

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VIŠKE POSLOVNE ŠOLE

**KALKULIRANJE STROŠKOV NA OSNOVI RAČUNOVODSTVA  
AKTIVNOSTI**

Ljubljana, junij 2020

HAJDI ZAJC

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Hajdi Zajc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Kalkuliranje stroškov na osnovi računovodskih aktivnosti, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. dr. prof. Markom Hočevarjem

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel/-a, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

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

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD</b> .....	1
<b>1 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO</b> .....	2
1.1 Pomen stroškovnega računovodstva .....	2
1.2 Razvoj stroškovnega računovodstva .....	3
1.3 Opredelitev in razumevanje stroškov.....	4
1.4 Vrste stroškov.....	5
1.5 Razlogi za uporabo in opredelitev kalkuliranja stroškov na osnovi računovodskih aktivnosti .....	6
1.6 Izvedljivost in zanesljivost metode ABC .....	8
1.7 Kritika in omejitve metode ABC .....	9
<b>2 PRIMER KALKULACIJE STROŠKOV NA OSNOVI RAČUNOVODSKIH AKTIVNOSTI V IZBRANEM PODJETJU</b> .....	10
2.1 Predstavitev podjetja .....	10
2.2 Uvoz iz Kitajske .....	11
2.3 Prikaz kalkulacije stroškov z uporabo ABC metode.....	13
<b>SKLEP</b> .....	20
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	21

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Prikaz vrst stroškov po različnih kriterijih.....	5
Tabela 2: Vsebina pošiljke.....	13
Tabela 3: Prikaz aktivnosti in njenih povzročiteljev.....	14
Tabela 4: Volumen izdelkov .....	16
Tabela 5: Lastna cena proizvodov .....	19

## KAZALO SLIK

Slika 1: Razmejitev med stroškovnim, finančnim in poslovnim računovodstvom .....	3
Slika 2: Prikaz ugotavljanja stroškovne cene proizvodov po računovodskih aktivnostih .....	7

## UVOD

Zaradi vedno večje konkurence med podjetji na trgu se danes precej podjetij srečuje s problemom previsokih stroškov poslovanja. Slednji ključno vplivajo na izid poslovanja podjetja, zato si vsako podjetje prizadeva, da bodo le-ti čim nižji. Zmanjševanje stroškov poslovanja povečuje konkurenčnost podjetja v primerjavi s konkurenti v panogi. Prav zaradi prej opisanih razlogov postaja stroškovno računovodstvo v sodobnem okolju osrednja informacijska služba. Njen namen je zagotoviti informacije o stroških, ki bodo vodilnim v podjetju omogočale bolj učinkovito in uspešnejše poslovanje.

Za vodilni kader v podjetju so prav stroškovne informacije ključnega pomena za sprejemanje odločitev glede proizvodnje proizvodov ali opravljanja storitev. Na podlagi posebej zbranih podatkov o stroških tako planirajo in nadzirajo poslovanje in sprejemajo odločitve o vrsti proizvodnje in prodaje. Zbrani stroškovni podatki podjetju omogočajo, da naredi kalkulacijo, ki vodilnim pove, koliko nas bo oziroma nas je proizvodnja produkta stala. Kalkulacija je pomembna tudi za druge namene, zlasti za potrebe planiranja in nadzora nad stroški ter za ukrepanje v primeru odmikov od načrtovane vrednosti. Podjetja morajo biti pozorna na pravilnost kalkulacij, zato je bistveno, da imajo za to dobro izobražen kader, ki svoje delo opravi strokovno in brez napak, ki bi lahko ogrozile poslovanje podjetja (Lozej, 2019, str. 9).

Zaključna naloga je sestavljena iz teoretičnega in praktičnega dela. V teoretičnem delu je sprva predstavljeno in opredeljeno stroškovno računovodstvo na podlagi zbrane literature. Zatem pa je bolj natančno predstavljena kalkulacija cene z razporeditvijo posrednih stroškov na podlagi aktivnosti (angl. Activity Based Costing), na kateri temelji praktični del. Kalkulacija je zelo na široko predstavljena vse od zgodovine do njene izvedljivosti. Opisane so slabosti in omejitve metode; podana je tudi kritična ocena metode.

V drugem, praktičnem delu je na izbranem podjetju prikazan izračun kalkulacije stroškov na osnovi računovodskih aktivnosti. Kalkulacija je izračunana na podlagi podatkov o pošiljki iz Kitajske, ki sem jih pridobila v podjetju. Gre za mlado, majhno podjetje, ki se ukvarja s spletno prodajo športnih pripomočkov. Le-te pridobiva s Kitajske in so delno ali v celoti izpopolnjeni. V primeru pomanjkljive dovršitve izdelka ga dokončajo sami.

