnov ali podlag, ki morajo biti izbrane tako, da odražajo njihovo povezanost s stroški, ki jih razporejamo na posamezen stroškovni nosilec. Ne glede na vrsto stroškovnega nosilca pa posredne stroške prenašamo na stroškovne nosilce s pomočjo določenih metod, ki vsebujejo večjo ali manjšo stopnjo proste presoje. Posredne stroške razporejamo na stroškovne nosilce s pomočjo različnih osnov ali ključev, in sicer:

$$\text{Ključ} = \frac{\text{Posredni stroški}}{\text{Osnova}}$$

Za osnovo lahko izberemo količinske podatke, na primer število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur ali vrednostne podatke, na primer vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala. Da bi dobili posredne stroške na enoto proizvoda, je treba izbrano osnovo pri posameznem proizvodu ali proizvodih pomnožiti s koeficientom dodatka posrednih stroškov (Hočevnar, 2000, str. 87).

Koeficient pomeni razmerje med ustrezno kategorijo posrednih stroškov, ki jo nameravamo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje. Znesek posrednih stroškov, ki pride na posamezen stroškovni nosilec, pomnožimo z izračunanim koeficientom dodatka posrednih stroškov. Če smo pravilno razmejili neposredne in posredne stroške, števec v ulomku ni problem, večji problem pa je določiti osnovo. Predvsem z vidika primerne osnove za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce je celotne posredne stroške treba razdeliti še na spremenljivi in stalni del. Za spremenljive posredne stroške lahko najdemo njihovega povzročitelja, za stalne pa ne, saj se ne spreminjajo z obsegom dejavnosti. Zato stalnih stroškov, razen v primerih, ko želimo ugotoviti vse stroške, ki morajo biti pokriti s stroškovnim nosilcem, ali če takšno razporejanje pomeni politiko obvladovanja stroškov, ne razporejamo na stroškovne nosilce, temveč jih pokrijemo iz ustvarjenega poslovnega izida, to je iz prispevka za kritje stalnih stroškov in dobička. Kadar pa želimo ugotoviti razliko med polno lastno ceno in prodajno ceno, pa moramo na stroškovne nosilce razporediti tudi vse stalne stroške (Kavčič, Visenjak, 2004, str. 27).

Kot posredne stroške obravnavamo tiste, ki jih ne moremo neposredno povezovati s poslovnimi učinki. Ker jih na poslovne učinke lahko razporejamo šele posredno (prek ključev), jim pravimo, da so posredni stroški. Take stroške zato najprej evidentiramo kot stroške podjetja. Če gre za večja podjetja, se ti stroški praviloma evidentirajo na več stroškovnih mestih skupnih služb. Pri manjših podjetjih ali zavodih pa lahko obstaja le eno samo posredno stroškovno mesto. Ko smo zbrali vse neposredne stroške poslovnega učinka, je treba tem neposrednim stroškom dodati še ustrezen del posrednih stroškov. Posredni stroški omogočajo delovanje podjetja, torej pripomorejo tudi k nastajanju poslovnih učinkov. Vprašanje, ki se pojavi ob njihovem »prisilnem razporejanju na

stroškovne nosilce«, je le, ali vsi sorazmerno enako prispevajo k nastajanju učinkov in kako ugotavljati to sorazmernost ali nesorazmernost (Lozej, 2004, str. 64).

Če tudi posredni stroški pripomorejo k nastajanju poslovnih učinkov, jih je seveda v kalkulaciji treba razporediti nanje. Ker posamezne vrste stroškov bolj prispevajo k nastajanju enih učinkov in manj k nastajanju drugih učinkov, je treba vsaj za najpomembnejše vrste posrednih stroškov ugotoviti oziroma oceniti vzročno-posledično razmerje med posameznim učinkom in posamezno vrsto posrednih stroškov ter določiti merila (ključne) za njihovo razporeditev (Lozej, 2004, str. 64).

3 PREDSTAVITEV OBLIKOVANJA CEN V IZBRANEM TRGOVSKEM PODJETJU

Za praktično predstavitev trgovskega podjetja smo v diplomskem delu izbrali trgovsko podjetje, ki ima v slovenskem prostoru 15-letno tradicijo. Sedež podjetja je v Ljubljani, ima pa še trgovini v Mariboru ter predstavništvo v Sarajevu in Zagrebu. Kupcem nudi celovite rešitve na področju strojne obdelave in svetovanja. Ponudba obsega vse od rezilnega in merilnega orodja do opreme in obdelovalnih strojev. Vršijo instalacije ter zagon opreme in imajo pooblaščen servis za celovito servisiranje opreme.

Podjetje ustvarja prihodke s prodajo pretežno uvoženega rezilnega, merilnega, brusnega, trdokovinskega, ročnega in električnega orodja, žag in strojev za razrez, CNC obdelovanih strojev in pribora. Zastopa šestnajst večjih tujih družb v Sloveniji in v republiki bivše Jugoslavije, kamor tudi izvažajo, in sicer predvsem na Hrvaško in v Bosno in Hercegovino.

Podjetje je pretežni uvoznik, uvoz predstavlja 95 odstotkov njegove celotne nabave. Prodaja na domačem trgu predstavlja 88 odstotkov, na tujem pa 12 odstotkov vse prodaje.

Stroškovna mesta v trgovskem podjetju so opredeljena kot oddelki, razdeljena pa so glede na prodajno skupino proizvodov. Posamezna prodajna skupina pa spremlja prodajo blaga (stroškovnih nosilcev), ki je združeno na tem stroškovnem mestu.

3.1 Kalkulacija lastne cene z dodatkom posrednih stroškov

Pri ugotavljanju stroškov po stroškovnih nosilcih v storitvenih dejavnostih prihaja največkrat v poštev metoda kalkulacije z dodatki posrednih stroškov.

Pri tem načinu kalkuliranja neposrednim stroškom, zbranim za vsako storitev oziroma vsako skupino storitev, ki je bila opredeljena kot stroškovni nosilec, dodajamo ustrezen del posrednih stroškov. Načini in merila (ključni) za dodajanje posrednih stroškov so različni. Pripadajoče stroške lahko dodajamo z enim samim ključem ali z več ključi. Neposrednim

stroškom lahko dodajamo posredne stroške ločeno po njihovih vrstah, po stroškovnih mestih, na katerih so nastali, ali kombinirano po vrstah stroškov in stroškovnih mestih – odvisno pač od tega, kako ocenjujemo odvisnost med posameznim poslovnim učinkom in posamezno vrsto stroška (na posameznem stroškovnem mestu) (Lozej, 2004, str. 62).

3.1.1 Uporaba kalkulacije lastne cene z enostavnim dodatkom posrednih stroškov na primeru trgovskega podjetja

Poglejmo si uporabo kalkulacije z enostavnim dodatkom posrednih stroškov v trgovskem podjetju za štiri vrste blaga A, B, C in D, ki spadajo v prodajno skupino proizvodov 1132.

