

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PO
STROŠKOVNIH NOSILCIH V PODJETJU
DROGA D.D.

Ljubljana, januar 2004

SARA RASPOR

IZJAVA

Študentka SARA RASPOR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom DR. MARKA HOČEVARJA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD.....	1
2	STROŠKI.....	2
2.1	DELITEV STROŠKOV GLEDE NA OBDOBJE NASTANKA STROŠKOV	2
2.2	DELITEV STROŠKOV GLEDE NA ODZIV NA SPREMEMBE V OBSEGU POSLOVANJA.....	4
2.3	DELITEV STROŠKOV PO KRITERIJU VREDNOTENJA.....	5
2.4	DELITEV STROŠKOV GLEDE NA POVEZANOST Z NASTAJANJEM POSLOVNEGA UČINKA	6
2.5	DRUGE DELITVE IN VRSTE STROŠKOV	7
2.6	RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO NARAVNIH VRSTAH.....	8
2.7	RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH	9
2.8	RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH.....	11
3	KALKULACIJE.....	14
3.1	PREDRAČUNSKKE KALKULACIJE.....	14
3.2	OBRAČUNSKKE KALKULACIJE	16
3.3	TRADICIONALNE METODE KALKULIRANJA.....	17
3.3.1	Kalkulacije stroškov z dodatki.....	17
3.3.2	Delitvene kalkulacije.....	18
3.4	MODERNE METODE KALKULIRANJA.....	20
3.4.1	Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa.....	20
3.4.2	Metoda ciljnih stroškov.....	22
4	OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH V PODJETJU DROGA D.D.....	24
4.1	OBRAČUNSKKE KALKULACIJE	24
4.2	PRODAJNE KALKULACIJE.....	27
5	SKLEP	31
	LITERATURA	32
	VIRI.....	34

1 UVOD

V današnjih razmerah globalnega poslovanja sta obstanek in rast podjetja odvisna predvsem od sposobnosti in kreativnosti posloводства pri odločanju. Zato je treba proučiti poslovanje podjetja z ekonomskega vidika, kar pomeni analizirati vse tisto, kar neposredno vpliva na rezultate poslovanja. V to je vključena predvsem analiza prihodkov in stroškov. Vendar podatek, koliko prihodkov in stroškov v celoti neko podjetje doseže, nam ne pove dovolj. Potrebna je podrobnejša analiza poslovanja posameznih organizacijskih enot in še podrobnejša analiza poslovnega izida, ki ga dosega posamezen poslovni učinek, ki ga dobimo tako, da od prodajne cene odbijemo polno lastno ceno proizvoda.

Prodajne cene naj bi zajemale vse stroške, ki nastanejo do trenutka, ko gre proizvod v prodajo, in dobiček. Zato je zelo pomembno, da pri odločanju o prodajnih cenah prodajalci poznajo višino teh stroškov na enoto proizvoda, da se lahko odločajo o plasiranju novega proizvoda na trg, ali pa ugotovijo, do katere cene se lahko spustijo v primeru, ko je proizvod že na trgu in je konkurenca velika. Treba je torej narediti ustrezno kalkulacijo polne lastne cene proizvoda oziroma obračun stroškov po stroškovnih nosilcih.

Na podlagi obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih lahko podjetje ugotovi, da s sedanjo višino stroškov ne doseže primerne dobička. Zato bo skušalo optimizirati stroške z izboljšanjem izdelavnega postopka, dobavljanjem cenejših surovin, krčenjem nepotrebnih stroškov itd. Najbolje je, da izdela kalkulacijo, s katero se ugotavljajo stroški posameznih faz dela (za presojanje o tem, ali naj jih opravlja podjetje samo ali drugi, zunanji izvajalec), stroški novih tehnoloških postopkov, novih prodajnih prijemov ipd.

Druga vrsta kalkulacij pa služi vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in zalog končnih izdelkov v podjetju in se jo računa do ravni proizvodnih stroškov, spremenljivih stroškov, neposrednih stroškov ali pa zožene lastne cene, odvisno od gibanja proizvodnje in prodaje.

Namen moje diplomske naloge je opisati problematiko obračunavanja stroškov po stroškovnih nosilcih na konkretnem primeru iz podjetniške prakse. Skušala bom opisati, na kakšen način se s tem spopadajo v podjetju Droga d.d., katere so prednosti in slabosti uporabljenih metod in podati svoje mnenje in predloge za pravilnejše obračunavanje.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh delov. V prvem poglavju bom opisala različne delitve stroškov in njihovo razporeditev po naravnih vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. V drugem poglavju bom opisala različne metode kalkuliranja, tako tradicionalne kot moderne. Skušala bom obrazložiti, zakaj postajajo tradicionalne kalkulacije v sedanjih razmerah neprimerne. Tretje poglavje pa bo namenjeno predstavitvi načina izdelovanja kalkulacij v podjetju Droga d.d.

2 STROŠKI

Bistvo vsakega poslovnega procesa v podjetju je izdelava in prodaja nekega končnega proizvoda ali storitve. Pri tem nujno nastanejo stroški kot cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki zajemajo delovna sredstva, predmete dela, delovno silo in storitve.

Delovna sredstva so gradbeni objekti, zemljišče, stroji, naprave, inštalacije, prevozna sredstva, večletni nasadi in osnovna čreda. Pri poslovnem procesu ne spreminjajo oblike, ampak vstopajo vanj s svojimi lastnostmi. Z leti se fizično izrabijo in postanejo neuporabna (z izjemo zemljišč). Zato lahko za vsako delovno sredstvo določimo dobo koristnosti oziroma življenjsko dobo in izrazimo letne potroške v odstotkih od nabavne vrednosti (npr. 20 %, če je življenjska doba 5 let).

Predmeti dela so surovine, material, polproizvodi in material, ki neposredno sodeluje pri nastajanju poslovnih učinkov (gorivo, voda). V širšem pojmovanju je zajeta tudi energija. V poslovnem procesu spremenijo obliko in prenehajo obstajati v prvotni obliki. Potroške predmetov dela lahko ugotovimo neposredno, saj so porabljene količine merljive.

Delovna sila so fizične in umske sposobnosti delavcev. Pri trošenju delovne sile se pojavi delo kot zavestna dejavnost, ki se opravlja premišljeno in z določenim namenom. Za izračunavanje potroškov delovne sile si lahko pomagamo z delovnim časom in produktivnostjo dela, upoštevamo pa tudi druge značilnosti in pomembnosti dela (npr. odgovornost, zahtevnost).

Storitve se pojavljajo v nematerializirani obliki, nekatere se potrošijo takoj, ko nastanejo (PTT, prevozne storitve), nekatere pa trajajo dalj časa (revizija).

O stroški ne moremo govoriti, kadar (Hočevar, 2000b, str. 73):

- a) nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa (npr. vračilo posojila),
- b) se katera izmed teh prvin ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu (npr. zemljišče, ki se ne amortizira),
- c) prvine ne moremo vrednostno izraziti ali zanjo ne potrebujemo denarnih sredstev (npr. zrak),
- d) cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov (npr. sredstva za dobrodelne namene),
- e) cenovno izraženi potroški prvin presegajo utemeljen znesek, ki nastaja pri ustvarjanju določenih učinkov (npr. odpis poškodovanih zalog).

2.1 DELITEV STROŠKOV GLEDE NA OBDOBJE NASTANKA STROŠKOV

Glede na obdobje nastanka stroškov ločimo:

- uresničene stroške, ki jih ugotavljamo za nazaj (stroški v obračunih) in

- načrtovane stroške, ki jih ugotavljamo vnaprej (stroški v predračunih).

Za sprejemanje dobrih poslovnih odločitev je pomembna pravočasnost in ustreznost informacij o stroških. Ker informacije o uresničenih stroških pridobivamo šele po obračunskem obdobju, torej prepozno za vsakodnevne odločitve, je izrednega pomena načrtovanje stroškov, ki je uporabno tudi kot sodilo za presojanje kasneje uresničenih stroškov in pri njihovem nadzorovanju.

Če želimo ugotoviti načrtovane stroške razdobja, moramo izdelati predračun poslovanja, ki je sestavljen iz predračuna programov in predračuna po mestih odgovornosti (Hočevar, 2000b, str. 315).

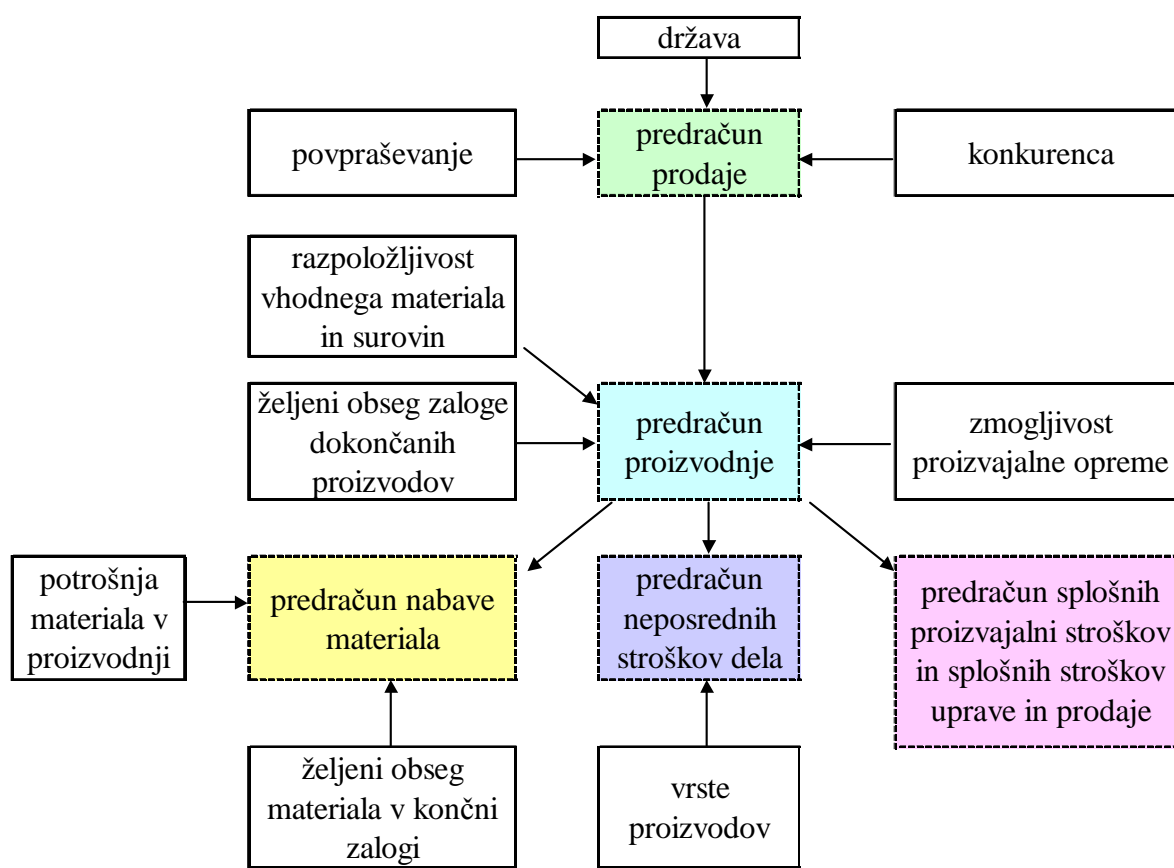
Predračun programov ali aktivnosti podjetja je sestavljen iz pričakovanih prihodkov in stroškov programov ali proizvodov, ki jih bo podjetje proizvajalo. Na podlagi tega predračuna se ugotavlja, katere dejavnosti se bodo v podjetju opravljale in njihovo uspešno ali neuspešno izvajanje.

Predračun po mestih odgovornosti pa prikazuje pričakovano uspešnost in učinkovitost poslovanja posameznega poslovodje na določenem mestu odgovornosti. Ker glavno vodstvo podjetja ne more samo izvesti vseh dolžnosti, delegira in pooblašča dolžnosti na njegove podrejene, ki so posledično za ta opravila tudi odgovorni. Vodstvo nato ocenjuje delo podrejenih s primerjavo uresničenih in načrtovanih rezultatov poslovanja po organizacijskih enotah (mestih odgovornosti) in po posameznih ravneh odgovornosti. Na vsaki ravni je treba predstaviti in analizirati le tiste stroške, na katere lahko posamezna raven vpliva - obvladljive stroške. Mesta odgovornosti lahko razdelimo na stroškovno mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti.

Stroškovna mesta odgovornosti lahko nadalje razvrstimo na:

- *Standardna stroškovna mesta odgovornosti* (npr. proizvodjalni oddelek), kjer se znesek stroškov določa tehnološko oziroma na podlagi nekih standardov in obsega proizvodnje. Obnašanje standardnih stroškov najbolje spremljamo s pomočjo gibljivega predračuna stroškov, kjer so prikazani neposredni in posredni stroški po posameznih stroškovnih mestih pri različnih obsegih proizvodnje.
- *Diskrecijska ali razsodnostna stroškovna mesta odgovornosti* (npr. računovodski oddelek), kjer se zgolj na podlagi mnenja ugotavlja znesek potrebnih sredstev za dopolnitev nalog na teh mestih. Pri takem predračunavanju lahko izberemo metodo ničelnega predračunavanja, kjer se začne predračunavanje posameznih vrst stroškov za posamezno stroškovno mesto iz ničle, ali pa metodo rastočega predračunavanja, kjer se kot izhodišče za predračunavanje vzame predračun ali še boljše obračun preteklega leta in se ga popravi s pričakovanimi spremembami v prihodnjem letu.