V kalkulaciji so prikazane aktivnosti, ki so v soodvisnosti z nastajanjem posrednih stroškov posameznih poslovnih učinkov. Izračun je izveden za pet različnih vrst proizvodov. To so sobna kolesa, poganjalci za otroke, valjčki za raztezanje, lučke za kolesa, nosilci za bidone in spinning-kolesa. Čisto na koncu je prikazana tudi lastna cena za vse vrste proizvodov, ki je izračunana iz stroškov poti pošiljke ter nabavne cene produkta.

# 1 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

## 1.1 Pomen stroškovnega računovodstva

Stroškovno računovodstvo je usmerjeno v spremljanje in proučevanje notranjega poslovanja podjetja ter je izhodišče za finančno in poslovodno računovodstvo. Bistvo stroškovnega računovodstva je zbiranje informacij o stroških in z njimi povezanih gospodarskih kategorij v prvi vrsti za notranje uporabnike. Letni računovodski izkazi kažejo informacije tudi zunanjim uporabnikom (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 1-2).

Stroškovno računovodstvo ne spremlja samo stroškov, temveč tudi sredstva, iz katerih izhajajo stroški, ter z njimi povezane poslovne učinke. Turk, Kavčič in Koželj (2004, str. 15) menijo, da stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje:

- prvine poslovnega procesa,
- stroške poslovanja,
- ustvarjanje poslovnih učinkov,
- poslovni izid za posamezne dele podjetja.

V stroškovno računovodstvo spadajo knjigovodstvo osnovnih sredstev, materiala, dela, uporabljenih sredstev, ustvarjanja poslovnih učinkov in knjigovodstvo notranjih in zunanjih poslovnih učinkov. S temi knjigovodstvi so povezani računovodsko predračunavanje, nadziranje, in proučevanje.

Po sodobnem širšem pojmovanju stroškovno računovodstvo ni omejeno zgolj na ustrezno knjigovodsko evidentiranje z računovodskimi obračuni, ampak vključuje celostno računovodsko spremljanje in presojanje notranjega dela poslovanja. Paziti moramo, da niso predmet stroškovnega računovodstva samo stroški, ampak tudi z njimi povezani poslovni učinki in sredstva, iz katerih izhajajo stroški in tudi poslovni izidi, celotno notranje spremljanje organizacije (Turk, Kavčič & Koželj, 2004, str. 15-18).

Razvitost in organizacijska umestitev stroškovnega računovodstva je odvisna od kompleksnosti dejavnosti in velikosti podjetja. Stroškovno računovodstvo je praviloma najbolj razvito v proizvodnih podjetjih in je organizacijsko najpogosteje sestavni del računovodske funkcije ali kontrolinga. Zaradi kompleksnosti poslovanja je potreba po stroškovnem računovodstvu večja v velikih podjetjih. Manjša in srednja podjetja ter samostojni podjetniki imajo za opravljanje računovodskih storitev pogosto najet zunanji računovodski servis, ki praviloma opravlja le (finančno) knjigovodstvo za potrebe zunanjega poročanja; pogosto se zapostavlja stroškovno in poslovodno računovodstvo (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 2-4).

## 1.2 Razvoj stroškovnega računovodstva

Razvoj stroškovnega računovodstva se lahko razdeli na dve stopnji. Prva stopnja vključuje njegov sestavni del, ki ga imenujemo knjigovodstvo, druga pa njegove preostale sestavne dele. Slednji so računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje. Na prvi stopnji je bilo usmerjeno k obračunavanju dejanskih stroškov, medtem ko je na drugi stopnji težilo k obračunavanju stroškov, ki bodo nastali v prihodnosti. Druga stopnja razvoja je nepogrešljiva pri oblikovanju in izvajanju poslovnih odločitev, povezanih s prihodnjimi dejanji ali nadziranjem preteklih dosežkov.

Svetovna literatura pogosto povezuje stroškovno in poslovodno računovodstvo, a se ti ključno razlikujeta. Stroškovno računovodstvo, kot že prej omenjeno, obravnava računovodske podatke in oblikuje informacije za notranje uporabnike ter je temelj za finančno in poslovodno računovodstvo. Medtem poslovodno računovodstvo vodi analitične informacije o notranjem poslovanju. Poslovodno računovodstvo je usmerjeno k odločanju, medtem ko se stroškovno računovodstvo ukvarja s podatki, ki so pri ustaljenem obdelovanju zgolj v zalogi. Spodaj prikazana slika 1 prikazuje razmejitev med stroškovnim, finančnim in poslovodnim računovodstvom (Turk, Kavčič & Koželj, 2004, str. 17-18).

*Slika 1: Razmejitev med stroškovnim, finančnim in poslovodnim računovodstvom*



*Vir: Čadež & Hočevar (2008, str. 4).*

Uvedba računalnikov ni vplivala na spremembe vsebine stroškovnega računovodstva, ampak se je pojavila le sprememba njegove organizacijske oblike. To pomeni, da je računalnik omogočil vsebinsko izvedbo procesov, kar bi sicer človek opravil v ročno zasnovanem stroškovnem računovodstvu (Turk, Kavčič & Koželj, 2004, str. 18).