Tabela 1: Podatki o neposrednih in posrednih stroških za stroškovno mesto 3 za prodajno skupino 1132

Vrsta blaga	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D	SKUPAJ
Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala (v SIT)	1.119.522,76	1.026.066,40	1.908.446,40	849.032,06	4.903.067,62
Količina (v enotah)	57	1539	90	3366	
Nabavna cena (v SIT)	19.640,75	666,71	21.204,96	252,24	
Posredni stroški (v SIT)					742.044,00

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Skupne posredne stroške podjetja je mogoče dodati neposrednim stroškom za vsak posamezen stroškovni nosilec tako, da izračunamo razmerje med skupnimi posrednimi stroški podjetja in eno od postavk neposrednih stroškov za posamezno vrsto blaga A, B, C in D. Pri izbiri kriterija (ključa) za delitev posrednih stroškov naj bi izbrali tisto postavko stroškov, ki odraža največjo povezanost z nastajanjem posrednih stroškov. Če menimo, da so posredni stroški najbolj odvisni od neposrednih stroškov dela, to pomeni, da več kot je zaposlenih v neposredni proizvodnji storitev, več je posrednih stroškov podjetja.

Na primeru trgovskega podjetja pa kot neposredni strošek nastopa nabavna vrednost prodanega materiala in blaga, zato bo koeficient dodatka posrednih stroškov izračunan takole:

$$\text{Koeficient dodatka posrednih stroškov} = \frac{\text{Skupni posredni stroški}}{\text{Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala}}$$

$$\text{Koeficient dodatka posrednih stroškov} = \frac{742.044,00}{4.903.067,62} = 0,15$$

S tem koeficientom nato dodajamo posredne stroške podjetja glede na velikost neposrednih stroškov (nabavne vrednosti prodanega blaga in materiala) za vsako vrsto blaga. Znesek nabavne vrednosti prodanega blaga pomnožimo z izračunanim koeficientom.

Neposrednim stroškom (nabavni vrednosti) prodanega blaga A smo tako dodali še 169.431,71 SIT posrednih stroškov. Neposrednim stroškom (nabavni vrednosti) prodanega blaga B 155.287,77 SIT posrednih stroškov, blagu C 288.829,63 SIT posrednih stroškov, blagu D pa 128.494,89 SIT posrednih stroškov. Skupaj smo tako razporedili vse skupne posredne stroške, in sicer v vrednosti 742.044,00 SIT.

Na podlagi teh podatkov lahko izračunamo tudi dejanske stroške oziroma lastno ceno posameznega blaga (glej Tab. 2).

Tabela 2: Izračun lastne cene

Vrsta stroška	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala (v SIT)	1.119.522,76	1.026.066,40	1.908.446,40	849.032,06
Posredni stroški (v SIT)	169.431,71	155.287,77	288.829,63	128.494,89
Skupaj stroški (v SIT)	1.288.954,47	1.181.354,17	2.197.276,03	977.526,95
Količina (v enotah)	57	1539	90	3366
Lastna cena (v SIT) (Nabavna cena s posrednimi stroški)	22.613,24	767,61	24.414,18	290,41

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Na podlagi podatkov smo lahko izračunali razliko v ceni, ki nastopa kot marža, saj predstavlja nek odstotek od nabavne cene. V našem konkretnem primeru smo se odločili za oblikovanje cen z enotnimi maržami. Enotno maržo smo izbrali, ker v zvezi z blagom A, B, C in D nastajajo podobni stroški (glej Tab. 3).

Tabela 3: Izračun razlike v ceni

Vrsta stroška	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Nabavna cena (v SIT)	19.640,75	666,71	21.204,96	252,24
Lastna cena (v SIT) (Nabavna cena s posrednimi stroški)	22.613,24	767,61	24.414,18	290,41
Pribitek k nabavni ceni (v %)	86,86	86,86	86,86	86,86

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Izračunani odstotki so v višini, ki podjetju predstavlja možnost, da bi z njihovo prodajo ravno pokrilo vse stroške, ki jih je imelo s posameznimi vrstami blaga.

3.2 Kalkulacija lastne cene na podlagi povprečne stopnje prispevka za kritje posrednih stroškov

Kadar so prodajne cene dane v naprej, podjetja ne sestavljajo kalkulacij lastne cene zato, da bi na tej podlagi določale prodajno ceno, pač pa kalkulacije sestavljajo zato, da ugotavljajo, ali s proizvodnjo in prodajo posameznih poslovnih učinkov dosegajo dobiček ali izgubo. Veliko podjetij pri sestavljanju kalkulacij zato ne razporeja posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih, temveč se pri svojih odločitvah opira kar na podatke o neposrednih stroških in potrebni stopnji prispevka za kritje posrednih stroškov, ki jo izračunajo iz podatkov za vse stroške na ravni podjetja. V začetku leta se tako na podlagi načrtovanih prihodkov in načrtovanih letnih stroškov izračuna načrtovani (potrebni) prispevek za kritje (razlika, ki jo je treba doseči za pokritje vseh posrednih stroškov in za dosego načrtovanega dobička) in na tej podlagi še načrtovana stopnja prispevka za kritje. Prispevek za kritje je opredeljen kot razlika med vsemi prihodki od prodaje in neposrednimi stroški na ravni podjetja, stopnja prispevka za kritje pa kot razmerje med prispevkom za kritje in prihodki od prodaje (Lozej, 2004, str. 67).

3.2.1 Uporaba kalkulacije lastne cene na podlagi povprečne stopnje prispevka za kritje posrednih stroškov na primeru trgovskega podjetja

Na primeru trgovskega podjetja bomo predstavili, ali je prodaja določenega blaga ekonomsko upravičena ali ne. Stopnjo potrebnega in doseženega prispevka za kritje posrednih stroškov (in dobička) lahko izračunamo na ravni podjetja, na ravni posameznega stroškovnega mesta in na ravni prodaje posameznega blaga. To stopnjo lahko izračunamo na neposredne stroške, na vse stroške ali pa na prihodke oziroma prodajno ceno.

Glede na naše podatke iz poglavja 3.1.1 bomo predstavili izračun stopnje potrebnega prispevka za kritje vseh posrednih stroškov na neposredne stroške na ravni stroškovnega mesta 3.

Tabela 4: Podatki o prispevku za kritje⁴ na enoto posameznega blaga

Vrsta stroška	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D	SKUPAJ
Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala (v SIT)	1.119.522,76	1.026.066,40	1.908.446,40	849.032,06	4.903.067,62
Količina (v enotah)	57	1539	90	3366	
Neposredni stroški na enoto blaga (v SIT)	19.640,75	666,71	21.204,96	252,24	
Posredni stroški (v SIT)					742.044,00
Prodajna cena na enoto blaga (v SIT)	35.000,00	900,00	22.000,00	270,00	
Prispevek za kritje na enoto	15.359,25	233,29	795,04	17,76	

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

$$\text{Stopnja PZK stroškovnega mesta 3} = \frac{\text{Posredni stroški stroškovnega mesta 3}}{\text{Neposredni stroški stroškovnega mesta 3}}$$

Stopnja povprečno potrebnega prispevka za kritje vseh posrednih stroškov, izračunana na neposredne stroške na ravni stroškovnega mesta 3, znaša 0,1513 oziroma 15,1 odstotka.

$$\text{Stopnja PZK stroškovnega mesta 3} = \frac{\text{Posredni stroški stroškovnega mesta 3} + \text{Dobiček}}{\text{Neposredni stroški stroškovnega mesta 3}}$$

Tabela 5: Stopnje prispevkov za kritje blaga A, B, C in D na neposredne stroške

	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Stopnje PZK	0,7820	0,3499	0,0375	0,0704

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

$$\text{Stopnja prispevka za posamezno blago} = \frac{\text{PZK posameznega blaga}}{\text{Neposredni stroški posameznega blaga}}$$

Stopnja povprečno potrebnega prispevka za kritje vseh posrednih stroškov in za doseganje načrtovanega dobička 50.000,00 SIT pa znaša 0,1615 oziroma 16,15 odstotka.