Slika 1: Postopek izdelave in vplivi na izdelovanje predračuna poslovanja



Vir: Hočevar, 2000b, str. 315-324.

2.2 DELITEV STROŠKOV GLEDE NA ODZIV NA SPREMEMBE V OBSEGU POSLOVANJA

Kadar stroške obračunskega obdobja proučujemo glede na njihovo odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja, razlikujemo stroške, ki imajo popolno stalno naravo (stopnja spremenljivosti stroškov ali variator¹ = 0), popolno spremenljivo naravo (variator = 1) in mešano naravo (variator med 0 in 1). Če se spremeni obseg poslovanja podjetja, se tisti stroški, ki so spremenljivi, spremenijo, stalni stroški pa ostanejo na isti ravni. Pravilo je, da čim krajše je obračunsko obdobje, tem več stroškov je stalnih in manj spremenljivih. Če pa proučujemo stroške v zelo dolgem obdobju, postane večina stroškov spremenljivih. Z večanjem avtomatizacije in mehanizacije se delež stalnih stroškov večja.

¹ Stopnja spremenljivosti stroškov je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 124).

Spremenljivi stroški se lahko obnašajo različno, zato jih ločimo na (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 79):

- *sorazmerno* spremenljive (na enoto učinka so vedno enaki, koeficient odzivnosti² = 1),
- *napredujoče* spremenljive (naraščajo hitreje kot obseg proizvodnje, koeficient odzivnosti > 1, neugoden vpliv na lastno ceno),
- *nazadujoče* spremenljive (naraščajo počasneje od obsega proizvodnje, koeficient odzivnosti < 1, ugoden vpliv na lastno ceno).

Izdelavne plače so sorazmerno spremenljiv strošek le, če je zaposlenec plačan po učinku. Če podjetje plačuje preseganje norme po nižji urni postavki kot redno delo, postanejo ti stroški nazadujoči, če pa plačuje po višji urni postavki (zaradi večjega odpadka ali izmeta), pa postanejo napredujoči. Izdelavni material je tudi praviloma sorazmerno spremenljiv strošek, razen ko zaradi večje proizvodnje in posledično večjih nabav podjetje pridobi od dobavitelja rabate, ki povzročajo nazadujoče spremenljive stroške.

Tudi stalni stroški se lahko obnašajo različno, zato poznamo:

- *omejeno* stalne stroške, ki so povezani s spremembo proizvodjalnih zmogljivosti in pri odločitvah imajo ponavadi enako naravo kot spremenljivi (dodaten obratovodja zaradi uvedbe dvojne izmene),
- *neomejeno* stalne stroške, katerih glavni dejavnik povečanja je čas (časovni stroški), njihova neomejena stalnost pa je povezana z obsegom dejavnosti, kar pa ne pomeni, da se ne morejo spremeniti (npr. sprememba metode amortiziranja). Glede na to, kdaj lahko na njih vplivamo, ločimo:
 - *preudarno nastale stalne stroške* (lahko jih spreminjamo v kratkem času, na uspešnost poslovanja podjetja vplivajo dolgoročno, ne pa tudi kratkoročno, mednje sodijo reklama, raziskovalna dejavnost),
 - *nujno stalne stroške* (ni jih mogoče odpraviti v kratkem času, povezani so z opremo in napravami, o katerih smo odločitve sprejeli v preteklosti, mednje sodijo amortizacija, davki od premoženja).

2.3 DELITEV STROŠKOV PO KRITERIJU VREDNOTENJA

Stroške delimo po kriteriju vrednotenja posameznih stroškovnih komponent na dejanske, ocenjene in standardne.

Dejanski pretekli stroški so stroški, ki se v danem znesku v proučevanem obdobju resnično pojavijo, torej imamo znane dejanske potroške in dejanske cene.

Ocenjeni prihodnji stroški so stroški, ki jih lahko pričakujemo glede na dejanske stroške v preteklosti in glede na razmere v prihodnosti.

² Koeficient odzivnosti stroškov je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 124).

Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni in jih jemljemo kot nek cilj, ki ga želimo doseči. Do standardnih potroškov oziroma normativov pridemo na podlagi znanstvenega proučevanja pogojev poslovanja. Standardne cene za material in storitve pa naj bi teoretično bile najnižje cene, ki bi jih bilo na trgu mogoče doseči pri možnih dobaviteljih, zato da bi nam pravočasno dobavljali material in storitve dogovorjene kvalitete. Standardne cene za delovno silo pa naj bi bile najnižje cene, ki jih omogočajo kolektivne pogodbe. Ker pa je standardno ceno v praksi težko ugotoviti, se podjetja lahko poslužujejo ocenjenih cen. V tem primeru govorimo o standardnih stroških na podlagi ocenjenih cen oziroma planskih cen.

Ločimo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 81):

- *temeljne standardne stroške* (postavljeni so za daljše časovno obdobje, ne upoštevajo konkretne okoliščine poslovanja obračunskega obdobja),
- *tekoče standardne stroške* (postavljeni so skladno s konkretnimi okoliščinami),
- *idealne standardne stroške* (postavljeni so na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo negativnih pojavov),
- *realne standardne stroške* (so objektivni, saj upoštevajo tudi negativne pojave) in
- *normalne standardne stroške* (postavljeni so na podlagi normalnih okoliščin, to je okoliščin iz preteklosti z manj bistvenimi spremembami).

V praksi se večkrat pojavljajo težave s takim opredeljevanjem stroškov. Pri amortizaciji je npr. vprašanje, ali pri njej lahko govorimo o dejanskih stroških, če pa so potroški, ki so izraženi z amortizacijsko stopnjo, le predpostavljeni in ne natančno merjeni (še posebej pri uporabi enakomernega časovnega amortiziranja).

Standardni stroški so primerno sodilo učinkovitosti poslovanja, če upoštevamo razčlenbo stroškov na naravne vrste, stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Opredeliti je treba okoliščine, v katerih jih lahko uporabljamo, ter obseg in sestavo dejavnosti, za katero se odločijo v podjetju.

2.4 DELITEV STROŠKOV GLEDE NA POVEZANOST Z NASTAJANJEM POSLOVNEGA UČINKA

Če opazujemo stroške na ravni posameznega stroškovnega nosilca, lahko delimo stroške na:

- **neposredne**, ki jih lahko pripišemo posameznemu proizvodu ali storitvi neposredno na podlagi knjigovodske listine (stroški izdelavnega materiala in izdelavnega dela) in
- **posredne** ali **splošne** stroške, ki pa se nanašajo na več proizvodov ali storitev in jih lahko pripišemo posameznemu poslovnemu učinku le s pomočjo podlag, ki morajo biti izbrane tako, da kažejo njihovo povezanost s posrednimi stroški, ki jih razporejamo (stroški amortizacije zgradb, stroški nabave).

Na to opredelitev vplivata dva dejavnika (Igličar, Hočevar, 1997, str. 292):

- *Ekonomičnost* oziroma želja poslovodstva po taki razporeditvi stroškov, da bo čim večji delež neposrednih stroškov, saj se zaradi takšne razporeditve stroškov lažje odloča. Po

drugi strani pa natančno razporejanje stroškov na posredne in neposredne pomeni večje stroške pri delovanju stroškovnega računovodstva, ki pa naj ne bi presegli koristi njihovega delovanja, zato se poslovodstvo podjetja velikokrat odloči, da se določeni stroški obravnavajo kot splošni (npr. strošek lepila, strošek etiket).

- *Opredelitev stroškovnega objekta*, saj se lahko določen strošek pri različni opredelitvi stroškovnega objekta lahko pojavlja kot posredni ali pa neposredni strošek. Npr. plača vzdrževalca je neposredni strošek, če je stroškovni objekt opredeljen kot oddelek, če pa je stroškovni objekt opredeljen kot izdelek, je njegova plača posredni strošek.

Načeloma velja:

Posredni stroški = stalni stroški + napredujoči spremenljivi + nazadujoči spremenljivi stroški

Neposredni stroški = sorazmerno spremenljivi stroški

V praksi pa se lahko zgodi, da so neposredni stroški tudi stalni stroški (amortizacija stroja, na katerem se proizvaja en sam proizvod).

2.5 DRUGE DELITVE IN VRSTE STROŠKOV

Stroške lahko delimo tudi po poslovnih funkcijah, kjer so ti stroški nastali. Po tem kriteriju lahko v grobem delimo stroške na:

- **proizvajalne**, ki nastajajo na proizvodjalnih stroškovnih mestih, in
- **neproizvajalne**, ki nastajajo na neproizvajalnih stroškovnih mestih oziroma na stroškovnih mestih uprave, prodaje in nabave.

Proizvajalni stroški v ožjem pomenu so proizvodjalni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodnje, proizvodjalni stroški v širšem pomenu pa tisti, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 53).

Glede na to, kako stroški vplivajo na poslovni izid, jih delimo na:

- **stroške učinkov**, ki se zadržujejo v zalogah in postanejo odhodki ter tako vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke, in
- **stroške obdobja**, ki jih podjetje ne vkalkulira v zaloge in ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, kot so nastali, ne glede na to, ali je podjetje nastale učinke prodalo ali ne.

Kam spada kakšen strošek, je odvisno od metode vrednotenja zalog.

Stroške lahko ločimo tudi glede na vzrok nastanka na:

- **izvirne stroške**, ki so posledica sodelovanja z zunanjim okoljem, in
- **izpeljane stroške**, ki so posledica sodelovanja z drugo poslovno enoto.

Ta delitev stroškov je pomembna za oblikovanje informacij o uspešnosti posameznih poslovnih enot v podjetju, za sprejemanje poslovne odločitve o nabavi ali lastni proizvodnji in za oblikovanje transference (prenosnih) cen.

Za sprejemanje poslovnih odločitev je pomembno tudi poznavanje **dodatnih** stroškov, ki jih povzroča dodatna proizvodnja. V bistvu so to spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti. Pomembni so tudi **okoljski** (oportunitetni) stroški, ki izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Merijo se kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 124).

2.6 RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO NARAVNIH VRSTAH

Stroški se delijo po izvornih vrstah na (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 120):

- a) stroške materiala,
- b) stroške storitev,
- c) stroške amortizacije,
- d) stroške dela,
- e) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na zgoraj navedene stroške, lahko pa tudi na
- f) finančne stroške.

Ti stroški se lahko, skladno z izbrano metodo vrednotenja, zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja.

Stroški materiala so (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 123):

- a) neposredni stroški materiala, kot so stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov,
- b) stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja³, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega, ki so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov, in
- c) vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma.

Pri vrednotenju teh stroških se upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.

Med **stroške storitev** spadajo stroški storitev pri izdelovanju proizvodov, stroški zavarovalnih premij, reprezentance, najemnin, službenih potovanj, stroški plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), stroški prevoznih, sejemskih, vzdrževalnih, svetovalnih,

³ Drobni inventar so osnovna sredstva, katerih doba koristnosti ne presega leta dni in posamična vrednost ne presega tolarске vrednosti 100 eurov.

reklamnih in podobnih storitev (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 123). Kot storitve se pojmujejo tudi oblikovane dolgoročne rezervacije.

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke. Izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa jih razvrščamo v posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine. To je novost glede na Slovenske računovodske standarde, ki so bili prej v veljavi, saj so le-ti uvrščali stroške amortizacije med neposredne stroške (kar pa pogosto sploh niso in ne morejo biti).

Stroški dela so (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 116):

- a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku⁴;
- b) nadomestila plač, ki pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje;
- c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- d) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju, in
- e) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od zgoraj navedenih postavk in ki bremenijo izplačevalca.

Med **stroške dajatev**, ki niso odvisne od poslovnega izida, štejemo prispevke za uporabo stavbnega zemljišča, štipendije dijakom, nagrade učencem, dijakom in študentom na obvezni delovni praksi, izdatke za varstvo okolja ter druge podobne stroške (Hieng et al., 2002, str. 166).

Praviloma so vsi v obračunskem obdobju nastali stroški vračunani (vkalkulirani) v vrednost nastalih ali prodanih poslovnih učinkov, razen tistih, ki gredo takoj v odhodke. To so tisti stroški, ki še nimajo svojega stroškovnega nosilca in se praviloma pojavljajo med aktivnimi časovnimi razmejitvami (Turk et al., 1999, str. 151).

2.7 RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH

Stroški po izvornih vrstah se v naslednji fazi razporejajo po stroškovnih mestih, s pomočjo katerih spremljamo posredne in neposredne stroške. Omogočajo nam ločeno zasledovanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov skupnih služb, kakor tudi kasnejše ugotavljanje stroškov po področnih mestih. Stroškovna mesta opredeljujemo zato, da imamo popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer je zanje nekdo odgovoren.

⁴ Plače, ki vsebujejo poleg čiste plače tudi davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem.

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, kjer se pojavljajo pri poslovanju stroški, ki jih je mogoče razporejati načasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 123). V enem prostoru je lahko več stroškovnih mest, lahko pa tudi eno stroškovno mesto obsega več prostorov.