### 1.3 Opredelitev in razumevanje stroškov

V literaturi zasledimo različne opredelitve stroškov. Bistveno opredelitev sem skušala izluščiti iz več virov literature in je opisana v nadaljevanju.

Najožja opredelitev stroškov vključuje stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov. Razlikovati je potrebno, ali gre v denarju ovrednoteno porabo potroškov prvin poslovnega procesa ali pa gre za njihov arbitrarni znesek. Slednji je lahko v zvezi amortizacijo pri časovni metodi amortiziranja (Tekavčič, 1997, str. 16).

Širša opredelitev stroškov poleg stroškov v najožjem smislu vključuje tudi vse sestavne dele, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštevamo od prihodkov danega obdobja. Takšna opredelitev stroškov najbolj ustreza pojmu stroškov v praksi (Tekavčič, 1997, str. 16-17).

Ustvarjanje poslovnih učinkov je ključno v vsakem poslovnem procesu. Slednji je lahko proizvod ali storitev. Čadež in Hočevar (2008, str. 5) menita, da si poslovnega procesa ne bi mogli zamisliti brez:

- delovnih sredstev, ki ne spreminjajo svoje oblike, ampak vstopajo v proces s svojimi lastnostmi. V procesu se izrabljajo koristne lastnosti delovnih sredstev. Izrabljajo se tako dolgo, dokler delovna sredstva obstajajo. Zaradi obrabe, fizičnega, tehničnega staranja postane vsako delovno sredstvo po preteku določenih let nesposobno za uporabo. Primeri delovnih sredstev: stroji, naprave, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča;
- predmetov dela, ki v poslovnem procesu prenehajo obstajati s svojo prvotno obliko in prvotnimi lastnostmi. Potroški delovnih predmetov so v nasprotju s potroški delovnih sredstev lahko merljivi, ker jih ugotavljamo s količinami, ki ne obstajajo več. Primeri predmetov dela: surovine, material, energija, polproizvodi;
- storitev, ki jih ločimo na storitve z enkratnim delovanjem ter na storitve z delovanjem v daljšem obdobju. V prvo skupino uvrščamo prevozne in poštne storitve ali storitve v zvezi s plačilnim prometom. Slednje so dejansko potrošene ob svojem nastanku. V drugo skupino pa sodijo, na primer patenti in licence, ki so povezani z daljšim časovnim obdobjem in se trošijo postopoma;
- delovne sile, ki nastane zaradi sodelovanja ljudi pri poslovnem procesu in je ni možno izmeriti neposredno.

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile pri proučevanem poslovanju. Ključno je, da razlikujemo med stroški in izdatki. Izdatki dejansko

pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev podjetja in vplivajo na denarni tok podjetja, medtem ko so stroški povezani s poslovnimi prvinami procesa ter vplivajo na poslovni izid. Stroški v nekaterih primerih ne temeljijo na izdatkih, npr. podjetje je od drugega podjetja dobilo brezplačno stroj v vrednosti 20.000 €. Podjetje mora ljub temu stroj amortizirati, čeprav izdatka z njegovo pridobitvijo ni bilo (Čadež & Hočevar, 2008, str. 6-7).

#### 1.4 Vrste stroškov

Pri poslovanju se vsakodnevno soočamo z različnimi vrstami stroškov, zato je pomembno, da nastali strošek umestimo v pravilno kategorijo. Spodnja tabela 1 nazorno prikazuje delitev najpomembnejših stroškov po različnih kriterijih.

*Tabela 1: Prikaz vrst stroškov po različnih kriterijih*

<b>Kriterij za razvrščanje</b>	<b>Kategorije stroškov</b>
Izvor glede na prvine poslovnega procesa	Stroški delovnih sredstev (amortizacija) Stroški predmetov dela Stroški dela Stroški storitev
Obdobje vplivanja na poslovni izid	Stroški, ki se zadržujejo v zalogah Stroški, ki so neposredno odhodki oziroma ob nastanku zmanjšujejo poslovni izid
Odzivanje na spremembe v obsegu	Stalni stroški Spremenljivi stroški
Pripisovanje stroškovnim nosilcem	Neposredni (direktni) stroški Posredni (splošni ali indirektni) stroški
Poslovne funkcije	Stroški proizvodnje Stroški nabave, prodaje, uprave
Obdobje nastanka stroškov	Obračunski stroški Načrtovani (planirani) stroški
Stroški za nadziranje	Obvladljivi stroški Neobvladljivi stroški
Stroški za izbiranje med poslovnimi alternativami	Odločujoči stroški Neodločujoči stroški
Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	Dejanski stroški Ocenjeni stroški Standardni stroški