Iz teh izračunov je razvidno, da je stopnja prispevka za kritje blaga A in B višja od povprečne stopnje potrebnega prispevka za kritje, stopnji prispevka za kritje blaga C in D pa sta nižji od povprečne stopnje potrebnega prispevka za kritje.

⁴ V nadaljevanju PZK.

Kadar gre za presojanje prodajnih cen in so prodajne cene znane, se stopnja prispevka za kritje običajno računa na čisto prodajno ceno. Za blago A, B, C in D smo predpostavili prodajne cene prikazane v Tabeli 4, na str. 21.

$$\text{Stopnja prispevka za posamezno blago} = \frac{\text{PZK posameznega blaga}}{\text{Prodajna cena posameznega blaga}}$$

$$\text{Stopnja PZK stroškovnega mesta 3} = \frac{\text{Posredni stroški stroškovnega mesta 3} + \text{Dobiček}}{\text{Čisti prihodek}}$$

Tabela 6: Stopnje prispevkov za kritje blaga A, B, C in D na čisto prodajno ceno

	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Stopnje PZK	0,4388	0,2592	0,0361	0,0658

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Tako izračunane stopnje prispevka za kritje sedaj primerjamo s povprečno potrebno stopnjo prispevka za kritje izračunano na ravni stroškovnega mesta 3. V števcu smo upoštevali seštevek posrednih stroškov in dobička, v imenovalcu pa načrtovani čisti prihodek. Tako znaša povprečno potrebna stopnja 0,1615 oziroma 16,15 odstotka.

To spet pokaže, da je stopnja prispevka za kritje posrednih stroškov in dobička pri blagu A in B zadostna, pri blagu C in D pa ne.

Na ta način je mogoče za vse vrste blaga, ki jih podjetje prodaja in za katere so znane prodajne cene in vsi neposredni stroški, izračunati stopnje prispevka za kritje posrednih stroškov in dobička ter nato pri tistih stopnjah, ki so nižje od povprečno potrebnih, začeti raziskovati, ali je mogoče pri posamezni storitvi kaj storiti. Bodisi v pogledu zvišanja prodajne cene bodisi v pogledu znižanja neposrednih stroškov, da bi se obseg doseženega kritja povečal in bi stopnja doseženega prispevka za kritje dosegla potrebno stopnjo.

3.3 ABC metoda

Novejša metoda za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce je metoda ABC. Glavna ideja obravnavane metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, temveč aktivnosti poslovnega procesa. Proizvodi in storitev so končni rezultat teh aktivnosti poslovnega procesa oziroma le-ti »trošijo aktivnosti, zaradi katerih nastajajo stroški« (Kavčič, 2000, str. 133). Pri tem je aktivnost opredeljena kot kombinacija dela, tehnologije in materiala, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo določenega proizvoda ali storitve. Aktivnost pa je uravnavana z določenimi pravili, cilji ali strategijami. Pravila se v praksi izražajo kot politike, postopki ali algoritmi.

V organizaciji obstajajo različne aktivnosti, ki povzročajo različne stroške glede na vrsto in obseg, in sicer:

- primarne aktivnosti in
- sekundarne aktivnosti.

Primarne aktivnosti so tiste, ki se nanašajo neposredno na stroškovni nosilec: proizvod, storitev ali uporabnika. Kriterij za določitev take aktivnosti je, da je izvršena aktivnost pripisana stroškovnemu nosilcu, ki je to aktivnost sprožil. Sekundarne aktivnosti podpirajo primarne aktivnosti, ustvarjajo pogoje, da so primarne aktivnosti lahko izvršene. Stroški sekundarnih aktivnosti se pripišejo stroškovnim nosilcem s pomočjo meril sekundarnih aktivnosti (začasni stroškovni nosilci). Razdelitev na primarne in sekundarne aktivnosti pa je močno odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. Če je stroškovni nosilec določen kot proizvod, so vse aktivnosti izven neposrednih aktivnosti označene kot sekundarne, če pa je kot stroškovni nosilec določena dejavnost, so aktivnosti znotraj dejavnosti primarne aktivnosti, vse tiste zunaj dejavnosti pa sekundarne aktivnosti (Cooper, Kaplan, 1999, str. 214). Primarne aktivnosti povzročajo torej neposredne stroške, sekundarne aktivnosti pa posredne stroške, ki so lahko spremenljivi ali stalni. Spremenljive stroške povzročajo sekundarne aktivnosti, ki so povezane z obsegom dejavnosti, stalne stroške pa aktivnosti, ki niso vezane na spremembe v obsegu dejavnosti.

V literaturi, ki obravnava koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Innes, Mitchell, 1993, str. 61-67; Tekavčič, 1997, str. 98-99), je njeno uveljavljanje v praksi navadno razdeljeno na dva koraka, in sicer:

- zbiranje stroškov na ravni aktivnosti (sestavlin dejavnosti),
- razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

V prvem koraku je postopek zbiranja stroškov na ravni aktivnosti naslednji (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 128):

1. identifikacija aktivnosti, to je povzročiteljev stroškov;
2. ugotavljanje stroškov, povezanih s posamezno aktivnostjo;
3. grupiranje ustreznih aktivnosti in z njimi povezanih stroškov v homogene stroškovne skupine (stroškovne bazene), ki so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce;
4. določanje meril aktivnosti, ki morajo biti čim tesneje povezane s povzročitelji stroškov, to je aktivnostmi. Gre za izračunavanje stroškov začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo količnik za razporejanje posrednih stroškov:

$$K = \frac{\text{Stroški stroškovnega mesta} - \text{Aktivnosti}}{\text{Obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu}}$$

(izražen s številom ZSN)

V drugem koraku se stroški posameznih aktivnosti prenašajo na stroškovne nosilce, proizvode ali storitve s pomočjo prej opredeljenih meril oziroma količnikov začasnega stroškovnega nosilca.

Za metodo ABC je značilno, da stroške povezuje s sestavinami dejavnosti (aktivnostmi), povzročitelji teh stroškov. Stroške razporeja na stroškovne nosilce na podlagi porabe aktivnosti za proizvodnjo in prodajo proizvodov ali storitev. Pri tem upošteva stroškovni vidik in procesni vidik (Kavčič, Visenjak, 2004, str. 33-34).

Stroškovni vidik prikazuje splošni potek stroškov. Priskrbi informacije o prvinah poslovnega procesa, sestavinah dejavnosti (aktivnostih), o tem, 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 nosilcev. 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, času premika, o stroških premika. Pri tem je proces definiran kot serija sestavin dejavnosti, ki so potrebne za doseg določenega cilja. Procesni vidik daje skozi sestavine dejavnosti nedenarno izražene informacije o merilih uspešnosti porabe sestavin dejavnosti (aktivnosti) pri njenem izvajanju. Procesni pogled vsebuje informacije o povzročiteljih stroškov in meri uspešnosti vsake sestavine dejavnosti (aktivnosti) ali procesa v kupčevi verigi vrednosti.

Ker je osnovni namen metode ABC pravilno razporejanje stroškov na končne stroškovne nosilce, se ta metoda posveča predvsem tistim stroškom, ki so razlog, da klasične kalkulacije ne dajejo dobrih rezultatov. To pa je razporejanje posrednih stroškov, saj lahko neposredne stroške razporedimo na proizvode ali storitve neposredno brez uporabe osnov. Ker pa so posredni stroški lahko stalni ali spremenljivi in ker ta metoda povezuje sestavine dejavnosti in stroške, je logično, da se ukvarja predvsem s posrednimi spremenljivimi stroški. To je razlog, da mora vsako podjetje pred uporabo metode ABC vse stroške razdeliti na stalne stroške, na spremenljive posredne in na spremenljive neposredne stroške (Kavčič, Visenjak, 2004, str. 34).