Število in vrsta stroškovnih mest sta odvisna od organiziranosti podjetja, njegove velikosti, sistema kontroliranja, metod razporejanja stroškov na stroškovne nosilce ter od podobnosti razmerij med splošnimi stroški in tistimi neposrednimi velikostmi pri končnih proizvodih, ki jih jemljemo kot podlago za njihovo razporeditev nanje. Nekaterim podjetjem je pomembneje organizirati stroškovna mesta in profitne centre po programih, drugim po trgih, večina pa znotraj členitve skuša zasledovati tudi poslovne funkcije (matrična organizacijska struktura) (Lozej, 1993, str. 19). Pri oblikovanju stroškovnih mest moramo upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki spadajo k posameznim poslovnim učinkom.

Stroškovna mesta lahko delimo na (Koletnik, 1996, str. 156):

- | | | |
|--|---|---------------------------------|
| - stroškovna mesta temeljne dejavnosti, | } | proizvajalna stroškovna mesta |
| - stroškovna mesta pomožnih dejavnosti, | | |
| - stroškovna mesta stranskih dejavnosti, | | |
| - stroškovna mesta nabavne dejavnosti, | } | neproizvajalna stroškovna mesta |
| - stroškovna mesta prodajne dejavnosti, | | |
| - stroškovna mesta upravne dejavnosti. | | |

Na stroškovnih mestih temeljne dejavnosti se opravlja osnovna dejavnost podjetja. Med pomožne dejavnosti podjetja ponavadi uvrščamo tiste, ki so potrebne zaradi same proizvodnje in omogočajo, da proizvodnja normalno poteka (tehnološka in tehnična priprava dela, kontrola kakovosti, vzdrževanje, transport...).

Na stroškovnih mestih stranske dejavnosti pa proizvajajo poslovne učinke za lastne potrebe in poslovne učinke, ki ne sodijo v osnovno dejavnost in se običajno izdelujejo iz odpadkov lastne dejavnosti.

Proizvajalni stroški so (Turk et al., 1999, str. 174):

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) neposredni stroški storitev,
- d) neposredni stroški amortizacije in
- e) posredni proizvodni stroški.

Neposredne stroške materiala in dela določimo na podlagi normativov porabe materiala in dela na enoto poslovnega učinka. Med neposredne stroške storitev uvrščamo tiste stroške, ki so potrebni za odvijanje proizvodnje. Neposredne stroške amortizacije posameznega osnovnega sredstva, ki se nanaša na posamezno proizvodnjo oz. proizvod, pa dobimo tako, da

predvidimo trajanje ustvarjanja različnih proizvodov na različnih strojih. Posredni proizvodjalni stroški pa so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki nastanejo med proizvodnim procesom in jih ni mogoče neposredno povezovati z nastalimi poslovnimi učinki (vzdrževanje, energija).

V proizvodjalnih podjetjih proizvodjalne stroške pogosto imenujejo tudi kot stroške zaloge, saj so to tisti stroški, s katerimi se praviloma vrednoti zaloga nedokončane in dokončane proizvodnje. V izkazu poslovnega izida pa se ti stroški pojavljajo kot stroški prodanih proizvodov.

Stroški nakupovanja ali nabave so vsi posredni stroški, povezani z nabavo sredstev, ki pa jih ni mogoče pripisati posameznemu sredstvu. V podjetju je praviloma nabavna služba organizirana kot stroškovno mesto, tako da je znotraj njega mogoče ločevati neposredne nabavne stroške od posrednih, ki gredo direktno v odhodke in se ne zadržujejo v zalogah.

Stroški prodajanja so povezani s prodajo poslovnih učinkov in jih lahko razdelimo na stroške marketinga in stroške razpečave. Stroški marketinga oziroma stroški prejema naročil vključujejo stroške plač prodajnega osebja, stroške oglaševanja, predstavitev, stroške potovanj, katerih namen je pridobitev naročil itd., stroški razpečave oziroma stroški izpolnitve naročil pa so stroški skladiščenja, transporta in izstavljanja računov (Igličar, Hočevar, 1997, str. 296).

Stroški skupnih služb so stroški, ki nastanejo v eni od sledečih služb: uprava, razvojna služba, računovodstvo, finance, informatika, kadrovska služba, pravna služba, logistika in podobno. Vključujejo lahko tudi stroške financiranja oziroma obresti za izposojena sredstva, najpogosteje pa se ne ugotavljajo po stroškovnih objektih in se štejejo kot odhodek financiranja podjetja.

Likvidiranje listin splošnih stroškov po stroškovnih mestih je v večini primerov enostavno, včasih pa se pojavi kakšen strošek, ki se nanaša na več stroškovnih mest oziroma na podjetje kot celoto. Takšen strošek lahko razdelimo že ob likvidiranju po določenih razdelilnikih na posamezna stroškovna mesta ali pa ga evidentiramo na stroškovno mesto podjetja kot celota. Za kalkulacijo lastne cene je zelo pomembno, da izberemo pravilno podlago za razporeditev splošnih stroškov.

2.8 RAZVRŠČANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

Iz opredelitve stroškov izhaja, da so vedno povezani z nastajanjem kakega poslovnega učinka. Zato stroške, ki nastanejo pri poslovanju podjetja, porazdeljujemo na poslovne učinke, ki so v tem smislu poimenovani kot stroškovni nosilci. Pri tem stremimo k temu, da razporedimo na posamezen stroškovni nosilec le tiste stroške, ki jih je njegova proizvodnja povzročila. Tako razporejanje in njegov postopek imenujemo kalkulacija (Pučko, Rozman, 1995, str. 178).

Odvisno od razmer v poslovnem sistemu lahko poimenujemo s stroškovnim nosilcem:

- a) celotno količino istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov (množinska dejavnost),
- b) serijo poslovnih učinkov (serijska dejavnost),
- c) posamezni poslovni učinek (posamična dejavnost) ali
- d) del poslovnega učinka.

Stroškovne nosilce delimo na začasne in končne. Prvi so poslovni učinki, ki še ne zapuščajo poslovnega procesa poslovnega sistema. Drugi pa so namenjeni prodaji (razpečavi) in zbirajo vse izvirne in izvedene stroške, ki se pojavijo v zvezi z njihovim nastajanjem.

Za obračun stroškov po stroškovnih nosilcih lahko uporabljamo metodo vrednotenja učinkov po (Hočevar, 2000b, str. 90):

- a) neposrednih stroških,
- b) proizvajalnih stroških (kadar sta tako proizvodnja kot prodaja enakomerni),
- c) spremenljivih stroških (kadar je proizvodnja neenakomerna in prodaja enakomerna),
- d) zoženi lastni ceni (kadar je proizvodnja enakomerna in prodaja neenakomerna) ali
- e) polni lastni ceni.

Kadar se odločimo za vrednotenje učinkov po **neposrednih stroških**, moramo vedeti, kako so stroški povezani z nastankom poslovnega učinka. Neposredni stroški so tisti, ki jih lahko takoj pripišemo nastalim poslovnim učinkom (stroški izdelavnega materiala in stroški izdelavnega dela). Posredne stroške pa lahko razporedimo na učinke le s pomočjo ključev (stroški vzdrževanja, stroški nabave in podobno).

Pri metodi vrednotenja učinkov s **proizvajalnimi stroški** nas zanima, kje so stroški nastali. Proizvajalni stroški so nastali na proizvajalnih stroškovnih mestih, neproizvajalni pa so nastali na neproizvajalnih stroškovnih mestih oziroma na stroškovnih mestih uprave, prodaje in nabave.

Zato pri tej metodi vrednotenja učinkov upoštevamo:

1. neposredne stroške materiala, storitev, amortizacije in dela ter
2. splošne proizvajalne stroške.

Stroške pod točko 1. lahko takoj pripišemo posameznemu stroškovnemu nosilcu, za razdelitev splošnih proizvajalnih stroškov pa potrebujemo koeficient dodatka. Izračun tega koeficienta je mogoč šele potem, ko so vsi splošni proizvajalni stroški razporejeni na stroškovna mesta neposredne proizvodnje.

Postopek je sledeč (Igličar, Hočevar, 1997, str. 303):

1. Vse *splošne proizvajalne stroške* je treba razporediti po *stroškovnih mestih temeljne dejavnosti, pomožnih dejavnosti in stranskih dejavnosti*. Posredne stroške dela razporejamo glede na to, kje posredno delo izvajamo, stroške pomožnega materiala

razporejamo glede na to, kje je bil ta material porabljen, stroške energije za pogon strojev in amortizacijo strojev pa glede na to, kje so ti stroji locirani. To so posredni stroški z vidika stroškovnega nosilca, z vidika stroškovnega mesta pa so neposredni. Stroške energije za razsvetljavo, ogrevanje in stroške amortizacije na tej stopnji razporejamo na začasno stroškovno mesto pomožne dejavnosti.

2. *Stroške s stroškovnih mest pomožnih dejavnosti in stranskih dejavnosti je treba razporediti na stroškovna mesta temeljnih dejavnosti.* Nekatero stroške lahko neposredno razporedimo na stroškovna mesta, ki prejemajo storitve iz pomožnih dejavnosti. To so neposredni stroški z vidika stroškovnega mesta in posredni z vidika stroškovnega nosilca. Na teh mestih nastajajo tudi posredni stroški, ki pa so močno odvisni od obsega proizvodnje (vseh ali posameznih vrst izdelkov), zato jih je smiselno dodajati v skladu s kakimi neposrednimi količinami (ure, kg, število izdelkov) ali učinki, ki jih pomožne dejavnosti nudijo temeljnim.

Primeri:

- stroški stroškovnega mesta »Kontrola kvalitete« ⇒ število proizvedenih in prekontroliranih izdelkov,
- stroški stroškovnega mesta »Interni transport« ⇒ količina, teža ali volumen posameznega izdelka,
- stroški stroškovnega mesta »Servisiranje in vzdrževanje proizvodnje« ⇒ opravljene ure vzdrževalnega dela.

3. *Splošne proizvodjalne stroške, zbrane na stroškovnih mestih temeljne dejavnosti, je treba razporediti na stroškovne nosilce.* Različni pristopi za razporejanje so opisani v naslednjem poglavju.

Če vrednotimo učinke po **spremenljivih stroških**, bo vrednost učinka zajemala le neposredne stroške materiala, storitev in dela ter stroške amortizacije, če uporabljamo funkcionalno metodo amortiziranja, saj le-ta vzpostavlja neposredno odvisnost med obsegom dejanskega izkoriščanja delovnih sredstev med poslovnim letom in višino letne amortizacije delovnega sredstva (Pučko, Rozman, 1995, str. 111).

Če vse nastale stroške v razdobju, razen tistih, ki bremenijo kupljene količine materiala in osnovna sredstva ali so začasno razmejeni, obračunamo s tedanjimi poslovnimi učinki, govorimo o vrednotenju učinkov po **zoženi lastni ceni**, ki jo sestavljajo naslednje kategorije (Hočevar, 2000b, str. 92):

1. neposredni stroški materiala, dela, amortizacije in storitev,
2. splošni stroški ustvarjanja učinkov oz. splošni proizvodjalni stroški in
3. splošni stroški nakupa, prodaje in uprave.

Če dodamo zoženi lastni ceni stroške obresti (financiranja), neposredne stroške prodaje in dajatve, ki niso odvisne od poslovnega izida, dobimo **polno lastno ceno**, ki služi predvsem pri odločanju o prodajnih cenah proizvodov in ugotavljanju dobičkonosnosti proizvodov.

3 KALKULACIJE

Kalkulacija je računski postopek, s katerim prenesemo stroške na stroškovne nosilce in tako izračunamo lastno ceno proizvodov ali storitev. Podjetju omogoča lažje planiranje stroškov in z njeno pomočjo tudi planiranje poslovnega izida. Z njimi ugotavljamo, ali bomo s prodajnimi cenami dosegli pozitiven poslovni rezultat. Podjetje mora zato vzpostaviti primeren stroškovni sistem, s katerim lahko izračunava stroške, ki nastajajo v podjetju, ter spremlja njihovo spreminjanje.

Pri ugotavljanju lastne cene proizvodov je treba upoštevati nekatere principe, in sicer (Rebernik, 1999, str. 234):

- a) **princip časovne razmejitve:** zaradi točnosti mora kalkulacija zajeti vse stroške, ki so nastali v določenem obdobju,
- b) **princip diferenciranja:** stroške je treba razporediti na stroškovna mesta, kjer so nastali, in na stroškovne nosilce, ki so jih povzročali,
- c) **princip prilagodljivosti kalkulacije:** podjetje mora izbrati takšno vrsto kalkulacije, ki ustreza specifičnostim dela in poslovanja v podjetju,
- d) **princip dokumentiranosti stroškov:** za vse vrste stroškov, ki jih vkalkuliramo, morajo obstajati pisni dokazi (knjigovodske listine), da so ti stroški nastali,
- e) **princip preglednosti, točnosti, ekonomičnosti in primerljivosti kalkulacije:** kalkulacija mora prinašati več koristi kot pa stroškov z njeno pripravo.

3.1 PREDRAČUNSKKE KALKULACIJE

S predračunskimi kalkulacijami ali predkalkulacijami :

- a) ugotavljamo, koliko nas bo proizvodnja in prodaja posameznih učinkov stala ob uresničitvi določenih poslovnih odločitev, in kolikšen bo naš dobiček (če je cena na trgu vnaprej znana), ali
- b) določamo prodajne cene učinkov (če cena na trgu še ni znana).