*Vir: Čadež & Hočevar (2008, str. 9).*



## **1.5 Razlogi za uporabo in opredelitev kalkuliranja stroškov na osnovi računovodskih aktivnosti**

V zadnjih desetletjih je prišlo do bistvenih sprememb v strukturi stroškov poslovanja proizvodnih podjetij. Razlogi, ki so botrovali spremembam, so vse hitrejši razvoj tehnike in uvajanje novih tehnologij ter vse boljša opremljenost dela ter avtomatizacija proizvodnih procesov. Znotraj neposrednih stroškov se je zmanjšal delež neposrednih stroškov dela in povečal delež neposrednih stroškov amortizacije. Povečal pa se je tudi delež posrednih proizvodjalnih stroškov in tudi delež posrednih stroškov raziskovanja in razvoja, informatike, komercialne, financiranja in upravljanja. Problem je nastal tedaj, ko so posredni stroški narasli na 50, 60 ali več odstotkov lastne cene proizvoda. Takšni prijemi ne dajejo več zanesljive kalkulacije, zato so teoretiki ocenili, da je potrebno spremeniti dotedanje sisteme razporejanja posrednih stroškov na poslovne učinke (Lozej, 2019, str. 208).

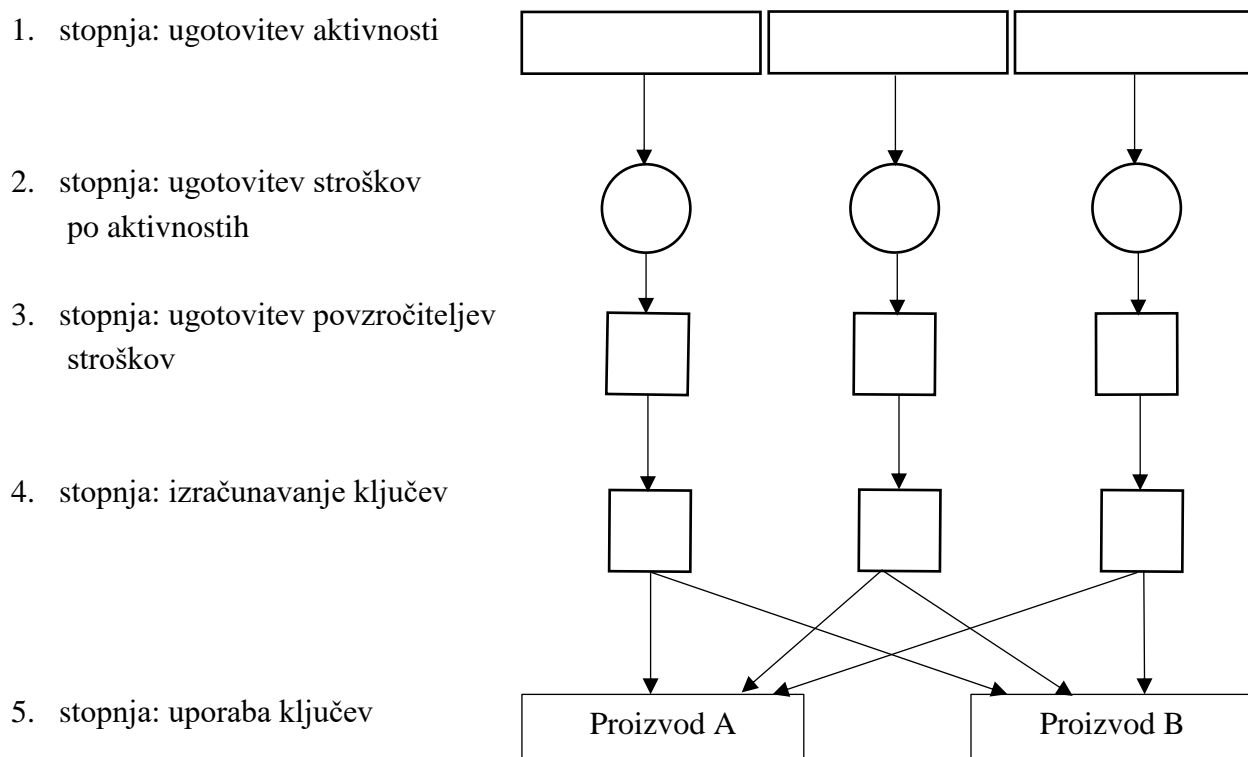
Konec osemdesetih let prejšnjega stoletja so prišle na dan nove zamisli o načinu, kako bi lahko spremljali stroške podjetja, in sicer o načinu izračunavanja cene poslovnih učinkov in upravljanja stroškov. Prišli so do spoznanja, da tradicionalne metode kalkulacije cene, po katerih so se posredni stroški razporejali na poslovne učinke glede na število in vrednost izdelavne ali strojne ure niso več primerne za uporabo. Spoznali so, da je potrebno poiskati splošne stroške podpornih dejavnosti proizvodnje in splošnih dejavnosti razporejati na poslovne učinke z drugačnimi sodili, ki bodo bolje kazale vzročno-posledične odvisnosti med posrednimi stroški in nastajanjem učinkov. Prišli so na idejo, da se bi ti stroški razporejali na poslovne učinke na podlagi aktivnosti, ki povzročajo te stroške. Od tukaj je prišlo ime Activity-Based Costing, ki ga pri nas prevajajo kot računovodstvo aktivnosti. Slednji temelji na dejstvu, da aktivnosti povzročajo stroške, zato je potrebno dejavnost podjetja in poslovne procese razčleniti na posamezne aktivnosti. Na podlagi te metode naj bi se pravilneje razporejalo posredne stroške, medtem ko se neposredni stroški na podlagi izvirnih dokumentov knjižijo na stroškovne nosilce (Lozej, 2019, str. 208-209).