3.3.1 Določanje in analiziranje meril aktivnosti

Merila sestavin dejavnosti oziroma začasni stroškovni nosilci so povezava med stroški aktivnosti in stroškovnim nosilcem. Izražajo se kot količinska merila (Cooper, Kaplan, 1999, str. 215; Innes, Mitchell, 1993, str. 66):

- za število ponovitev neke aktivnosti (na primer število nabav, število pregledov),
- za trajanje neke aktivnosti (na primer število ur nadzora),

- za namembnost neke aktivnosti (na primer število uporabnikov),
- za intenzivnost izvajanj neke aktivnosti, kjer se kombinirata transakcija in trajanje aktivnosti (na primer število nadzorov in ure nadzora),
- za sestavljenost izvajanja neke aktivnosti (na primer deleži nabav iz različnih držav).

Za primarne aktivnosti ne potrebujemo nikakršnih meril, saj jih ugotavljamo neposredno na stroškovne nosilce. Za sekundarne aktivnosti iščemo ustrezna merila, ki dajo najboljšo povezavo med aktivnostmi in stroškovnim nosilcem. Analiziranje aktivnosti in meril nam pokaže, katere aktivnosti se nanašajo na posamezna merila, kar nas v končni fazi pripelje do aktivnosti, ki jim ne moremo določiti ustreznega merila. Na te aktivnosti moramo biti še posebej pozorni, saj se bodisi nanašajo na splošna opravila, ki niso v povezavi z učinkom oziroma dejavnostjo, bodisi so nepotrebne.

3.3.2 Ugotavljanje in analiziranje stroškov aktivnosti

Pri ugotavljanju stroškov posameznih ali zbirnih aktivnosti izhajamo iz podatkov stroškovnega računovodstva, ki spremlja stroške po dejavnostih, stroškovnih mestih in po vrstah stroškov (kontih). Stroške po stroškovnih mestih je možno delno ali v celoti pripisati posameznim aktivnostim. Za vsako aktivnost, ki smo jo v prvi fazi identificirali, sedaj ugotovimo strošek. Ugotavljamo, katere stroške aktivnost povzroča in kakšen je značaj tega stroška glede na obseg dejavnosti. V literaturi se prav v povezavi z metodo razporejanja stroškov na osnovi aktivnosti omenjajo naslednji pristopi (Cokins, 1996, str. 160):

- stroške pripišemo aktivnosti v celoti, pri čemer uporabimo bodisi količinske bodisi druge merske podatke (izvedene ure, količino materiala, obseg storitev in podobno),
- stroške pripišemo na aktivnosti z oceno deležev, pri čemer uporabimo pogovor z izvajalci aktivnosti, s pregledovanjem aktivnosti s pomočjo diagramov poteka, s prepoznavanjem namena aktivnosti,
- stroške pripišemo s presojanjem glede na drug strošek, pri čemer uporabimo kot pripomoček povezavo med obema stroškoma (stroški prehrane so povezani s stroški plač).

Z uporabo teh pristopov k ugotavljanju stroškov aktivnosti se moramo zavedati tudi nevarnosti določenih napak, ki jih skrivata predvsem ocenjevanje in presojanje. Kako podrobno in obsežno se lotimo dela, ki ga opravimo v tej fazi obravnavanja stroškov, je odvisno predvsem od tega, kako natančne informacije želimo in koliko smo za to pripravljeni žrtvovati. Bolj kot se približamo dejanski povezavi med stroški in aktivnostmi, bolj natančno bo naše poznavanje stroškov in toliko več bo na voljo analitičnih podatkov o stroških in njihovem obnašanju.

Prav v tem delu analiziranja pridemo do pomembnih ugotovitev, ki se tičejo stroškov. Ko analiziramo posamezne aktivnosti, ki so sedaj tudi stroškovno ovrednotene, lahko uporabimo različne primerjave stroškov med obdobji glede na načrte, na morebitne standarde in normative. Izračunavamo lahko različne odmike za posamezne vrste stroškov, in sicer glede na predračune vrednosti in pri tem upoštevamo pravila pri razstavljanju odmikov. Aktivnosti niso določene enkrat za vselej, ampak se lahko v določenem obsegu pojavljajo nove, ki povzročajo nove stroške, zato je treba predvsem pri analiziranju odmikov stroškov upoštevati tudi ta vidik sprememb.

3.3.3 Uporaba ABC metode na primeru trgovskega podjetja

V trgovskem podjetju smo obravnavali stroškovno mesto 3, ki je namenjeno prodaji skupine proizvodov številka 1132. Stroškovna mesta v trgovskem podjetju so opredeljena kot oddelki in so razdeljena glede na prodajno skupino proizvodov. Posamezna prodajna skupina pa spremlja prodajo proizvodov, ki so združeni na tem stroškovnem mestu. Stroškovna mesta so določena, tako da lahko spremljamo njihov poslovni izid. Po stroškovnih mestih zbiramo tiste stroške, ki nastajajo za več skupin trgovskega blaga: stroški energije, vzdrževanja, ogrevanja, pisarniškega materiala, ...

Pri evidentiranju stroškov po stroškovnih mestih v trgovskem podjetju se moramo držati načela, da s stroški obremenimo tisto stroškovno mesto, ki jih je povzročilo in zanje tudi odgovarja.

Najprej smo opredelili aktivnosti (sestavine dejavnosti), ki povzročajo posredne stroške. Pri identifikaciji aktivnosti smo se osredotočili le na ključne aktivnosti in stroške:

- naročanje blaga,
- prevzemanje blaga,
- skladiščenje,
- spremljanje zalog,
- prodajanje blaga,
- raziskovanje trga,
- pridobivanje kupcev,
- reševanje reklamacij.

Za vse aktivnosti smo ugotovili, katere stroške povzročajo. Posredne stroške smo razporedili na posamezne vrste opravil na čim bolj primernih podlagah (glej Prilogo 1).

V naslednjem koraku smo določili merila aktivnosti, ki morajo biti čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, to je aktivnostmi. Izračunali smo še stroške posameznih aktivnosti.

Tabela 7: Začasni stroškovni nosilec in stroški aktivnosti

	Vrsta opravila	Merilo aktivnosti – začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti
1	Naročanje blaga	Število naročil	96.836,50
2	Prezemanje blaga	Število prevzemov	41.249,25
3	Skladiščenje	Obseg količin v pošiljki	49.646,23
4	Spremljanje zalog	Število pregledov zalog	41.163,60
5	Prodajanje blaga	Število prodanih kosov	335.710,02
6	Raziskovanje trga	Število službenih potovanj	143.888,62
7	Reševanje reklamacij	Število reklamacij	33.549,78

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Na podlagi podatkov iz Tabele 7 smo izračunali količnike začasnih stroškovnih nosilcev, ki smo jih uporabili za razporejanje posrednih spremenljivih stroškov dejavnosti.

Tabela 8: Izračun količnikov za razporejanje

Merilo aktivnosti – začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število naročil	96.836,50	2559	37,8415
Število prevzemov	41.249,25	2559	16,1193
Obseg količin v pošiljki	49.646,23	100	496,4623
Število pregledov zalog	41.163,60	10	4.116,3598
Število prodanih kosov	335.710,02	5052	66,4509
Število službenih potovanj	143.888,62	5052	28,4815
Število reklamacij	33.549,78	15	2.236,6521

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Zadnji korak je razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce: na blago A, B, C in D (glej Prilogo 2).