Predračunske kalkulacije je vsekakor treba sestavljati, ko podjetje uvaja v proizvodnjo nov proizvod, spreminja tehnologijo ali pa ko se spremenijo količinske in cenovne postavke, ki oblikujejo ceno proizvoda. Podatki, ki se uporabljajo v kalkulaciji, so lahko trenutni ali pa načrtovani oziroma taki, ki naj bi veljali, ko bi proizvodnja dejansko stekla.

Za sestavljanje predkalkulacij potrebujemo podatke o potroških in cenah po posameznih postavkah, ki jih pridobimo na podlagi ustrezne tehnološke dokumentacije (kosovnice, recepture...). Na ta način pridemo do podatkov o planiranih potroških posameznih vrst

materialov, vsebovanih v učinku, posameznih vrst materialov, energije, dela, (zunanjih) proizvodnih storitev, potrebnih za proizvodnjo učinka (če so le-ti merljivi v količinski enoti) in posameznih osnovnih sredstev, ki se morajo uporabljati v proizvodnem procesu (če se jih uporablja le za proizvodnjo enega učinka). V predkalkulacijah se kot neposredne potroške v glavnem upošteva le izdelavni material in izdelavno delo, kjer je planirana poraba določena na podlagi normativov (potrebnih porab) (Lozej, 1993, str. 12).

V predkalkulacijah uporabljamo tekoče tržne cene materialov in le izjemoma cene, ki naj bi veljale v nekem trenutku v prihodnosti, če pri določenih artiklih predvidevamo spremembo. Podatke o tržnih cenah materiala nam lahko zagotovi nabavna služba ali pa materialno knjigovodstvo. To so stalne cene, saj se tekom leta ne spreminjajo.

Neposredne stroške prodaje določijo komercialisti kot ustrezen odstotek na neposredne stroške materiala in dela.

Vse ostale posredne stroške pa upoštevamo v predkalkulaciji na podlagi ustreznih razmerij iz prejšnjih let ali pa tako, da jih najprej določimo z letnim planom v celoti in jih nato razporejamo na posamezne učinke z uporabo ključev sorazmerno z vsemi neposrednimi stroški, neposrednimi stroški materiala, neposrednimi stroški dela ali kakšno drugo osnovo, ki odraža največjo povezanost z nastajanjem splošnih stroškov. V praksi pa se to najpogosteje izvaja s pomočjo planirane stopnje pokritja, ki v bistvu daje enak rezultat, kot če bi kot osnovo za razporejanje vzeli vse neposredne stroške.

Pri odločanju o prihodnjem poslovanju se največkrat opremo na predračunsko lastno ceno, vendar je ta cena oblikovana na podlagi opredeljenega obsega proizvodnje in upošteva tamkajšnjo razporeditev stalnih stroškov po proizvodih. Če se v prihodnosti obseg proizvodnje spremeni, predračunska lastna cena ni več realna podlaga za odločanje. V tem primeru je najbolje poznati predračunske spremenljive stroške na količinsko enoto proizvoda in predračunske stalne stroške v celotnem znesku, na katere načeloma ne vpliva sprememba obsega proizvodnje, razen če imamo opravka s nesorazmerno spremenljivimi in omejeno stalnimi stroški. Če se bo odvijala dodatna proizvodnja, moramo poznati dodatne stroške, ki niso nujno enaki načrtovanim spremenljivim stroškom dodatno ustvarjenih enot proizvoda (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 82).

Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se sestavljajo tudi kalkulacije, ki upoštevajo tudi oportunitetne ali druge stroške, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih, in pa kalkulacije ključnih stroškov dodatne dejavnosti (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 122).

Ker v kalkulacijo polne lastne cene vključujemo splošne stroške na podlagi določenih predpostavk in zato ni popolnoma zanesljiva, nekatera podjetja sestavljajo kalkulacije do ravni neposrednih stroškov ali pa do ravni spremenljivih stroškov. Stalni stroški so neodvisni

od obsega poslovanja, medtem ko spremenljivi stroški nastajajo le, če podjetje tudi proizvaja. S tovrstno kalkulacijo lahko predvidevamo, koliko stroškov bomo povzročili s povečanjem obsega proizvodnje.

Kadar so na trgu znane prodajne cene, se večina podjetij odpove problematičnemu računanju polne lastne cene in zato računajo razliko med vsemi stroški in neposrednimi stroški oziroma tako imenovan »prispevek za kritje splošnih stroškov«. Pri tej metodi uporabljamo naslednje formule:

prispevek za kritje splošnih stroškov = vsi stroški – neposredni stroški

$$\text{stopnja prispevka za kritje} = \frac{\text{prispevek za kritje splošnih stroškov}}{\text{vsi stroški}}$$

$$\text{planska lastna cena učinka} = \frac{\text{planirani neposredni stroški učinka}}{1 - \text{planska stopnja prispevka za kritje}}$$

Taki izračuni temeljijo na poenostavitvah, saj enačijo stalne stroške s splošnimi in neposredne stroške s spremenljivimi. Če planiramo stroške po posameznih programih (profitnih centrih), lahko uporabimo pri izračunih različne planske stopnje prispevka za kritje, saj so lahko prodajna področja različno zahtevna.

Drugi način sestavljanja kalkulacij se opravi tako, da se planiranim neposrednim stroškom materiala in dela dodajajo planirani splošni stroški prek tako imenovane norma ure (norma minute). Gre za to, da se po vrstah učinkov predvidijo potrebne norma ure za izdelavo, za katere se nato na podlagi vseh splošnih stroškov podjetja izračuna vrednost ene norma ure, ki predstavlja znesek splošnih stroškov na eno norma uro. Plansko lastno ceno posameznega učinka nato dobimo tako, da neposrednim stroškom materiala (in dela) prištejemo zmnožek planiranih norma ur in vrednosti norma ure (Lozej, 1993, str. 14).

3.2 OBRAČUNSKKE KALKULACIJE

Obračunske kalkulacije ali pokalkulacije nam povedo, koliko stroškov je dejansko povzročil poslovni učinek. Pri tem uporabljamo dejanske podatke iz obdobja proizvodnje. Obračunske kalkulacije nato primerjamo s predračunskimi, ugotovljamo odstopanja od zastavljenih kalkulacijskih ciljev in jih skušamo odpraviti v nadaljnjem kalkuliranju. Kadar smo si s predračunsko kalkulacijo zastavili tudi cilj, koliko smemo porabiti za nek učinek, lahko z obračunsko kalkulacijo tudi nadziramo izvajalce, tako da ugotovljamo, kje so preveč potrošili in kje so kaj prihranili.

Oblika in način kalkulacij v podjetju sta sprva odvisna od vrste poslovne dejavnosti (trgovska, storitvena, proizvodna dejavnost). Znotraj proizvodne dejavnosti so tudi velike razlike v zvezi s kalkulacijami predvsem zaradi razlik v načinu proizvodnje (množična, serijska ali

posamična proizvodnja), dejavnosti (kemična, kovinsko predelovalna, tekstilna industrija ipd.), tehnologije proizvodnje in stopnje avtomatiziranosti. Ne glede na to so se na podlagi skupnih značilnosti oblikovali nekateri modeli za izdelavo kalkulacij. Glede na pogoje za uporabo posameznih kalkulacij ločijo Slovenski računovodski standardi kalkulacije stroškov z dodatki, prikazane v Prilogi 1 (pri serijski oziroma posamični dejavnosti), in delitvene kalkulacije (pri množinski ali procesni dejavnosti), prikazane v Prilogi 2.

3.3 TRADICIONALNE METODE KALKULIRANJA

3.3.1 Kalkulacije stroškov z dodatki

Kalkulacija polne lastne cene pri posamični ali serijski proizvodnji predvideva naslednje sestavine (Slovenski računovodski standardi, 2001, str. 121):

- a) neposredni stroški materiala oz. nabavna vrednost trgovskega blaga, če gre za trgovinsko dejavnost,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- d) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- e) posredni stroški nabave,
- f) posredni stroški prodaje,
- g) posredni stroški splošnih služb,
- h) posredni stroški obresti in
- i) neposredni stroški prodaje.

Pri serijski ali posamični dejavnosti je pomembna razdelitev na neposredne in posredne stroške proizvoda ali serije, kajti na začetku so znani le neposredni stroški v zvezi s proizvodnim ali delovnim nalogom, medtem ko moramo posredne stroške šele izračunati. Izračunamo jih s pomočjo koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki ga dobimo tako, da celotne posredne stroške delimo z izbrano osnovo za dodajanje posrednih stroškov. Metoda temelji na predpostavki, da je gibanje splošnih stroškov vzročno povezano z neko drugo prvino v podjetju.

Glede na to, kakšne in koliko osnov izberemo za razdelitev posrednih stroškov, ločimo:

- a) **Kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov**, kjer posredne stroške obračunskega obdobja primerjamo z neposredno velikostjo, ki je značilna za vse vrste proizvodov. Tako dobimo naslednji koeficient:

$$K = \frac{\text{celotni splošni stroški}}{\text{celotni znesek izbrane neposredne velikosti}}$$

S koeficientom pomnožimo znesek izbrane neposredne velikosti pri poslovnem učinku določene vrste in dobimo znesek splošnih stroškov, ki odpade nanje.

- b) **Kalkulacije stroškov z razčlenjenim dodatkom splošnih stroškov po vrstah splošnih stroškov**, kjer uporabljamo več osnov za določanje povezanosti posamezne vrste splošnih stroškov s posameznimi izbranimi neposrednimi velikostmi. Na ta način lahko dobimo koeficiente, oblikovane na naslednjih osnovah:

$$K = \frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi z delom}}{\text{celotne neposredne plače}}$$

$$K = \frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi s porabo stroja}}{\text{celotne strojne ure}}$$

$$K = \frac{\text{celotni splošni stroški v zvezi s porabo materiala}}{\text{celotni neposredni stroški materiala}}$$

Izračunan koeficient dodatka pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti posameznega poslovnega učinka in dobimo znesek splošnih stroškov določene vrste, povezane z neposredno osnovo, ki odpade nanj.

- c) **Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih**, kjer lahko za vsa stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, nakupa, uprave in prodaje izračunamo ločene koeficiente dodatka splošnih stroškov ali pa splošne stroške uprave in prodaje predhodno razdelimo na izdelavna stroškovna mesta ter jih tako vključimo v tamkajšnji koeficient dodatka, da nam jih ni treba ugotavljati posebej pri posamezni vrsti poslovnih učinkov.
- d) **Kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah**, kjer so na posameznih stroškovnih mestih stroški razporejeni še po posameznih vrstah, zato je treba uporabiti več različnih dodatkov splošnih stroškov. S kalkulacijo z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih dobimo stroške po posameznih organizacijskih enotah, s kalkulacijo z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov pa pridobimo še podatek o povzročenih stroških pri delu strojev ali ljudi ter uporabi materiala s strani določenega proizvoda.

3.3.2 Delitvene kalkulacije

Glede na to, da se pri množinski oziroma procesni dejavnosti ustvarjajo istovrstni ali sorodni proizvodi, nastale stroške lahko delimo na:

- a) neposredne stroške materiala,
- b) stroške predelovanja,
- c) posredne stroške obresti in
- d) neposredne stroške prodaje.

Podjetja, ki se ukvarjajo s trgovinsko dejavnostjo, pa zanimajo le nabavna vrednost trgovskega blaga in stroški trgovanja.

Delitvene kalkulacije ločimo glede na stopnjo istovrstnosti proizvodov, prehajanje proizvodov prek stroškovnih mest proizvodnje in enakost razmerij med posameznimi elementi na (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88):

a) **delitveno kalkulacijo stroškov**, ki je lahko:

- *enostavna*, kjer lastno ceno proizvoda izračunamo tako, da vse nastale stroške v določenem obdobju razdelimo na proizvedene količine v istem obdobju, ali pa
- *razčlenjena po stroškovnih mestih*, kadar se proizvodnja odvija na več stroškovnih mestih v več zaporednih fazah,

b) **kalkulacijo stroškov z ekvivalentnimi števili**, ki jo uporabljamo takrat, ko proizvajamo več različnih izdelkov z vidika dimenzij, oblik ali namembnosti, vendar po enakem tehnološkem postopku in z enakimi prvinami poslovnega procesa. Lahko je:

- *enostavna*, kjer stroške obračunskega obdobja razdelimo najprej na količino proizvedenih učinkov, ki so izraženi v pogojnih enotah. Kot pogojno enoto vzamemo količinsko enoto določenega poslovnega učinka, dejanske količine drugih vrst poslovnih učinkov pa preračunamo s pomočjo ekvivalentnih števil na pogojne enote. Ekvivalentna števila nam kažejo stalna razmerja med stroški, ki odpadejo na pogojno enoto, in stroški ostalih vrst proizvodov in jih lahko izračunamo na podlagi strojnih ur, teže, neposrednega materiala. Strošek pogojne enote nato pomnožimo z ustreznim ekvivalentnim številom in dobimo stroške dejanskih količin proizvodov,
- *razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov*,

Tabela 1: Primer kalkulacije stroškov z ekvivalentnimi števili

Proizvod	Količina (1)	Ekvivalent (2)	Št. pogojnih enot (3) = (1)x(2)	Celotni stroški (4) = (b)/(a) x (3)	Lastna cena (5) = (4)/(1)
A	400	1,5	600	30.769	77
B	500	1	500	25.641	51
C	200	2,3	460	23.590	118
Skupaj			(a) 1.560	(b) 80.000	

Vir: Lahovnik, Rejc, 1998, str. 57

c) **kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov** uporabljamo v primeru, ko ob proizvodnji glavnega proizvoda hkrati nastajajo stranski (vezani) proizvodi (npr. sladkor in melasa). Ker je določitev stroškov proizvodnje stranskih proizvodov težavna, podjetje le-te prodaja po neki ocenjeni lastni ceni. Lastno ceno glavnega proizvoda dobimo tako, da od skupnih stroškov odštejemo prihodke od stranskih proizvodov in dobljen znesek delimo s proizvedeno količino glavnega proizvoda.