Računovodstvo aktivnosti (angl. Activity-Based Costing) se naj bi nato dokončno razvilo kot nekakšen odgovor na slabosti klasičnih delitvenih kalkulacij. Metodo so izumili na Japonskem in jo razvili na že prej omenjeni predpostavki, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, s katerimi podjetje nastopa na trgu, ampak sestavine aktivnosti v podjetju. Stroški nastajajo, ker sestavine aktivnosti trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju. Proizvodi in storitve le porabljajo te aktivnosti (Čadež & Hočevar, 2008, str. 142).

Na podlagi sestavin aktivnosti (dejavnosti) izračunavamo stroške in tako skušamo odpraviti nepravilne razporeditve splošnih stroškov ter s tem posledične nevarnosti. To je pomembno, da ne bi izdelkom pripisovali netočnih stroškov in nato postavili previsoke ali prenizke cene za različne skupine produktov. Če izdelkom postavimo prenizko ceno, se bodo morda prodajali v

velikih količinah in pri tem prinašali izgubo oziroma le majhen dobiček. Če pa je cena izdelkov previsoka, se izdelki mogoče ne bodo prodajali, ker bo konkurenca pri izračunavanju stroškov natančnejša ter bo posledično prišla na trg z nižjo ceno. Računovodstvo aktivnosti temelji na dveh temeljnih domnevah, in sicer da stroške povzročajo aktivnosti in ne proizvodi ter da proizvodi povzročajo aktivnosti. Podjetje izvaja različne aktivnosti ali procese. Pri ugotavljanju stroškov tradicionalni stroškovni sistemi izhajajo iz stroškovnih mest; kot primer lahko vzamemo stroškovno mesto nabave. Stroškovno mesto za računovodstvo aktivnosti je lahko samo aktivnost. Slednjo moramo razlikovati od klasičnega stroškovnega mesta, saj se lahko aktivnost nabave pojavi na finančnem, upravnem ali katerem drugem oddelku (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 142).

Slika 2: Prikaz ugotavljanja stroškovne cene proizvodov po računovodskih aktivnostih



Vir: Čadež & Hočevvar (2008, str. 143).

Stroškovno ceno ugotavljamo na podlagi izvedenih petih stopnjah, ki so slikovno prikazane na zgornji sliki 2. Prva stopnja vključuje ugotovitev aktivnosti; njej sledi ugotavljanje stroškov po aktivnostih. Na tretji stopnji ugotavljamo povzročitelje stroškov. Potem sledi izračunavanje ključev. Na zadnji 5. stopnji uporabimo ključev. Kateri stroški so povezani z neko aktivnostjo, lahko ugotovimo na podlagi izvedenega intervjuja s poslovodji in z ustreznimi strokovnimi analizami. Ključ oziroma koeficient dodatka splošnih stroškov izračunamo s pomočjo

povzročiteljev stroškov. Formula zahteva, da stroške aktivnostne stroškovne skupine delimo s številom aktivnosti. V zadnji fazi nato izračunane ključne pomnožimo s številom aktivnosti, ki jih povzroča vsak proizvod (Čadež & Hočevar, 2008, str. 143).

## **1.6 Izvedljivost in zanesljivost metode ABC**

Eno izmed ključnih vprašanj pri metodi ABC je, kako podrobno naj se določajo aktivnosti in ali je sploh možno zanesljivo ugotavljati stroške po posameznih aktivnostih. Globino razčlenjevanja posameznih poslovnih procesov je med drugim odvisna tudi od možnosti za kolikor toliko zanesljivo ugotavljanje stroškov po aktivnostih in določanje meril za razporejanje teh stroškov na poslovne učinke. Pri tem moramo biti pozorni, saj s takim drobljenjem aktivnosti sistem lahko tako zapletamo, da so stroški njegove vzpostavitve in vzdrževanja večji od njegovih koristi (Lozej, 2019, str. 219-220).

Naslednje prav tako ključno vprašanje v povezavi s to metodo je, kako naj zagotovimo podatke o stroških o posameznih aktivnostih. Sprašujemo se, ali naj stroške oziroma račune najprej likvidiramo po stroškovnih mestih in jih potem z združevanjem ali razbijanjem razporedimo še na stroškovne bazene ali pa opustimo evidenco po stroškovnih mestih, saj so odgovorne osebe praviloma določene po stroškovnih mestih in ne po poslovnih aktivnostih.