Tabela 9: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

	Vrsta opravila	Količnik za razporejanje	Stroški, razporejeni na stroškovne nosilce			
			BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
1	Naročanje blaga	37,84	1.892,08	46.658,62	1.362,30	46.923,51
2	Prezemanje blaga	16,12	805,96	19.875,08	580,29	19.987,91
3	Skladiščenje	496,46	9.929,25	16.383,26	6.454,01	16.879,72
4	Spremljanje zalog	4.116,36	12.349,08	8.232,72	4.116,36	16.465,44
5	Prodajanje blaga	66,45	3.787,70	102.267,96	5.980,58	223.673,78
6	Raziskovanje trga	28,48	1.623,45	43.833,05	2.563,34	95.868,78
7	Reševanje reklamacij	2.236,65	4.473,30	11.183,26	2.236,65	15.656,57

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Na podlagi teh podatkov lahko izračunamo tudi dejanske stroške oziroma lastno ceno posameznega blaga, tako kot je prikazano v Tabeli 10, str. 28.

Tabela 10: Izračun lastne cene

Vrsta stroška	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Posredni stroški (v SIT)	34.860,82	248.433,95	23.293,53	435.455,71
Neposredni stroški (v SIT)	1.119.522,76	1.026.066,4	1.908.446,40	849.032,06
Skupaj stroški (v SIT)	1.154.383,58	1.274.500,35	1.931.739,93	1.284.487,77
Število prodanih kosov (v enotah)	57	1539	90	3366
Stroški na enoto (v SIT)	20.252,34	828,14	21.463,78	381,61

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Na podlagi podatkov smo lahko izračunali razliko v ceni, ki lahko nastopa kot marža, saj predstavlja določen odstotek nabavne cene. V našem konkretnem primeru smo se odločili za oblikovanje cen z različnimi maržami. Različno maržo smo izbrali, ker v zvezi z blagom A, B, C in D nastajajo različni stroški (glej Tab. 3, na str. 19).

Tabela 11: Izračun razlike v ceni

Vrsta stroška	BLAGO A	BLAGO B	BLAGO C	BLAGO D
Nabavna cena (v SIT)	19.640,75	666,71	21.204,96	252,24
Stroški na enoto (v SIT)	20.252,34	828,14	21.463,78	381,61
Pribitek k nabavni ceni (v %)	96,98	80,51	98,79	66,10

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Izračunani odstotki so v višini, ki bi podjetju zagotovila, da bi z njihovo prodajo pokrilo vse stroške, ki jih je imelo s posameznimi vrstami blaga.

3.4 Metoda ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov se veliko uporablja v japonskih organizacijah, v zadnjem času pa ji namenljajo pozornost tudi v Združenih državah Amerike in Evropi. Organizacijam jo vsiljujejo predvsem zunanji dejavniki, in sicer ponavadi takrat, kadar se uvajajo novi proizvodi. Cena za nove proizvode je postavljena tako, da organizacija doseže na trgu zaželeni tržni delež in zaželeni obseg prodaje, pri tem pa tudi zaželeni dobiček. Metodo ciljnih stroškov največ uporabljajo zelo razvite organizacije v industriji, predvsem avtomobilski (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 150).

Ciljne stroške lahko opredelimo kot tiste, pri katerih bo podjetje doseglo zadovoljiv dobiček ob dani tržni ceni, obsegu prodaje in ciljni uporabnosti proizvoda. Metoda računanja ciljnih stroškov proizvoda je pomembna, ko se proizvod načrtuje, oziroma ko se izbirajo dejavnosti in oblika proizvoda. Splošno pravilo namreč pravi, da je kar 80 odstotkov stroškov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda, zato je razumljivo, da skušamo stroške obvladati v obdobju oblikovanja proizvoda in določamo procese za

njegovo proizvodnjo. Namen računanja ciljnih stroškov je namreč prav v tem, da se izberejo metode in procesi, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Računanje ciljnih stroškov je naravnano h kupcem, saj kupec opredeljuje ceno, kakovost in uporabnost proizvoda. V računanju ciljnih stroškov mora zato sodelovati skupina, ki jo sestavljajo predstavniki vseh poslovnih funkcij v podjetju.

Pri obračunavanju ciljnih stroškov je pomembno, da se ugotovi stroške proizvodnje ne glede na obstoječo proizvodnjo, oziroma da se ugotovi stroške drugih vrst materiala, drugih metod proizvodnje ali drugače oblikovanih proizvodov in se pri tem njihova kakovost ohrani na isti ravni. Oblikovalci proizvodov se bodo odločili za tiste dejavnosti, ki bodo rezultirale v čim nižjih stroških. Takšno dejavnost lahko imenujemo predvidevanje stroškov, saj takšen nadzor nad stroški temelji na predvidenih stroških, torej stroških, ki se ugotavljajo v fazi načrtovanja in oblikovanja proizvoda, se pravi pred uresničeni stroški (Hočevar, 2004, str. 32).

Organizacije so vedno bolj prisiljene uresničevati raznolike želje porabnikov, in to ob nizkih cenah. Ta pojav je v tuji literaturi imenovan strategija cenovnega konkuriranja. Njeno izhodišče je, da postaja tudi pri visoko kakovostnih proizvodih vse pogosteje glavni konkurenčni dejavnik cena (majhni stroški). Takšni primeri so v hotelirstvu in gostinstvu ter pri računalniški opremi in avtomobilih. V takem okolju uspejo le organizacije, ki pravilno ugotovijo želje in potrebe kupcev, ki so torej blizu trga. Pomembno je nenehno prizadevanje za izboljšanje poslovanja in s tem tudi za zmanjšanje stroškov. Le tako ravnanje omogoča hitro in učinkovito odzivanje na tržne grožnje in priložnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 151).

3.4.1 Področja uporabe zamisli ciljnih stroškov

Uporabljamo jo lahko na zgodnji stopnji načrtovanja in razvijanja proizvoda, saj izboljšuje razvijanje novega proizvoda in proizvodnega procesa. Lahko jo uporabimo tudi kot inštrument racionalizacije že obstoječih proizvodov, tako da se osredotočimo na tiste sestavine, ki so bistvene za zadovoljitev potreb kupca. Zamisel ciljnih stroškov lahko pripomore k izboljšanju proizvodnega procesa in hkrati k zmanjšanju z njimi povezanih stroškov. Pri tem gre za ugotavljanje kupčevih želja v povezavi z raznolikostjo in prilagodljivostjo proizvoda, kar s pomočjo ciljnih stroškov pretvorimo v učinkovite proizvodne in sestavinske ureditve.

Kot tipična področja uporabe zamisli ciljnih stroškov veljajo avtomobilska industrija, industrija za elektroniko, strojna industrija ter finomehanika. Vedno bolj pa se ta zamisel uveljavlja tudi na področju storitev in računalniškega programiranja.