Poznamo kalkulacijo lastne cene vezanih proizvodov:

- z odvzemanjem,
- z delitvijo na podlagi sodelovanja in
- z delitvijo na podlagi ekvivalentnih števil.

Kadar se isti poslovni učinek obdeluje v več enotah organizacije ali oddelkih, se uporablja **metoda delitvene kalkulacije po stopnjah**. Enota, ki je dobila polproizvod iz druge enote, svoje stroške dodaja na stroške, ki so bili ustvarjeni v tej enoti. Izdelavna cena mora biti sestavljena tako, da so vidni stroški izdelave na podlagi količinskih stopenj za posamezne stopnje dela (oziroma stroškovnega mesta). Ta metoda je nujna, če želimo spremljati stroške posameznih stopenj ustvarjanja poslovnih učinkov znotraj organizacijske enote ene same organizacije, ali kadar dobi organizacija od naročnika v dodelavo material in mu nato obračuna le stroške dela (Turk et al, 1999, str. 99).

Odvizno od razmer v poslovanju potrebujemo za sprejemanje odločitev raznovrstne podatke, ki pa jih nevtravno stroškovno računovodstvo ne daje vedno. Zato so tudi klasične metode razporejanja splošnih stroškov na stroškovne nosilce problematične in ne dajejo dejanske slike o lastni ceni proizvoda. Strokovnjaki na tem področju so zato razvili nove metode, kot so metoda razporejanja stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti poslovnega procesa in metoda ciljnih stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 85).

3.4 MODERNE METODE KALKULIRANJA

3.4.1 Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa

Klasične metode kalkuliranja, ki se nanašajo na razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, temeljijo na dejstvu, da sta neposredno delo in neposredni material odločujoča dejavnika proizvodnje in da predstavljata večji delež v polni lastni ceni proizvoda, medtem ko je delež posrednih stroškov relativno majhen. Če te razmere veljajo v podjetju, potem je polna lastna cena, tudi če izračunana s pomočjo neustrezne podlage, zadovoljiva. Vendar so spremembe v tehnologiji in vedno večje zahteve po kakovostnih proizvodih povzročile, da je v sodobnih podjetjih razmerje med neposrednimi in posrednimi stroški kot sestavini polne lastne cene ravno obraten. V razmerah visoko avtomatizirane proizvodnje praktično ni več klasičnega neposrednega dela, znatno pa se povečuje število delavcev v proizvodni režiji. Zato so začeli iskati nove metode, ki bi omogočale natančnejše ugotavljanje lastne cene proizvodov. V ZDA se je tako razvila metoda ABC (activity based costing) oziroma metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa.

Ta metoda naj bi omogočala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 92):

- a) ustrezno določanje prodajne cene proizvodov,
- b) boljši nadzor nad stroški,
- c) natančnejšo kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih,

d) spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

Metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa pravi, da so osrednji element v podjetju aktivnosti (in ne proizvodi ali storitve), saj le-te trošijo prvine poslovnega procesa in so povzročiteljice stroškov, proizvodi pa so zgolj potrošniki teh aktivnosti. Aktivnosti v podjetju združujemo v skupine, kjer lahko posamezne aktivnosti izmerimo z enim samim merilom aktivnosti, ki je vedno opredeljeno v količinskih enotah (npr. število sestavnih del proizvoda, število naročil, število kupcev ali dobaviteljev itd.). Stroški, ki se nanašajo na skupino aktivnosti, tvorijo stroškovni bazen ali stroškovni center, katerega stroški se naprej razporejajo na stroškovne objekte, ki so lahko proizvodi, serije, proizvodne linije, oddelek ali pa kar celo podjetje, odvisno od tega, za katero raven oziroma kategorijo želimo ugotoviti stroške. To razporejanje poteka s pomočjo količnika stroškov posameznega bazena za enoto aktivnosti, ki ga izračunamo tako, da strošek stroškovnega bazena delimo z obsegom dejavnosti, izraženim s številom začasnih stroškovnih nosilcev.

Tabela 2: Primer razporejanja splošnih stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti poslovnega procesa

PROIZVOD	A	B	C	SKUPAJ
Število proizvodov na leto	7.500e	12.500e	4.000e	
PROIZVAJALNI STROŠKI				
Material	360.000 SIT	4.250.000 SIT	3.160.000 SIT	7.770.000 SIT
Neposredno delo v proizvodnji	120.000 SIT	250.000 SIT	88.000 SIT	458.000 SIT
	240.000 SIT	4.000.000 SIT	3.072.000 SIT	7.312.000 SIT
SPLOŠNI STROŠKI	?	?	?	682.688 SIT
Sprejem in priprava komponent	4 sprejemi	25 sprejemov	100 sprejemov	320.000 SIT
Odprava pošiljk	1 odprava	7 odprav	22 odprav	60.000 SIT
Amortizacija	3.750 strojnih ur	6.250 strojnih ur	800 strojnih ur	300.000 SIT
Priprava proizvodnje	8 ur	40 ur	120 ur	2.688 SIT

Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 98

$$\text{Splošni stroški proizvoda A} = 320.000 \text{ SIT} \times \frac{4 \text{ sprejemi}}{129 \text{ sprejemov}} + 60.000 \text{ SIT} \times \frac{1 \text{ odprava}}{30 \text{ odprav}}$$

$$+ 300.000 \text{ SIT} \times \frac{3.750 \text{ strojnih ur}}{10.800 \text{ strojnih ur}} + 2.688 \text{ SIT} \times \frac{8 \text{ ur}}{168 \text{ ur}} = 116.217,15 \text{ SIT} \div 7.500e = 15,496 \text{ SIT}$$

$$\text{Lastna cena proizvoda A} = \frac{360.000 \text{ SIT} + 116.217,15 \text{ SIT}}{7.500e} = 63,496 \text{ SIT}$$

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo aktivnosti in z njimi povezani stroški, aktivnosti delimo na (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 100):

- aktivnosti na ravni končnega proizvoda (neposredno delo in neposredni material),
- aktivnosti na ravni serije (zagon proizvodnje, načrtovanje proizvodnje, nadzor proizvodnje),

- c) aktivnosti na ravni proizvodnje (razvijanje posameznih proizvodov, spremembe proizvodnega procesa),
- d) aktivnosti na ravni podjetja (vzdrževanje tovarne, varovanje okolja).

Stroške na prvih treh ravneh aktivnosti je mogoče razporediti na posamezne stroškovne objekte na podlagi meril aktivnosti. Problem pa so stroški četrte ravni aktivnosti, saj se te aktivnosti nanašajo na različne proizvode in ni mogoče ugotoviti, koliko njihovih učinkov potroši vsak končni proizvod. Zato po metodi ABC ni mogoče natančno izračunati polne lastne cene, saj se tudi pri tej metodi, podobno kot pri klasičnih, uporabljajo ključi za razporejanje splošnih stroškov.

Pri uvajanju ABC metode v prakso je treba pridobiti ustrezne podatke o povzročiteljih stroškovnih dejavnosti, kjer dejavnosti prehajajo prek meja oddelkov in področij odgovornosti podjetja. Skoraj vedno je treba najeti tudi svetovalce, kar povzroča velike stroške, zato je uvajanje te metode primerno in koristno le za večja podjetja, ki imajo različne in sodobne proizvodne obrate in proizvajajo številne različice posameznih proizvodov (Hočevar, 2002, str. 13).

Razlika med tradicionalnimi metodami kalkuliranja stroškov in kalkuliranjem stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa je v tem, da se pri klasičnih metodah stroški najprej razporedijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce. Koncept razporejanja stroškov glede na aktivnosti poslovnega procesa pa v prvi stopnji razporedi stroške na aktivnosti, v drugi stopnji pa na stroškovne objekte, ki niso nujno klasično poimenovani učinki poslovnega procesa. Razlika med aktivnostjo in stroškovnim mestom je ta, da se aktivnost nabavljanja lahko pojavlja tako na prodajnem, finančnem, upravnem in drugih stroškovnih mestih. Analiza aktivnosti tako omogoča poslovodstvu boljše spoznavanje povzročiteljev stroškov, kar omogoča lažje odkrivanje rešitev za zniževanje stroškov in povečanje uspešnosti poslovanja.

3.4.2 Metoda ciljnih stroškov

Metodo ciljnih stroškov so razvili na Japonskem, čedalje bolj pa jo uporabljajo tudi v Združenih državah Amerike in Evropi. Uporabna je predvsem takrat, ko se uvajajo novi proizvodi, kjer je cena za te proizvode postavljena tako, da podjetje dosega na trgu zaželen tržni delež in dobiček.

Metoda ciljnih stroškov izhaja iz dejstva, da ima vsak proizvod svoj cikel povpraševanja. Podjetje ima na različnih stopnjah cikla različne prihodke in odhodke na enoto proizvoda, zato je treba pri uvajanju novega proizvoda obravnavati celotno dobo povpraševanja, stroške pa spremljati tako pri ustvarjalcu proizvoda (stroški načrtovanja, razvijanja, proizvodnje in prodajanja) kot pri njegovih uporabnikih (stroški vzdrževanja, obratovanja in uporabe).

Ciljni stroški so največji dovoljeni stroški na posamezni stopnji cikla povpraševanja po proizvodu. Podjetje se odloči za proizvodnjo proizvoda šele, ko ugotovi, ali ga lahko proizvede s takimi stroški, ki bi ob ceni, določeni s strani kupca, prinesli želeni dobiček (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 122).

Poznamo tri metode za določanje ciljnih stroškov (Kleindienst, 1997, str. 61):

1. **Metoda odštevanja** je največkrat uporabljena in temelji na ceni konkurenčnih proizvodov. Ciljni strošek dobimo tako, da od pričakovane prodajne cene odštejemo zahtevani poslovni izid, ki je lahko kosmati dobiček, prispevek za kritje, čisti dobiček. Če ugotavljamo kosmati dobiček, obravnavamo kot ciljne stroške le stroške proizvodnje, če ugotavljamo prispevek za kritje, pa le spremenljive stroške. Ponavadi je ciljni strošek postavljen preostro in ga je težko doseči z obstoječo tehnologijo podjetja ali kooperanta.
2. **Metoda prištevanja** temelji na obstoječi tehnologiji in preteklih podatkih o dogajanju v podjetju. Ker pri tem niso upoštevane tržne razmere, lahko govorimo o določanju standardnih stroškov.

Ta metoda pozna tri različice, ki temeljijo na:

- *podobnem proizvodu*, kjer je ciljni strošek mogoče doseči z izboljšavo prejšnje izvedbe proizvoda,
 - *lastnostih oblike*, kjer je treba najti povezavo med specifičnimi ključnimi lastnostmi oblike in običajnimi dejanskimi stroški s pomočjo regresijske enačbe ali pravila »na palec«,
 - *novi zamisli*, kjer po japonskih izkušnjah ciljni strošek novega izdelka lahko predstavlja 50 % stroška izdelka, ki naj bi bil zamenjan.
3. **Integrirana metoda** je kombinacija prvih dveh metod. Zanj je značilno, da povečuje motivacijo oblikovalcev, vključuje proces pogajanj o rezultatih prvih dveh metod in njihovo uskladitev.

Da lahko ciljni strošek kasneje spremljamo, ga moramo razdeliti na posamezne sestavine proizvoda, ki so lahko po metodi WBS (Work Breakdown Structure) funkcije, funkcijska področja, sklopi komponent, posamezne komponente, aktivnosti, posamezni oblikovalci ali projektne skupine. Najbolje je dodeliti strošek posamezni komponenti ali posamezni funkciji že v fazi načrtovanja in oblikovanja. Dodeljevanje ciljnega stroška sklopu komponent namreč omejuje načrtovalca in povzroča, da je novi izdelek podoben obstoječemu, dodeljevanje stroškov funkcijam pa omogoča načrtovalcem več svobode.

Razlika med klasično metodo kalkuliranja stroškov in metodo ciljnih stroškov je v tem, da pri klasični metodi ugotavljamo, koliko stroškov nam bo povzročil proizvod, pri metodi ciljnih stroškov pa določimo maksimalen znesek teh stroškov, ki nam prinaša želen dobiček.

4 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH V PODJETJU DROGA D.D.

Kalkulacije, ki se izdelujejo v družbi Droga d.d., se delijo na:

- obračunske kalkulacije, ki se uporabljajo za vrednotenje zalog ter interno prodajo polizdelkov in gotovih izdelkov med proizvodnimi centri, in
- prodajne kalkulacije, ki so osnova za oblikovanje prodajnih cen na domačem in na tujem trgu, ter kalkulacije za trgovsko blago.

V drugo skupino spadajo tudi predračunske kalkulacije za nove izdelke ter simulacije kalkulacij.