Informacijski sistem brez težav omogoča vzpostavitev poleg šifranta stroškovnih mest tudi vzpostavitev dodatnega šifranta stroškovnih bazenov, vendar do problema pride pri razporejanju stroškov v te stroškovne bazene, to je pri odločanju, kateri stroški oziroma kolikšen delež njih naj se pripišejo kateremu stroškovnemu bazenu. Taka členitev ni preprosta in ni čisto zanesljiva, zato se moramo vprašati, kako podrobno členiti poslovne procese na aktivnosti. Pojavi se vprašanje, ali ne bi bilo boljše, da bi se odločili le za eno aktivnost in kot stroške te aktivnosti uporabili kar podatek o stroških na tem stroškovnem mestu ter pozneje te stroške še razčlenili na proizvode z enim splošnim sodilom, kar pa pomeni, da izgubimo zanesljivost kalkulacije (Lozej, 2019, str. 220).

Z ABC metodo na proizvode razporejamo posredne stroške, kar pomeni, da sestavljamo kalkulacije na ravni polne lastne cene. Zaradi težav pri razporeditvi posrednih stroškov splošnih dejavnosti s to metodo ni možno sestaviti kalkulacije polne lastne cene oziroma jo lahko sestavimo le pod pogojem, da navedene stroške splošnih dejavnosti razporedimo na poslovne učinke kako drugače. Izvajanje metode je kompleksno tudi pri klasičnih aktivnostih, kot sta nabava in prodaja, saj se z leti spreminja število kupcev in dobaviteljev, število naročil, število pogodb, število dobav, prevzemov blaga, število reklamacij, ki so naša podlaga za določitev meril za razporejanje stroškov. Ravno našteje spremembe zahtevajo vsakoletno ugotavljanje teh ključnih sprememb in v tem delu pride do spreminjanja modela kalkulacij. Iz navedenega je razvidno, da se nam poraja veliko problemov glede uvedbe metode v praksi in še posebej glede

njene uporabe po uvedbi. Metoda prinaša tudi več pozitivnih elementov, saj zahteva, da se poslovni analitiki bolj poglobijo v iskanje vsebinsko ustrežnejših sodil, kot so izdelavne in strojne ure v primeru uporabe tradicionalnih metod.

Začetno navdušenje nad metodo ABC je bilo sprva zelo visoko, a je v prvem desetletju tega stoletja vidno upadlo. Slednja se je namreč v praksi izkazala za zelo težavno oziroma celo neizvedljivo. Tudi v Sloveniji je na začetku požela precej navdušenja, ki pa je z leti skopnelo (Lozej, 2019, str. 222).

### **1.7 Kritika in omejitve metode ABC**

Glavna pozitivna lastnost metode ABC je v tem, da zahteva poglobljeno spremljanje in proučevanje posrednih stroškov, saj je le na podlagi njihovega dobrega poznavanja možno izboljšati sistem kalkulacije. V tem pomenu je metoda podobna metodi, pri kateri posredne stroške dodajamo neposrednim z uporabo izbranih sodil, ki se določajo na posredne stroške, zbrane po posameznih stroškovnih mestih. Ob praktičnem vzpostavljanju metode pa je prišlo do precej težav. Najprej se je pojavil problem, kako naj računovodstvo zagotovi, da bodo ti stroški poleg predpisanega knjiženja po kontih in stroškovnih mestih evidentirani tudi po posameznih aktivnostih. Načeloma bi lahko podatke o stroških po posameznih aktivnostih prevzemali s posameznih stroškovnih mest in posameznih kontov na posamičen stroškovni bazen. Na slednjem bi bilo potrebno zajeti le del posameznih stroškov, kar pa pomeni, da bi morali že ob likvidiranju dokumenta opredeliti strošek tudi z vidika posamezne aktivnosti in ga beležiti kot strošek ustreznega stroškovnega bazena. Problem se kaže tudi pozneje, ko so stroški že ustrezno razporejeni po bazenih in aktivnostih, in sicer je težko ugotavljati vzročno-posledične odvisnosti oziroma je potrebno v povezavi z različnimi aktivnostmi vzpostaviti zelo širok nabor povzročiteljev stroškov za razporejanje posrednih stroškov. Teh težav so se zavedali tudi avtorji metode, zato so pričeli iskati opcije, kako bi bila osnovna ideja ABC metode lažje izvedljiva (Lozej, 2019, str. 223-224).

Raziskave so pokazale, da imajo podjetja pri uvajanju v prakso metode naslednje probleme (Čadež & Hočevar, 2008, str. 167):

- zahteva velike stroške, saj morajo podjetja največkrat najeti svetovalce,
- pridobiti je potrebno ustrezne podatke,
- dejavnosti prenehajo prek meja oddelkov in področij odgovornosti podjetja,
- druge spremembe v podjetju imajo prednost,
- zahteva veliko delovnega časa računovodij.