Iz tega je razvidno, da je zamisel ciljnih stroškov razmeroma neodvisna od vrste in panoge organizacije. Zato tudi ne poznamo enostavnega recepta, kako prenesti to metodo v vsako organizacijo. To je tudi nemogoče, saj je odločanje na podlagi ciljnih stroškov splet različnih metod. Od dejavnosti in organiziranosti organizacije pa je odvisno, katere metode so to. Uporabimo jih lahko, kadar zahteve po kratkih proizvodnih rokih, visoki kakovosti in ugodni ceni omejujejo odločanje. Za take proizvajalce postaja konkurenca vedno ostrejša in cena je tista, ki dobiva vse pomembnejšo vlogo pri nakupnih odločitvah odjemalcev. Primer za to je avtomobilska industrija, saj je dandanes kakovost vozil po vsem svetu na skoraj enaki ravni (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 159).

3.4.2 Cilji metode ciljnih stroškov

Obstajata dva glavna cilja uporabe ciljnih stroškov, to sta zmanjševanje stroškov in strateško načrtovanje dobička. Slednji se največ uporablja v japonskih podjetjih (Sakurai, 1996, str. 44):

1. Zmanjševanje stroškov pomeni zmanjševanje skupnih stroškov, kar vključuje stroške proizvodnje, stroške trženja in druge stroške, ob istočasnem vzdrževanju nivoja visoke kvalitete.
2. Strateško načrtovanje dobička pomeni oblikovanje strateških planov dobička z združevanjem tržnih informacij s proizvodnimi in razvojnimi faktorji.

3.4.3 Vrste metod ciljnih stroškov

V literaturi s področja ciljnih stroškov je glede na njen izvor možno zaznati različne vrste metod ciljnih stroškov.

V domači literaturi zasledimo tri glavne metode določanja ciljnih stroškov, in sicer metodo odštevanja, metodo prištevanja in integrirano metodo. Vsaka ima svoje značilnosti in poudarke. Predstavitve so povzete po Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 162-164.

A. Odštevalna metoda

V praksi največkrat uporabljena je metoda odštevanja, ki temelji na ceni konkurenčnih izdelkov. Metoda izhaja iz trga, zato jo nekateri avtorji smatrajo za edino pravo metodo ciljnih stroškov. Na podlagi tržne cene dosežemo ciljni strošek tako, da od nje odštejemo želeni poslovni izid podjetja. Izračun, v katerem so stroški odvisna spremenljivka oziroma ostanek, lahko strnemo v sledečem obrazcu:

Prihodki - Poslovni izid = Stroški

Za poslovni izid lahko vzamemo čisti dobiček, kosmati dobiček, dobiček ali prispevek za kritje. Glede na zgoraj navedeno enačbo je jasno, da je opredelitev ciljnih stroškov odvisna od opredelitve poslovnega izida. V teoriji največkrat zasledimo opredelitev poslovnega izida kot dobička in ne kot prispevka za kritje in prav tako ne kot kosmatega dobička.

V primeru, da kot opredelitev poslovnega izida upoštevamo prispevek za kritje, ciljni stroški ne vsebujejo prizadevanj za zmanjšanje stalnih oziroma posrednih stroškov. V praksi največkrat upoštevamo želeni dobiček, ki je izračunan iz svojega deleža v prodajni ceni izdelka, zato se ciljni strošek na enoto učinka največkrat izračuna po obrazcu:

$$\text{Ciljni strošek na enoto učinka} = \text{Prodajna cena} - \frac{\text{Prodajna cena} \times \text{Poslovni izid}}{\text{Prodajna cena}}$$

Z odštevanjem zelenega poslovnega izida dobimo stroške, ki jih narekuje trg. Ti so pogosto precej manjši od tistih, ki jih je mogoče uresničiti. Te stroške nato primerjamo s standardnimi stroški, ki so ocenjeni stroški proizvodnje. Iz razlike med tržno dovoljenimi in standardnimi stroški izpeljemo dejanske ciljne stroške. To razliko imenujemo ciljno razliko.

Podjetje izdelku:

- postavi ceno, ki mu omogoča dobiti želen tržni delež in želen obseg prodaje,
- določi želen dobiček in
- ugotovi, kakšni so lahko stroški pri tako določeni prodajni ceni, da bo lahko dosegalo želen dobiček.

Velik vpliv na postavljanje ciljnih stroškov imajo zaposleni posamezniki v podjetju, zato je treba pri določanju stroškov le-te deliti glede na obvladljivost in jih kasneje tako tudi spremljati. To pomeni, da je za nedoseganje ciljnih stroškov odgovoren tisti, ki je pristojen za odločanje o stroških.

Ciljni stroški so praviloma postavljeni zelo ostro in jih v veliko primerih ni mogoče dosegati z obstoječo tehnologijo. Zato uporaba metode odštevanja pogosto pripelje podjetje do sprememb v samem tehnološkem procesu podjetja. Druga možnost, ki se podjetju ponuja pri doseganju ciljnih stroškov z uporabo metode odštevanja, pa so pogodbe s konkurenti.

B. Metoda prištevanja

Za razliko od odštevalne metode, ki v večini primerov zahteva spremembe tehnološkega procesa, metoda prištevanja temelji na obstoječi tehnologiji in podatkih o preteklem dogajanju v podjetju. Prav naslanjanje na podatke o preteklem dogajanju v podjetju je možen vzrok za različne neracionalnosti, ki se lahko prenašajo iz prejšnjih obdobij. Gre za

določanje standardnih stroškov ob neupoštevanju tržnih razmer. Namesto tržnih razmer so upoštevane možnosti podjetja glede zmanjševanja stroškov.

Metoda prištevanja ima tri različice, ki temeljijo na:

- podobnem izdelku,
- lastnostih oblike izdelka in
- novih zamislih.

Metoda prištevanja, ki temelji na podobnem izdelku, temelji na predpostavki, da lahko dosežemo ciljni strošek s ponavljanjem oziroma izboljšanjem prejšnje izvedbe izdelka. Ciljni strošek dosežemo s sledečimi stopnjami:

1. Najprej je treba izključiti vse nenavadne stroške in ob tem upoštevati obseg proizvodnje in inflacijo.
2. Upoštevati je potrebno prihodnje gospodarske in tržne okoliščine, ob upoštevanju ostalih vplivov okolja.
3. Stroški morajo biti zasnovani tako, da vključujejo tudi motivacijo zaposlenih za izboljšavo prejšnje izvedbe izdelka.

Metoda prištevanja, ki temelji na lastnostih oblike izdelka (npr. prostorninska kapaciteta motorja, površina transportnega traku ...) uporablja statistične metode, ki se nanašajo na podatke iz prejšnjega obdobja. Taka metoda je npr. regresijska analiza, kjer določanje ciljnih stroškov temelji na regresijski enačbi:

Ciljni strošek = $a + bX$, kjer je

a = običajen resničen strošek, enak vsem izdelkom (konstanta),

b = običajen resničen strošek, ki ga določa X lastnost oblikovanega izdelka.

Poznano je tudi tako imenovano "pravilo na palec", ki temelji na številu posebnih funkcij izdelka. Obrazec, ki prikazuje izračun ciljnih stroškov s pomočjo omenjenega pravila, je:

Ciljni strošek = Strošek glavne funkcije $\times \frac{(1 + \text{Število posebnih funkcij})}{\text{Število obstoječih funkcij}}$, kjer je:

- strošek glavne funkcije predstavljajo stroški, ki so enaki tako pri novem podobnem izdelku kot pri že proizvedenem izdelku,
- število posebnih funkcij je število funkcij, ki jih bo imel le nov podoben izdelek,
- število obstoječih funkcij predstavlja število funkcij, ki jih imata tako nov kot že proizvedeni izdelek.