4.1 OBRAČUNSKKE KALKULACIJE

V poglavju 3.2 sem opredelila obračunske kalkulacije kot kalkulacije polne lastne cene izdelka, ki vključuje vse stroške, tako proizvodjalne kot neproizvodjalne. V podjetju Droga pa z izrazom obračunske kalkulacije pojmujejo tiste kalkulacije, ki se uporabljajo za vrednotenje zalog polizdelkov in izdelkov oziroma za določanje lastne cene izdelka do faze oddaje izdelka v skladišče. Pri tem uporabljajo metodo vrednotenja zalog po proizvodjalnih stroških. Obračunska cena izdelka ali polizdelka v zalogi tako vsebuje neposredne in posredne proizvodjalne stroške.

Neposredni proizvodjalni stroški zajemajo:

- a) stroške materiala (normativna poraba surovin, embalaže in pomožnega materiala),
- b) stroške dela (delavci v proizvodnji),
- c) stroške amortizacije (proizvodjalna oprema) in
- d) stroške storitev (voda za proizvodnjo, električna energija, para, tehnološko gorivo in vzdrževanje strojne opreme).

Ad a) Stroški materiala se dobijo tako, da tehnolog programa v sodelovanju z nosilcem operativne priprave proizvodnje pripravi normativno porabo reprodukcijskih materialov, tj. surovin, embalaže in pomožnega materiala. Pri tem se upošteva normiran kalo predelave po fazah dela, ki se ga izračuna s pomočjo obrazca:

$$\text{Normiran kalo} = \frac{\text{osnovna količina}}{\frac{100 - \% \text{kala}}{100}}$$

Pri tem se kot osnovno količino jemlje 1000 kosov ali 1000 kilogramov. Izračunan potrošek pomnožijo s povprečno nabavno ceno, ki jo dobijo na osnovi računalniškega programa MTD 034, kjer je izračunana povprečna tehtana cena reprodukcijskih materialov po skladiščih oz. proizvodnih centrih.

Ad b) Strošek dela predstavlja zmnožek normativnega števila ur dela in cene dela, pri čemer je variator 0,15⁵. Upošteva se normativ časa po fazah dela za izdelavo 1000-ih enot (kg ali kosov). Cena dela ali tekoča plača je seštevek bruto urne postavke, nadomestil delavcem za prehrano med delom in prevoz na delo ter regresa za dopust, pri čemer je bruto urna postavka vsota bruto plače delovnega mesta, povečana za povprečni odstotek minulega dela, pogoje dela, povprečni odstotek izplačanih nadomestil osebnega dohodka in odstotek prispevkov na bruto plačo.

Ad c) Amortizacija se obračunava po fazah dela, in sicer kot neposredna amortizacija stroja ali linije, ki odpade na proizvodjalno uro, kjer je izhodišče letna kapaciteta oz. letni možni fond ur delovanja strojev v eni izmeni oz. dveh za proizvode, ki se delajo pretežno v dveh izmenah. To pomeni, da se amortizacija porazdeli na maksimalno število proizvodov, ki jih lahko proizvedemo na tem stroju, kar je tudi v skladu z Mednarodnim računovodskim standardom 2, ki pravi, da je razporejanje stalnih splošnih stroškov med stroške pretvarjanja zasnovano na normalnih zmogljivostih proizvodjalnih sredstev. Normalna zmogljivost je proizvodnja, ki naj bi se odvijala v normalnih okoliščinah, pri čemer je izvzeta izguba zmogljivosti zaradi vzdrževanja. Na ta način se v obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo znesek stalnih splošnih proizvodjalnih stroškov na enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. V obdobjih z manjšim obsegom proizvodnje ali neizrabljenimi zmogljivostmi pa se znesek stroškov na enoto ne sme povečati, ampak se nerazporejeni splošni proizvodjalni stroški obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo (Koželj, 2003, str. 11).

Ad d) Stroški porabe tehnološkega goriva, vode za proizvodnjo in električne energije se izračunajo kot zmnožek normativne porabe (določene s strani tehnologov) in tekoče nabavne cene.

Stroški porabe pare predstavljajo zmnožek cene pare in normativne porabe pare, ki temelji na izkustveni presoji. Ceno pare pa izračunajo tako, da stroške stroškovnega mesta kotlarne delijo s kapaciteto kotlarne.

Pri stroških vzdrževanja je variator 0,50. Ti stroški se na enoto preračunajo tako, da se planirani stroški vzdrževanja osnovnih sredstev in pripadajoči del stroškov vzdrževanja proizvodnega stroškovnega mesta delijo z letnimi urnimi kapacitetami in pomnožijo s potrebnim številom ur dela za kalkulatívno enoto.

⁵ To pomeni, da je 15 odstotkov vseh stroškov dela spremenljivih, 85 odstotkov pa stalnih.

Posredni proizvodjalni stroški pa obsegajo:

- splošne stroške proizvodnega stroškovnega mesta, razen tistih, ki so povezani s prodajo (transportne storitve, reklama in propaganda), in
- po ključih ugotovljene planirane stroške neproizvodnih stroškovnih mest proizvodnih centrov (primer je prikazan v Tabeli 3).

Na enoto se ti stroški preračunajo tako, da se planirani stroški delijo z letnim proizvodnim fondom ur (strojne in ročne ure v proizvodnem centru), potrebnim za realizacijo plana, in pomnožijo s potrebnim številom delovnih ur za kalkulatívno enoto. Za izdelke, ki so proizvedeni ročno, se za obremenitev s splošnimi proizvodnimi stroški upošteva le 25 % za to potrebnih delovnih ur.

Tabela 3: Prikaz delitvenih ključev stroškov neproizvodnih stroškovnih mest za proizvodni center 5

proizvodna SM	510	530	580	581	590
neproizvodna SM					
500 režija	0,36	0,13	0,49	0,02	0,00
501 tehnična služba	0,30	0,35	0,35	0,00	0,00
502 medfazno skladišče	0,30	0,35	0,35	0,00	0,00
503 tehnološko-razvojna služba	0,50	0,10	0,40	0,00	0,00
504 priprava proizvodnje	0,30	0,35	0,35	0,00	0,00
599 kotlarna	0,40	0,00	0,60	0,00	0,00
840 logistika	ključ za delitev je količinska proizvodnja				
stroški dela, ki se skupno evidentirajo na SM 580	ključ za delitev so delovne ure				

Vir: Interno gradivo Droge Portorož, 2004.

Za namene spremljanja uspešnosti poslovanja programov, začetne in končne zaloge polizdelkov in izdelkov vrednotijo tudi po direktnih izdelavnih stroških (DIS). Ti zajemajo le neposredne proizvodne stroške materiala, ne upoštevajo pa tudi neposrednih stroškov dela.

Obračunske kalkulacije se mesečno ažurirajo z novimi povprečnimi dejanskimi cenami reprodukcijskih materialov. Ostale postavke ostajajo enake. Ker pa za vrednotenje potroškov uporabljajo v podjetju normative in gre pri tem za standardne potroške, bi bilo smiselno jih ovrednotiti po standardnih cenah. V praksi pa so te cene težko ugotovljive, zato lahko uporabimo kot približek planske oziroma ocenjene cene, ki so stalne skozi vse leto. Iz tega lahko sklepam, da bi bilo treba izdelati obračunske kalkulacije le enkrat letno na podlagi normativov in planskih cen. Mesečno pa bi se izdelovale kalkulacije le za nove izdelke, ki niso bili predvideni v planu.

Primer obračunske kalkulacije po direktnih izdelavnih stroških in proizvodjalnih stroških je prikazan v Prilogi 3.

4.2 PRODAJNE KALKULACIJE

Razlika med obračunsko in prodajno kalkulacijo do nivoja proizvajalne cene je v vhodni ceni reprodukcijskih materialov, električne energije, vode, tehnološkega goriva in dela. Pri obračunski kalkulaciji se namreč uporablja povprečna nabavna cena za razliko od prodajne kalkulacije, kjer se uporablja zadnja nabavna cena. Izjemo predstavljajo izdelki z izrazitim sezonskim značajem, kjer se uporablja povprečna nabavna cena v sezoni. Za vse ostale elemente prodajne kalkulacije (amortizacija, poraba pare, stroški vzdrževanja, splošni proizvodni stroški) se uporabljajo podatki o stroških kot za obračunsko kalkulacijo, namesto kapacitet pa se uporablja podatek o potrebnih urah za realizacijo letnega poslovnega načrta. Na ta način so v lastni ceni proizvoda predvidoma zajeti vsi stroški, seveda če podjetje dosega proizvodne načrte.

Prodajne kalkulacije se izdelajo do *zožene lastne cene* izdelka, kar pomeni, da proizvajalni ceni dodajo:

- a) splošne nabavne stroške,
- b) splošne prodajne stroške,
- c) splošne marketinške stroške + stroške reklame (programa + družbe),
- d) stroške distribucije (transport + odpremni skladišči) ob upoštevanju volumenskega faktorja in
- e) splošne upravne stroške + splošne skupne stroške.

Splošni stroški so razporejeni na proizvajalna stroškovna mesta s pomočjo ključev, na stroškovne nosilce pa se naprej razporejajo s pomočjo osnov, prikazanih v Prilogi 4.

V podjetju izračunavajo prodajne kalkulacije za domači trg, prodajne kalkulacije za izvoz in prodajne kalkulacije za trgovsko blago, ki se izdelujejo podobno kot prvi dve, s tem da se za proizvajalno ceno vzame nabavna cena trgovskega blaga. Razlika med prodajnimi in izvoznimi kalkulacijami je v tem, da namesto stroškov prodajnih služb vkalkuliramo v ceno izvozne stroške, stroški distribucije pa so iz kalkulacije izvzeti.

Prodajne kalkulacije za domači in tuji trg se izračunavajo s pomočjo treh različnih metod:

- 1.) metode proizvajalnih stroškov (primer je prikazan v Prilogi 5),
- 2.) metode spremenljivih in stalnih stroškov,
- 3.) metode dodatnih stroškov.

Prvi dve metodi sta temeljni metodi kalkulacije. Za vsak izdelek se mesečno pripravlja kalkulacija po prvi metodi, za proizvedene izdelke se pripravljajo četrtletno tudi kalkulacije po drugi metodi, kjer je uporabljena izkustvena metoda ločevanja stroškov z ocenjenimi stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorjev), opredeljenimi v Prilogi 4. Tretjo metodo pa se uporablja izključno v primerih nepredvidene (izredne) prodaje določene količine izdelkov (npr. pri akcijskih prodajah (pospeševanje prodaje), pri proizvodnji pod tujo blagovno znamko) in je izvedena iz druge metode.

Pri metodi, ki jo uporabljajo v podjetju za izračun lastne cene, se splošni stroški proizvoda pridobijo tako, da se odstotek, izračunan na osnovi planskih podatkov o splošnih stroških in prihodkih programa oz. stroškovnega mesta, pomnoži s ceno proizvoda. Pri tem se pojavijo naslednji problemi:

- 1.) Če se prodajna cena nekega proizvoda spremeni, npr. poveča, se s tem posledično povečajo tudi splošni stroški, ki pa so stalne narave (primer je prikazan v Tabeli 5), razen v primeru, če se za vsako spremembo prodajne cene avtomatično spremeni odstotek pribitka.
- 2.) V primeru, da proizvedemo nov proizvod, ki še ni na trgu, nimamo znane prodajne cene in ne moremo izračunati, koliko splošnih stroškov odpade na proizvod.
- 3.) Če želimo izračunati prodajno ceno, ki nam bo prinesla želen dobiček programa, moramo to storiti s poizkušanjem različnih cen, da pridemo do pravilne (primer je prikazan v Tabeli 6).

IZRAČUN DODATKA SPLOŠNIH STROŠKOV

$$\frac{SC = FC}{\text{prihodki}} = \frac{30.000}{100.000} = 30 \%$$

IZRAČUN ŽELENEGA DOBIČKA CELOTNEGA PROGRAMA

$$\% \text{ dobička} = \frac{24.000}{100.000} = 24 \%$$

Tabela 4: Izračun lastne cene, če je dana planska prodajna cena

POSTAVKA	IZDELEK A	SKUPAJ A	IZDELEK B	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	30,00	18.000	60,00	12.000	30.000
LC	80,00	48.000	140,00	28.000	76.000
PC	100,00	60.000	200,00	40.000	100.000
DOB	20,00	12.000	60,00	12.000	24.000
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	20%		30%		24%
CILJ	nedosežen		presežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

Tabela 5: Izračun lastne cene, če je prodajna cena višja od planirane

POSTAVKA	A/e	SKUPAJ A	B/e	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	36,00	21.000	60,00	12.000	33.600
LC	86,00	51.600	140,00	28.000	79.600
PC	120,00	72.000	200,00	40.000	112.000
DOB	34,00	20.400	60,00	12.000	32.400
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	28		30%		29%
CILJ	presežen		presežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

Tabela 6: Izračun prodajne in lastne cene, če želimo pri obeh proizvodih doseči zelen dobiček (z ugibanjem)

POSTAVKA	A/e	SKUPAJ A	B/e	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	32,61	19.565	52,17	10.435	30.000
LC	82,61	49.565	132,17	26.435	76.000
PC	108,70	65.217	173,91	34.783	100.000
DOB	26,09	15.652	41,74	8.348	24.000
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	24%		24%		24%
CILJ	dosežen		dosežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

Da bi se podjetje izognilo vsem tem nevšečnostim, predlagam izračunavanje lastne cene s pomočjo stopnje prispevka za kritje splošnih stroškov.