Pojavlja se tudi dvomljiv vpliv na zmanjševanje stroškov. Razdelitev stroškov na podlagi povzročiteljev stroškov dejavnosti še ne pomeni, da bo podjetje nižje stroške tudi res doseglo.

Kot primer lahko vzamemo stroške nadziranja proizvodnje, ki se prenašajo na posamezne proizvode glede na število pregledov, ki ga zahteva proizvodnja posameznega proizvoda. Podjetje zmanjša število kontrolnih pregledov in to še ne pomeni, da se bodo zmanjšali tudi stroški nadziranja kakovosti. Slednji se lahko zmanjšajo le z zmanjšanjem števila nadzornikov ali pa tudi z zmanjševanjem dejavnosti, ki stroške povzročajo.

Eden od vidnih problemov je tudi subjektivnost. Pojavi se, ker ugotavljanje dejavnosti in z njimi povezanih stroškov največkrat poteka na podlagi pogovora med poslovodji in delavci. Na podlagi tega sledi, da je osnova za izračun ključev stvar subjektivne presoje (Čadež & Hočevar, 2008, str. 168).

Metoda je primernejša za večja podjetja, ki imajo različne proizvodnje in proizvajajo številne različice nekih proizvodov, ter tista, ki delujejo v sodobnih proizvodnih okoljih. Za klasična in manjša proizvodna podjetja bi lahko prišlo do tega, da bi bili stroški uvajanja metode večji od njene koristi (Čadež & Hočevar, 2008, str. 168).

## **2 PRIMER KALKULACIJE STROŠKOV NA OSNOVI RAČUNOVODSKIH AKTIVNOSTI V IZBRANEM PODJETJU**

### **2.1 Predstavitev podjetja**

Gre za mlado, majhno družinsko podjetje, ki ga je ustanovil Matic Zajc iz majhnega mesta Črnomelj v jugovzhodni Sloveniji. Slednji je imel zelo različne ideje, kakšen posel bo izbral za vir zaslužka. Sprva se je začel ukvarjati s tiskom na oblačila in skodelice, a je hitro ugotovil, da ta ideja ne bo izvedljiva, saj ni dosegel želene velikosti trga ter zelenih prihodkov.

Kmalu se mu je porodila nova ideja. Začel se je ukvarjati z avtomobilsko kozmetiko. To vključuje globinsko čiščenje avtomobilov, poliranje avtomobilov, pranje avtomobilov, različne zaščite za avtomobile ipd. Ugotovil je, da je Črnomelj majhno mesto in da kupna moč ni primerljiva tisti v Ljubljani; prav tako ljudje ne posvečajo toliko pozornosti čistoči avtomobila in zanj niso pripravljene odšteti veliko denarja. Za avtomobilsko kozmetiko bi lahko rekli, da je nekakšen nadstandard, saj si veliko ljudi že težko privoščijo avtomobil, kaj šele posebno nego zanj.

Znova je pričel razmišljati o drugačni vrsti vira zaslužka. Kar nekaj časa je preteklo, dokler se mu ni znova porodila ideja. Opazoval je slovenske spletne trgovine in dobil idejo, da bi tudi sam poizkusil s spletno trgovino. Zanimati ga je začela proizvodnja na Kitajskem, saj dandanes skoraj vsi proizvodi izvirajo iz Kitajske in Kitajci izkoristijo vsako poslovno priložnost. Hitro je navezal stik s kitajskimi podjetji in se dogovoril, da bi za njegovo znamko začeli izdelovati pametne ure. Blagovno znamko ur je poimenoval Siesta, saj meni, da si bodo to ime kupci hitro zapomnili. Spletno trgovino je odprl prvega decembra lani. Sprva je naročil okrog 200 pametnih

ur, ker ni hotel pretiravati z naročilom. Ni vedel, ali se bo prodaja dejansko obnesla ali ne, tako da je začel graditi počasi in postopoma povečevati vložek. Ni se hotel omejiti samo na pametne ure, pač pa so ga začeli zanimati tudi drugi športni izdelki, zato se je odločil, da bo prodajal tudi razne športne artikle.

Njegova trenutna ponudba vključuje:

- pametne ure (moške in ženske),
- električne skiroje,
- poganjalce,
- spinnerje,
- sobna kolesa,
- desko za sklece,
- elastike za vadbo,
- steklenice.

Naštetim izdelkom nudi tudi garancijo do enega leta. Če kupec ni zadovoljen z nakupom, ima možnost vrnitve blaga v štirinajstih dneh. Iz meseca v mesec širi svojo ponudbo, tako da imajo potencialni kupci večjo izbiro za naročilo. Lahko bi rekli, da se mu je posel s spletno trgovino obnesel glede na pretekle poslovne ideje. Za promocijo svojih izdelkov uporablja Instagram, kjer influencerjem nudi plačilo za reklamiranje njegovih izdelkov. Sam meni, da je marketing tisti, ki mu omogoča višjo prodajo na trgu in vstop na druge trge.