Tretja metoda prištevanja je metoda, ki temelji na novi zamisli. Ta se uporablja takrat, ko niti oblikovanje niti proizvodnja v podjetju še nista bila uporabljena. V tem primeru gre za novo izvedbo izdelka, katere posledice so nova oblika, novi sestavni deli, nova tehnologija in nove proizvodjalne metode izdelka. Bolj kot je nova zamisel izdelka različna od že uveljavljene poti ustvarjanja obstoječega izdelka, bolj je metoda v praksi uspešna, kar pomeni, da podjetje pripelje do večjih prihrankov.

C. Integrirana metoda

Zadnja metoda, omenjena v slovenski literaturi, je integrirana metoda, ki je kombinacija odštevalne in prištevalne metode. Njena posebnost je pomemben vpliv vodstvenih delavcev na opredelitev ciljnih stroškov, ki so sočasno tudi osnova za njihovo vodenje. Prav zaradi velikega vpliva vodstva obstaja nevarnost, da se podjetje oddalji od trga. Metoda združuje zmožnosti podjetja in zahteve trga ter išče kompromise med njima.

3.4.4 Uporaba metode ciljnih stroškov v trgovskem podjetju

Glavni cilj podjetja je posredovanje izdelka s sprejemljivo ceno za kupca in ob doseganju zelenega dobička ter količine prodanih izdelkov. Končno ceno si podjetje postavi samo na podlagi analize trga. Na podlagi strateških ciljev si podjetje določi ciljni dobiček in za njegovo zagotovitev skuša standardne stroške približati ciljnim stroškom, izračunanim kot razliko med postavljeno ceno in želenim dobičkom.

Primer bom prikazala na zniževanju stroškov pri CNC stružnici, pri čemer je cilj podjetja doseganje ciljnih stroškov z uporabo metode razporejanja stroškov na posamezne dele izdelka.

Podjetje je dobilo povpraševanje po proizvodu od kupca iz Italije. V povpraševanju so bili definirani:

- načrt izdelka (risba) in kosovnica izdelka z imeni predlaganih dobaviteljev polizdelkov,
- predvidena letna količina naročila,
- odjemna količina (okvirna mesečna naročila) in
- minimalen čas trajanja posla v letih.

Podjetje si je na osnovi analize trga določilo ciljno ceno v višini 34.500.000 SIT na izdelek. Na osnovi lastnih strateških ciljev si je določilo ciljni dobiček 6.487.805 SIT na izdelek, ki je bil uporabljen kot osnova za izračun ciljnih stroškov. Izračun je prikazan v sledeči enačbi:

Ciljna cena - Dobiček = Ciljni stroški

34.500.000 SIT/izdelek – 6.487.805 SIT/izdelek = 28.012.195 SIT/izdelek

V podjetju so tako s pomočjo odštevalne metode ugotovili višino ciljnih stroškov za posamezen izdelek, ki znaša 28.012.195 SIT.

Izračunu ciljnih stroškov sta v podjetju sledila dva koraka:

- a) določanje standardnih stroškov ter
- b) zniževanje standardnih stroškov oziroma približevanje ciljnim stroškom.

a) Določanje standardnih stroškov

V Tabeli 12 je prikazana razčlenitev na posamezne komponente s pripadajočimi standardnimi stroški, ki vključujejo stroške dela, stroške materiala in amortizacijo orodij.

Tabela 12: Razporeditev stroškov na posamezne dele izdelka

MATERIAL		DELO		ORODJA	
Polizdelek	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek
A	6.621.691	Delo1	1.230.000	Orodje1	1.440.000
B	3.039.903	Delo2	2.350.000	Orodje2	934.560
C	10.854.714			Orodje3	1.053.219
D	1.735.007				
SKUPAJ	22.251.315	SKUPAJ	3.580.000	SKUPAJ	3.427.779

SKUPNI STROŠKI IZDELKA = 29.259.094

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Izračunani ciljni stroški podjetja 28.012.195 SIT na izdelek so torej nižji od standardnih, ki so 29.259.094 SIT na izdelek in so prikazani v tabeli. Prav to je vodilo v naslednji korak, in sicer v zniževanje standardnih stroškov.

b) Zniževanje standardnih stroškov oziroma približevanje ciljnim stroškom

Podjetje se ni želelo odpovedati postavljenemu dobičku, zato je takoj pričelo z ugotavljanjem možnosti, ki bi omogočile proizvodnjo izdelka pri nižjih stroških (glej Tab. 12). Tabela kaže, da stroškovno izstopa polizdelek C. Razlog je v tem, da na trgu ni mogoče kupovati podobnih polizdelkov, saj zanje ni alternativnih proizvajalcev. Mogoče je, da dobi polizdelek, ki je alternativa prvotnemu polizdelku, vendar je potrebno dodati še dodatno orodje, ki je potrebno, da je ta polizdelek uporaben. Izdelal se je nov izračun stroškov za posamezne dele izdelka, ki je upošteval možnost, da bi polizdelek dobili od drugega dobavitelja, vendar bi morali dodati še dodatno orodje.

Tabela 13: Dejanski stroški za posamezne dele izdelka pri zamenjavi dobavitelja polizdelka C

MATERIAL		DELO		ORODJA	
Polizdelek	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek
A	6.621.691	Delo1	1.230.000	Orodje1	1.440.000
B	3.039.903	Delo2	2.350.000	Orodje2	934.560
C	5.607.000	Delo3	*435.000	Orodje3	1.053.219
D	1.735.007			Orodje4	**2.340.000
SKUPAJ	17.003.601	SKUPAJ	4.015.000	SKUPAJ	5.767.779

SKUPNI STROŠKI IZDELKA=26.786.380

*Strošek dela, ki je bil dodan zaradi zamenjave dobavitelja polizdelka C.

** Strošek orodja, ki je bil dodan zaradi zamenjave dobavitelja polizdelka C.

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Z zamenjavo polizdelka C so se standardni stroški iz prvotnih 29.259.094 SIT na izdelek znižali na 26.786.380 SIT na izdelek. Ker je vrednost standardnih stroškov padla pod vrednost ciljnih stroškov, katero je podjetje postavilo v višini 28.012.195 SIT na izdelek, dobava polizdelka od drugega dobavitelja za podjetje pomeni doseganje zelenega dobička. Za približevanje standardnih stroškov k ciljnim so v podjetju uporabili metodo razporeditve stroškov na posamezne dele izdelka. Čeprav je podjetje to metodo uporabilo zaradi izjemno visoke cene določenega polizdelka, je takšno ravnanje povsem v skladu s teoretičnimi razlagami.

SKLEP

Na osnovi teoretičnih spoznanj in praktičnih izkušenj smo zbrali in predstavili ustrezne metode kalkulacij stroškov v trgovskem podjetju.

Z ustreznim spremljanjem in razvrščanjem stroškov ter z ustrežno metodo razporejanja stroškov na stroškovne nosilce je možno natančno ugotavljanje stroškov. Metoda razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa-ABC metoda, izloči vrednostna merila in merila, ki se nanašajo na primarne aktivnosti. Pri tej metodi so v ospredju merila sekundarne aktivnosti, ki zagotavljajo večjo stopnjo objektivnosti, saj so praviloma količinska in se nanašajo na aktivnosti, katerih stroške ugotavljamo in razporejamo. Tako smo pri tej metodi z razporejanjem stroškov po stroškovnih nosilcih dobili informacije o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto stroškovnega nosilca in so tudi podlage za postavljanje in presojanje prodajne cene stroškovnega nosilca in tudi informacije o stroških, ki se pojavljajo po stroškovnih mestih in so med drugim tudi podlaga za presojanje odgovornosti in uspeha podjetja kot celote.