IZRAČUN STOPNJE PRISPEVKA ZA KRITJE SPLOŠNIH STROŠKOV

$$\text{stopnja PZKsc} = \frac{30.000}{76.000} = 39 \%$$

IZRAČUN DELEŽA DOBIČKA V SKUPNIH STROŠKIH

$$\% \text{ dobička od TC} = \frac{24.000}{76.000} = 32 \%$$

IZRAČUN ŽELENEGA DOBIČKA

$$\text{dobiček v \%} = \frac{24.000}{100.000} = 24 \%$$

Tabela 7: Izračun lastne cene s pomočjo stopnje prispevka za kritje splošnih stroškov

POSTAVKA	A/e	SKUPAJ A	B/e	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	32,61	19.565	52,17	10.435	30.000
LC	82,61	49.565	132,17	26.435	76.000
PC	100,00	60.000	200,00	40.000	100.000
DOB	17,39	10.435	67,83	13.565	24.000
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	17%		34%		24%
CILJ	nedosežen		dosežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

Lastna cena se izračuna s pomočjo formule: $LC = NC / (1 - \text{stopnja PZKsc})$, splošne stroške pa dobimo tako, da od lastne cene odbijemo neposredne stroške.

Tabela 8: Izračun lastne cene, če je podana višja prodajna cena od planirane

POSTAVKA	A/e	SKUPAJ A	B/e	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	32,61	19.565	52,17	10.435	30.000
LC	82,61	49.565	132,17	26.435	76.000
PC	120,00	72.000	200,00	40.000	112.000
DOB	37,39	22.435	67,83	13.565	36.000
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	31%		34%		32%
CILJ	dosežen		dosežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

S pomočjo te metode splošni stroški ostajajo enaki, kljub spremembi prodajne cene.

Tabela 9: Izračun prodajne cene, če želimo doseči zelen dobiček

POSTAVKA	A/e	SKUPAJ A	B/e	SKUPAJ B	PROGRAM
NC=VC	50,00	30.000	80,00	16.000	46.000
SC=FC	32,61	19.565	52,17	10.435	30.000
LC	82,61	49.565	132,17	26.435	76.000
DOB	26,09	15.652	41,74	8.348	24.000
PC	108,70	65.217	173,91	34.783	100.000
Q	1	600	1	200	800
dobiček v %	24%		24%		24%
CILJ	dosežen		dosežen		dosežen

Vir: Lastna tabela

Dobiček izračunamo tako, da lastno ceno pomnožimo z deležem zelenega dobička v skupnih stroških programa.

Legenda k tabelam 4-9:

NC – neposredni stroški

VC – variabilni (spremenljivi) stroški

SC – splošni (posredni) stroški

FC – fiksni (stalni) stroški

LC – lastna cena

DOB – dobiček

PC – prodajna cena

Q – količina

5 SKLEP

Vedno večja konkurenca in boj za preživetje postavi podjetje in njegovo poslovodstvo pred dejstvo, da mora svoje odločitve podpreti s številnimi analizami in raziskavami. Večina novih idej in novosti namreč prinaša določene stroške, ki jih je treba seveda pokriti s prihodki. Zato je v podjetju pomembno poslovno načrtovanje, ki postavi neke optimalne cilje, ki jih podjetje skuša med letom doseči. Tako mora vsaka služba znotraj podjetja stremeti k zastavljenemu načrtu, ki je rezultat dela vsakega posameznika. Le-to se odraža tako na najvišjem nivoju v izkazu poslovnega izida kot na najnižjem nivoju v kalkulaciji za posamezen izdelek.

Na podlagi prikaza stroškov po stroškovnih nosilcih lahko ugotovimo, kateri izdelki niso donosni in na podlagi tega skuša vsak posameznik, ki je zadolžen za določeno postavko v kalkulaciji, izboljšati donosnost izdelka. Seveda igra pri tem pomembno vlogo sam način obračuna stroškov po stroškovnih nosilcih, saj se mora kalkulacija čimbolj približati realnemu stanju in s tem opozoriti na kritične točke v poslovanju družbe. Sam proces obračunavanja zahteva nenehno vpletenost velikega števila zaposlenih, od tehnologov, obračunovalcev plač do prodajnikov in računovodskega osebja, ki pa se pogosto ne zavedajo pomena sprotnega obveščanja o spremembah v sami kalkulaciji, zaradi česar prihaja do razhajanj pri izračunu celotnih stroškov, dobljenih iz zmnožkov posameznih kalkulacij s proizvedenimi količinami.

Da bi bila izdelava kalkulacij enostavnejša, natančnejša in hitrejša, je potrebna informatizacija kar se da obsežne količine podatkov. Podlaga za to pa je dobro poznavanje obnašanja stroškov, točnost in ažurnost normativov, primerna opredelitev stroškovnih mest in premišljena izbira same metode obračunavanja stroškov po stroškovnih nosilcih, kar zajema tudi primerno izbiro ključev za delitev splošnih stroškov.

Iz predstavljenega primera obračunavanja stroškov po stroškovnih nosilcih podjetja Droge lahko razberem, da predstavljajo neposredni stroški le 47-odstotni delež v celotnih stroških, ki sestavljajo lastno ceno, preostalih 53 odstotkov pa zavzemajo splošni stroški. Od tega je le 20 odstotkov splošnih proizvodnih stroškov, ki bi se jih lahko pripisovalo proizvodu s pomočjo metode kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti. Preostalih 33 odstotkov pa bi se ob izbiri te metode še vedno razporejalo na podlagi nekih izbranih osnov. Metoda ciljnih stroškov pa je primerna predvsem za odločanje o uvedbi novega proizvoda na trg in prav tako ne bi prinesla konkretnih izboljšav kot nadomestilo obstoječi metodi.

LITERATURA

1. Globočnik Andrejka: Posebnosti kalkulacije lastne in prodajne cene v črni metalurgiji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 43 str.
2. Hieng Romana et al.: Ponazoritev knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov. IKS, Ljubljana, letnik 29 (2002), 9/10, str. 7-257.
3. Hočevar Marko: Novi pristopi pri spremljanju uspešnosti poslovanja (ABC, EVA, BCS) – koliko je v njih mode in koliko napredka?. Zbornik X. posvetovanja Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2002, str. 5-22.
4. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2000a, str. 5-22.
5. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000b. 469 str.
6. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
7. Kleindienst Branko: Ciljni stroški. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 1997, str. 57-73.
8. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
9. Kotler Philip: Marketing management-trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor. Ljubljana : Slovenska knjiga, 1998. 832 str.
10. Koželj Stanko: Nekatero razlike med MRS 2 in SRS 4. IKS, Ljubljana, letnik 30 (2003), 9, str. 9-13.
11. Lahovnik Matej, Rejc Adriana: Priročnik za ekonomiko podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 118 str.
12. Lozej Marko: Metodika sestavljanja predkalkulacij in pokalkulacij. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 1993, str. 9-24.
13. Lozej Marko: Kalkulacije cen za prodajne odločitve v proizvodnih podjetjih. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2000, str. 45-68.

14. Mihelčič Gorazd: Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetju Lek d.d. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2000, str. 69-86.
15. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 344 str.
16. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. 3. dopolnjena izdaja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 445 str.
17. Štimec Tone: Kalkulacije in njihova problematika v podjetju Gozdarstvo Grča, d.d., Kočevje. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 55 str.
18. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 173 str.
19. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
20. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
21. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1998. 535 str.
22. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.

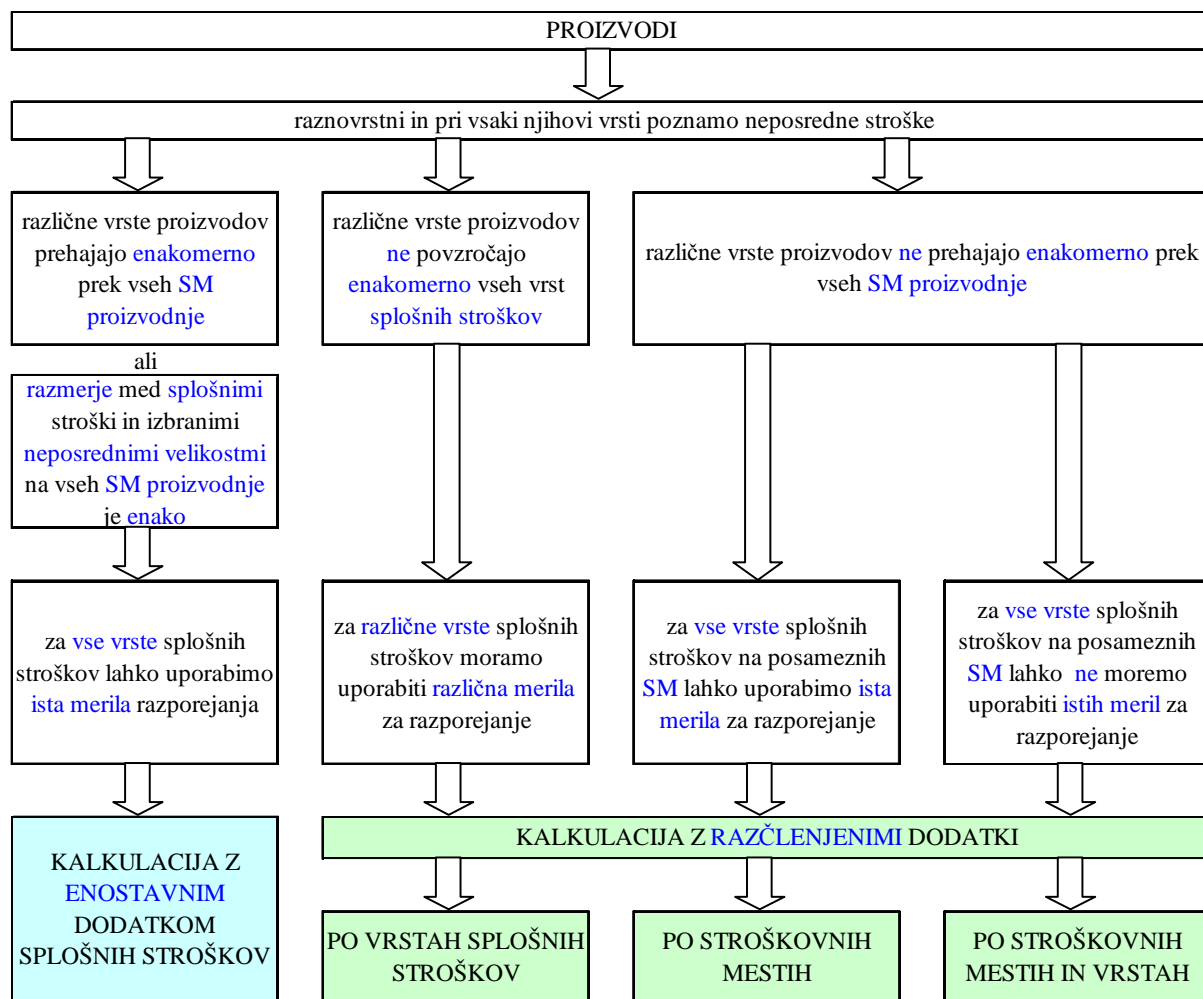
VIRI

1. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 319 str.
2. Interno gradivo Droge Portorož, 2004.

PRILOGE

Priloga 1

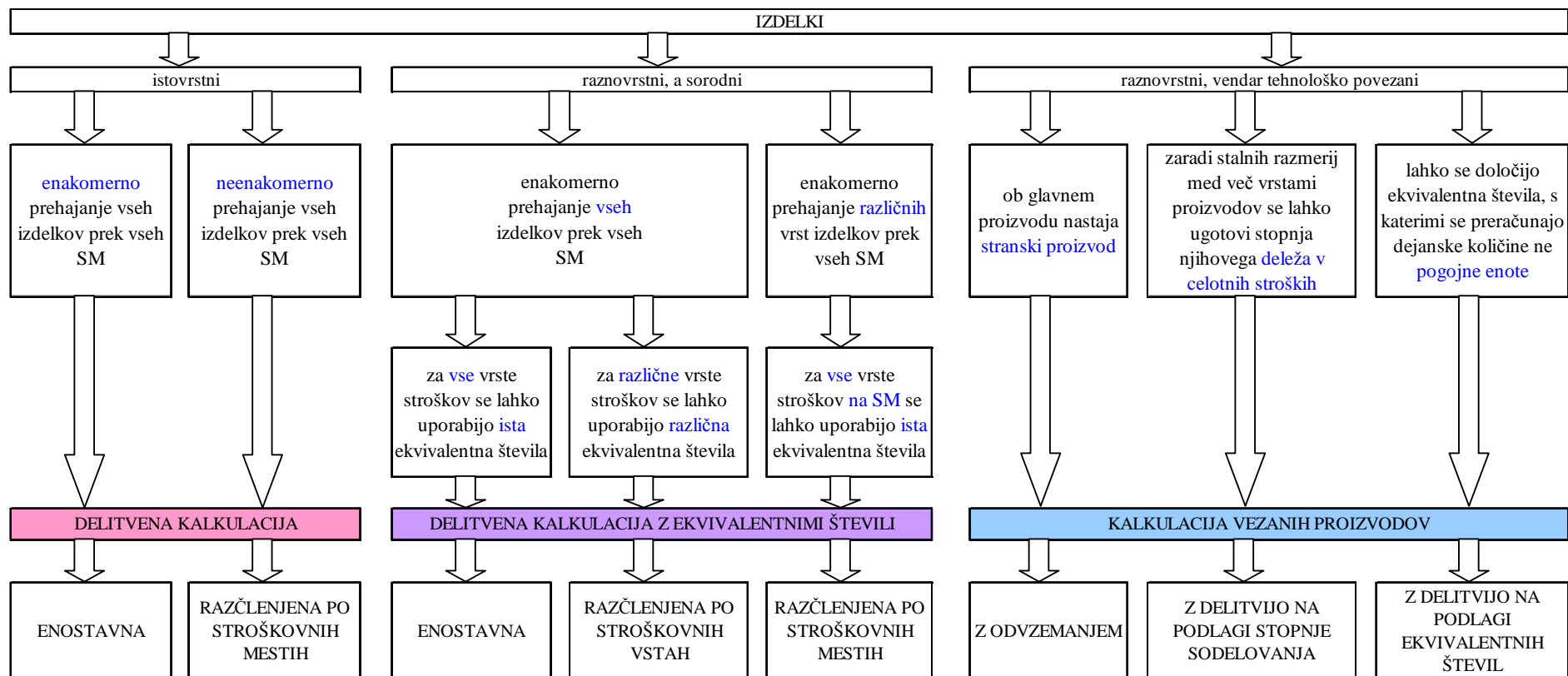
Vrste in uporaba kalkulacij stroškov z dodatki po Slovenskih računovodskih standardih



Vir: Lozej, 2000, str. 50.