Pri tradicionalnih metodah, kamor spada tudi metoda razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce, lahko privede do podcenjevanja in precenjevanja stroškov končnih

stroškovnih nosilcev z vidika celotnega podjetja. Do precenjevanja pride, če proizvod potroši malo prvin poslovnega procesa, vendar mu pripišemo veliko stroškov. Do podcenjevanja pa pridemo, če proizvod potroši veliko prvin poslovnega procesa, vendar mu pripišemo malo stroškov. Podjetja s takimi proizvodi izgubljajo tržni delež, saj precenjevanje vodi v precenjeno prodajno ceno.

S spreminjanjem poslovnega okolja, z uveljavljanjem novih tehnologij in nenehnih izboljšav so nastale tudi spremembe med stroški in njihovimi povzročitelji. V preteklosti je imel veliko vlogo človeški faktor. S krepitevijo konkurence, izboljševanjem proizvodnih procesov in izdelkov, s krajšanjem cikla povpraševanja po izdelkih se vedno bolj pojavlja potreba po usmeritvi podjetja v raziskave in razvoj. Stroškov raziskovanj in razvoja pa tradicionalne metode kalkuliranja ne opredeljujejo. Potrebno je poiskati pravo merilo za razporeditev tega stroška na stroškovne nosilce, ki so ta strošek povzročile. To je razlog za iskanje novih, bolj učinkovitih metod spremljanja stroškov po posameznih izdelkih ali storitvah. Metoda ciljnih stroškov naj bi podjetjem dajala prave informacije za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev. To naj bi pripomoglo k večji uspešnosti podjetja.

LITERATURA

1. Cokins Gary: Activity-Based Cost Management. Chicago : Irwin, Professional Publishing, 1996. 226 str.
2. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: The Design of Cost Management System. 2nd ed. Upper Saddle River : Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
3. Čižman Milenka: Metodika planiranja, spremljanja in nadziranja stroškov v izobraževalni dejavnosti. XII. posvetovanje Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Portorož : LM Veritas, 2004, str. 75-101.
4. Damjan Janez: Preživeti in uspeti v Evropski uniji. 8. Slovenska marketinška konferenca Društva marketing Slovenije in Časnika Finance: Ljubljana : Društvo za marketing Slovenije in Časnik Finance, 2003. 196 str.
5. Hočevar Marko: Dejavniki oblikovanja poslovnega računovodstva. XII. posvetovanje Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Portorož : LM Veritas, 2004, str. 23-42.
6. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
7. Horngren T. Charles, Foster George, Datar M. Srikant: Cost Accounting, A Managerial Emphasis. 10 th.ed.. New Jersey, Engelwood Cliffs : Prentice Hall, 2000. 906 str.
8. Innes John, Mitchell Falconer: Overhead Cost. London : Academic Press Ltd, Harcourt Brace & Company, CIMA, 1993. 140 str.
9. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. Zbornik referatov II. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 121-136.
10. Kavčič Slavka, Visenjak Franc: Razporejanje stroškov po ekonomskih enotah in stroškovnih nosilcih. 10. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 21-47.
11. Lozej Marko: Stroškovna mesta, stroškovni nosilci in kalkulacije v storitvenih dejavnostih. XII. posvetovanje Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Portorož : LM Veritas, 2004, str. 47-73.

12. Potočnik Vekoslav: Komercialno poslovanje z osnovami trženja 1: Nabava, skladiščenje, prodaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 223 str.
13. Potočnik Vekoslav: Poslovanje trgovskih podjetij. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 172 str.
14. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja.. Ekonomika podjetja, 1. del. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 344 str.
15. Sakurai Michiharu: Integrated Cost Management. Portland : Productivity Press, 1996. 319 str.
16. Stern Luis W.: Marketing channels. 5th edition. New Jersey : Prentice Hall-International Inc., 1996. 576 str.
17. Šalamun Andreja: Slovensko pohoštvo računa na slovenske trgovce. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 23.02.2004, str. 25.
18. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
19. Tekavčič Metka, Šink Darja: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja. Janez Prašnikar, ur., Primerjajmo se z najboljšimi. Ljubljana : Časnik Finance, 2002, str. 197-213.
20. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 856 str.
21. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Slavko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 591 str.
22. Turney Peter B.B: Activity based costing: The Performance Breakthrough. London : Kogan Page, 1996. 322 str.
23. Young Mark S.: Readings in Management Accounting. New Jersey : Prentice-Hall, 2001. 250 str.

VIRI

1. Interni viri trgovskega podjetja.
2. Slovenski računovodski standardi 2001: Zbirka predpisov. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.

PRILOGA

Priloga 1: Prenos posrednih stroškov na vrste opravil

	Naročanje blaga	Prevzemanje blaga	Skladiščenje	Spremljanje zalog	Prodajanje blaga	Raziskovanje trga	Reševanje reklamacij
Stroški prodajanja					23.134,46		
Stroški skladiščenja			11.567,23	3.855,74			
Stroški naročanja	18.537,57						
Stroški reševanja reklamacij							10.796,08
Stroški raziskovanja						27.761,35	
Potni stroški	30.845,94					30.845,94	
Stroški nakupovanja	16.965,27	16.965,27					
Stroški materiala	4.626,89	4.626,89	3.855,74	3.084,59	9.253,78	11.567,23	4.318,43
Stroški dela	19.627,09	19.657,09	14.742,82	14.742,82	283.062,12	73.714,10	13.759,96
Stroški amortizacije	6.233,74		19.480,44	19.480,44	20.259,66		4.675,31

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.

Priloga 2: Pripisovanje stroškov posameznih vrst opravil končnim stroškovnim nosilcem

Prenos stroškov naročanja blaga		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO NAROČIL	STROŠKI (SIT)
A	50	1.892,08
B	1233	46.658,62
C	36	1.362,30
D	1240	46.923,51
SKUPAJ	2559	96.836,50
Prenos stroškov prevzemanja blaga		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO PREVZEMOV	STROŠKI (SIT)
A	50	805,96
B	1233	19.875,08
C	36	580,29
D	1240	19.987,91
SKUPAJ	2559	41.249,25
Prenos stroškov skladiščenja		
VRSTA BLAGA	ODSTOTEK	STROŠKI (SIT)
A	0,2	9.929,25
B	0,33	16.383,26
C	0,13	6.454,01
D	0,34	16.879,72
SKUPAJ	1	49.646,23
Prenos stroškov spremljanja zalog		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO PREGLEDOV	STROŠKI (SIT)
A	3	12.349,08
B	2	8.232,72
C	1	4.116,36
D	4	16.465,44
SKUPAJ	10	41.163,60
Prenos stroškov prodajanja blaga		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO PRODANIH KOSOV	STROŠKI (SIT)
A	57	3.787,70
B	1539	102.267,96
C	90	5.980,58
D	3366	223.673,78
SKUPAJ	5052	335.710,02
Prenos stroškov raziskovanja trga		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO SLUŽBENIH POTOVANJ	STROŠKI (SIT)
A	57	1.623,45
B	1539	43.833,05
C	90	2.563,34
D	3366	95.868,78
SKUPAJ	5052	143.888,62
Prenos stroškov reševanja reklamacij		
VRSTA BLAGA	ŠTEVILO REKLAMACIJ	STROŠKI (SIT)
A	2	4.473,30
B	5	11.183,26
C	1	2.236,65
D	7	15.656,57
SKUPAJ	15	33.549,78

Vir: Interni vir trgovskega podjetja.