Priloga 2

Vrste in uporaba delitvenih kalkulacij po Slovenskih računovodskih standardih



Vir: Lozej, 2000, str. 48

Priloga 3

Prikaz obračunske kalkulacije po direktnih izdelavnih stroških in proizvodjalnih stroških

POLIZDELEK 1					
OBRAČUNSKA KALKULACIJA ZA 1000 KG					
<i>Z.št.</i>	<i>Element</i>	<i>EM</i>	<i>Količina</i>	<i>Povprečna cena</i>	<i>Vrednost</i>
1.	Surovina 1	kg	1.111,11	390,00	433.333,33
2.	Pomožni material 1	kg	0,01	737,69	8,20
3.	Pomožni material 2	kom	27,78	1,92	53,33
4.	Embalaža 1	kom	25,00	59,90	1.497,50
5.	Direktni izdelavni stroški	1.+2.+3.+4.			434.892,36
6.	DIS/KG	5. /1000			434,89
7.	Strošek dela - bruto plače	ure	4,20	1.678,00	7.047,60
8.	Električna energija	kWh	17,23	30,00	516,90
9.	Stroški vzdrževanja	ure	4,20	324,00	1.360,80
10.	Splošni proizvodjalni stroški	ure	4,20	3.850,00	16.170,00
11.	Proizvajalni stroški	5.+7.+8.+9.+10.			459.987,66
12.	PRC/KG	11. /1000			459,99

POLIZDELEK 2					
OBRAČUNSKA KALKULACIJA ZA 1000 KG					
<i>Z.št.</i>	<i>Element</i>	<i>EM</i>	<i>Količina</i>	<i>Povprečna cena</i>	<i>Vrednost</i>
13.	Polizdelek 1	kg	616,16	459,99	283.426,74
14.	Surovina 2	kg	181,82	524,00	95.272,73
15.	Surovina 3	kg	50,51	1071,00	54.090,91
16.	Surovina 4	kg	111,11	1386,00	154.000,00
17.	Surovina 5	kg	50,51	593,00	29.949,49
18.	Pomožni material 3	kg	0,01	737,69	7,38
19.	Pomožni material 4	kom	44,44	1,92	85,33
20.	Embalaža 2	kom	40,00	59,90	2.396,00
21.	Stroški polizdelka 1+stroški materiala polizdelka 2	13.+14.+...+20.			619.228,58
22.	Stroški 21./kg	21./1000			619,23
23.	Direktni izdelavni stroški	6. × Količina 13. + 14.+...+20.			603.765,82
24.	DIS/KG	23. /1000			603,77
25.	Stroški dela - bruto plače	ure	4,20	1.678,00	7.047,60
26.	Električna energija	kWh	17,23	30,00	516,90
27.	Amortizacija	ure	4,20	2.024,00	8.500,80
28.	Stroški vzdrževanja PC	ure	4,20	324,00	1.360,80
29.	Splošni proizvodjalni stroški PC	ure	4,20	3.850,00	16.170,00
30.	Proizvajalni stroški	21.+25.+...+29.			652.824,68
31.	PRC/KG	30. /1000			652,82

KONČNI IZDELEK					
OBRAČUNSKA KALKULACIJA ZA 1000 KOM					
<i>Z.št.</i>	<i>Element</i>	<i>EM</i>	<i>Količina</i>	<i>Povprečna cena</i>	<i>Vrednost</i>
32.	Polizdelek 2	kg	46,32	652,82	30.235,87
33.	Embalaža 3	kom	1.010,00	8,51	8.595,10
34.	Pomožni material 5	kg	3,57	1.627,28	5.809,39

Nadaljevanje tabele

35.	Pomožni material 6	kg	0,27	2.252,72	597,66
36.	Pomožni material 7	kom	2,84	647,88	1.839,98
37.	Pomožni material 8	kg	0,49	1.908,96	935,39
38.	Pomožni material 9	kg	1,22	829,36	1.015,54
39.	Pomožni material 10	kom	50,00	33,81	1.690,50
40.	Pomožni material 11	kom	55,00	1,50	82,50
41.	Pomožni material 12	kom	0,13	680,00	90,67
42.	Stroški polizdelka 2+stroški materiala končnega izdelka	32.+...+41.			50.892,60
43.	Stroški 42./kom	42. /1000			93,83
44.	Direktni izdelavni stroški	24. × Količina 32.+33.+...+41.			48.620,62
45.	DIS/KOM	45. /1000			48,62
46.	Stroški dela - bruto plače	ure	2,83	1.433,00	4.061,13
47.	Električna energija	kWh	11,68	30	350,47
48.	Amortizacija	ure	0,81	250,00	202,43
49.	Stroški vzdrževanja PC	ure	0,81	324,00	262,35
50.	Splošni proizvodjalni stroški PC	ure	2,83	3.850,00	10.910,93
51.	Proizvajalni stroški	42.+46.+...+50.			66.679,91
52.	PRC/KG	51. /1000			66,68

Vir: Interno gradivo Droge Portorož, 2004.

Priloga 4

Porazdeljevanje splošnih stroškov za izdelavo prodajnih kalkulacij

<i>Vrste splošnih stroškov</i>	<i>Variator</i>	<i>Dodatek k PRC</i>	<i>Osnova za razporejanje</i>
Splošni nabavni stroški	0,1	% na DIS	Vrednost reprodukcijskega materiala
Splošni stroški prodaje na domači trg	0,1	% od NPC	Vrednost prodaje programov na domačem trgu (brez direktne prodaje iz profitnih centrov)
Splošni stroški izvoza	0,1	% od NPC	Vrednost izvoza programov (brez izvoza iz PC Zlato Polje)
Splošni stroški marketinga za programe	0,1	% od NPC	Vrednost prodaje programa na domačem trgu oz. v izvozu
Splošni stroški marketinga za družbo	0,1	% od NPC	Vrednost prodaje programov na domačem trgu oz. v izvozu
Splošni stroški distribucije – transport (prevoz izdelkov med odpremnimi skladišči in do kupca)	0,25	povprečna cena × teža izdelka v kg	Povprečna cena na kg se izračuna na osnovi računalniškega programa
Splošni stroški distribucije – odpremni skladišči (Obala, Ljubljana)	0,25		Odpremne količine izdelkov
Splošni upravni stroški (stroški uprave ter štabnih in skupnih služb)	0,1	% od NPC	½: vrednost prodaje programov ½: enakomerna porazdelitev (programa trgovsko blago in ostalo pokrivata vsak po 1,5 % vseh splošnih upravnih stroškov)
Splošni skupni stroški (ostali nerazdeljeni stroški)	0,1	% od NPC	Kot pri splošnih upravnih stroških

Legenda:

PRC – proizvodna cena (lastna cena na nivoju proizvodnega centra)

DIS – direktni izdelavni stroški (vrednost reprodukcijskih materialov)

NPC – proizvajalčeva neto prodajna cena (cena, po kateri podjetje prodaja izdelke kupcem, zmanjšana za odstotek rabata, določen z letnim poslovnim načrtom, ki se po potrebi med letom popravlja, dejanski pa se ugotavlja vsake tri mesece ob izdelavi stroškovnika)

Vir: Interno gradivo Droge Portorož, 2004.

Priloga 5

Prikaz prodajne kalkulacije po metodi proizvajalnih stroškov

POLIZDELEK 1					
PRODAJNA KALKULACIJA ZA 1000 KG					
Z.št.	Element	EM	Količina	Zadnja cena	Vrednost
1.	Surovina 1	kg	1.111,11	390,00	433.333,33
2.	Pomožni material 1	kg	0,01	707,00	7,86
3.	Pomožni material 2	kom	27,78	2,00	55,56
4.	Embalaža 1	kom	25,00	60,00	1.500,00
5.	Direktni izdelavni stroški	1.+2.+3.+4.			434.896,74
6.	DIS/KG	5. /1000			434,90
7.	Strošek dela - bruto plače	ure	4,20	1.678,00	7.047,60
8.	Električna energija	kWh	17,23	30,00	516,90
9.	Stroški vzdrževanja PC	ure	4,20	2.110,00	8.862,00
10.	Splošni proizvajalni stroški PC	ure	4,20	3.850,00	16.170,00
11.	Proizvajalni stroški	5.+7.+8.+9.+10.			467.493,24
12.	PRC/KG	11. /1000			467,49

POLIZDELEK 2					
PRODAJNA KALKULACIJA ZA 1000 KG					
Z.št.	Element	EM	Količina	Zadnja cena	Vrednost
13.	Polizdelek 1	kg	616,16	467,49	288.051,39
14.	Surovina 2	kg	181,82	524,00	95.272,73
15.	Surovina 3	kg	50,51	1.071,00	54.090,91
16.	Surovina 4	kg	111,11	1.229,00	136.555,56
17.	Surovina 5	kg	50,51	593,00	29.949,49
19.	Pomožni material 3	kg	0,01	707,00	7,07
20.	Pomožni material 4	kom	44,44	2,00	88,89
21.	Embalaža 2	kom	40,00	60,00	2.400,00
22.	Stroški polizdelka 1+stroški materiala polizdelka 2	13.+14.+...+21.			606.416,04
23.	Stroški 22./kg	22./1000			606,42
24.	Direktni izdelavni stroški	6. × Količina 13. + 14.+...+21.			586.331,33
25.	DIS/KG	24. /1000			586,33
26.	Stroški dela - bruto plače	ure	4,20	1.678,00	7.047,60
27.	Električna energija	kWh	17,23	30,00	516,90
28.	Amortizacija	ure	4,20	2.491,00	10.462,20
29.	Stroški vzdrževanja PC	ure	4,20	2.110,00	8.862,00
30.	Splošni proizvajalni stroški PC	ure	4,20	3.850,00	16.170,00
31.	Proizvajalni stroški	22.+26.+...+30.			649.474,74
32.	PRC/KG	31. /1000			649,47

KONČNI IZDELEK					
PRODAJNA KALKULACIJA ZA 1000 KOM					
Z.št.	Element	EM	Količina	Zadnja cena	Vrednost
33.	Polizdelek 2	kg	46,32	649,47	30.080,94
34.	Embalaža 3	kom	1.010,00	8,30	8.383,00
35.	Pomožni material 5	kg	3,57	1.640,70	5.857,30
36.	Pomožni material 6	kg	0,27	2.267,30	601,53
37.	Pomožni material 7	kom	2,84	654,30	1.858,21

Nadaljevanje tabele

38.	Pomožni material 8	kg	0,49	1.908,96	935,39
39.	Pomožni material 9	kg	1,22	875,00	1.071,43
40.	Pomožni material 10	kom	50,00	33,80	1.690,00
41.	Pomožni material 11	kom	55,00	1,50	82,50
42.	Pomožni material 12	kom	0,13	680,00	90,67
43.	Stroški polizdelka 1+stroški materiala polizdelka 2	33.+...+42.			50.650,96
44.	Stroški 43./kom	43. /1000			50,65
45.	Direktni izdelavni stroški	25. × Količina 33.+34.+...+42.			47.726,42
46.	DIS/KOM	45. /1000			47,73
47.	Stroški dela - bruto plače	ure	2,83	1.433,00	4.061,13
48.	Električna energija	kWh	11,68	30	350,47
49.	Amortizacija	ure	0,81	307,00	248,58
50.	Stroški vzdrževanja PC	ure	0,81	2.110,00	1.708,50
51.	Splošni proizvodjalni stroški PC	ure	2,83	3.850,00	10.910,93
52.	Proizvajalni stroški	43.+47.+...+51.			67.930,58
53.	PRC/KOM	52. /1000			67,93
54.	Splošni stroški nabave	0,005*46.			0,23
55.	Splošni prodajni stroški	0,068*60.			9,08
56.	Stroški reklame in propagande	0,121*60.			16,15
57.	Splošni upravni stroški	0,065*60.			8,68
58.	Stroški distribucije (med skladišči + prevoz do kupca)	34,83*0,044 (teža izdelka v kg)			1,53
59.	ZOŽENA LASTNA CENA NA KOM	53.+...+58.			103,60
60.	NETO PRODAJNA CENA				133,50

Vir: Interno gradivo Droge Portorož, 2004.