Trenutno deluje kot samostojni podjetnik in ni zavezanec za davek, kar pomeni, da njegov obdavčljivi letni promet ne presega 50.000 evrov. Ravno sedaj razmišlja, da bo moral postati zavezanec za davek, saj bo poslovanje kmalu preseglo 50.000 evrov obdavčljivega prometa, a nismo še niti na polovici poslovnega leta. Prav tako bi spremenil podjetje v družbo z omejeno odgovornostjo, saj nudi večjo zaščito v primeru, če gre posel po zlu.

Na prihodnost spletne trgovine gleda pozitivno, saj meni, da bodo ljudje vedno več obiskovali le-te in se izogibali obiskom trgovin. Ljudje so vedno bolj občutljivi zaradi gneč v trgovinah in zato čedalje bolj posegajo po spletnih trgovinah, ki so dostopne od doma iz udobnega naslonjača.

## **2.2 Uvoz iz Kitajske**

Preden začnemo mednarodno poslovati, je dobro, da se pred tem posvetujemo, kako poteka poslovanje z izbrano državo, kakšen vpliv ima njihova politika in kultura na naše poslovanje, kakšne so omejitve in dajatve.

Evropska unija in Kitajska sta se že leta 2013 začeli pogajanja o sklenitvi investicijskega sporazuma. Trgovinski sporazum med Evropsko unijo in Kitajsko še ni podpisan, zato se carine pri uvozu in izvozu obračunavajo po standardnih carinskih stopnjah (Izvozno okno, 2020).

Preden se podjetja lotijo mednarodnega poslovanja naj bi pregledala mednarodne transportne klavzule, znane pod imenom Incoterms. Seveda je njihova uporaba opcijaska in ni nujno, da jo podjetje uporabi, vendar podjetju nudi zaščito. Cilj klavzul Incoterms je poenotenje pravil razlage najpomembnejših trgovinskih pojmov, ki se uporabljajo v mednarodni trgovini. Klavzule opredeljujejo dolžnosti in odgovornosti kupcev in prodajalcev pri medsebojnem trgovanju pri prevozu blaga na podlagi kupoprodajne pogodbe.

Prej omenjene klavzule določajo medsebojne obveznosti prodajalca in kupca v zvezi z dobavo blaga (Izvozno okno, 2020):

- kraj in čas dobave blaga kupcu,
- kraj in čas prehoda nevarnosti, izgube ali poškodovanega blaga s prodajalca na kupca,
- kraj in čas prehoda stroškov, obveznosti in dolžnosti z ene na drugo pogodbeno stranko,
- druge pravice in obveznosti strank, npr. zavarovanje blaga, prevozna pogodba, embalaranje ipd.;
- klavzule natančno opredelijo, kdaj je prodajalec izpolnil svoje obveznosti glede dobave blaga kupcu.

V nadaljevanju je na kratko predstavljeno, na kaj naj bi bilo podjetje pozorno ob prvem vstopu na mednarodne trge.

Preden začnemo sodelovanje s kitajskimi dobavitelji, je pomembno, da izberemo zanesljivega dobavitelja in z njim navežemo dober odnos. Dobra kvaliteta in spoštovanje dogovorjenih rokov sta pomembna, zato si je potrebno vzeti čas za izbiro dobavitelja.

Pozorni moramo biti, ko se dogovarjamo o končni ceni in pogojih poslovanja, pariteti, času dobave in garancije. Ključnega pomena je, katero klavzulo bomo izbrali, na primer če se dogovorimo za Incoterms klavzulo Ex works pomeni, da mi kot kupec nosimo vse stroške ter vso odgovornost.

Potrebno je paziti tudi, da bodo izdelki ustrezali evropskim direktivam. Pozanimati se je potrebno o zakonskih zahtevah za uvoz v Evropsko unijo. Ključno je, da pridobimo kopije certifikatov in drugih dokumentov, če so potrebni. Najprej naročimo vzorce in se prepričamo, ali izdelek dejansko dosega naše standarde glede proizvoda in pakiranja. Ko smo z vzorci zadovoljni, se odločimo za naročilo večje količine. Spremljanje kontrole kakovosti izdelka je prav tako ključno.

Na koncu moramo izbrati le še transportno logistično podjetje, ki nam bo izdelke pripeljalo. Najugodnejši je seveda ladijski promet, ki pa tudi najdlje traja. Glede carinjenja in prevoza nam ni rabimo skrbeti, saj za to poskrbi izbrano logistično podjetje (Gantar, 2017).

### 2.3 Prikaz kalkulacije stroškov z uporabo ABC metode

V nadaljevanju je prikazana kalkulacija stroškov po ABC metodi. Kot primer je prikazana ena izmed pošiljk, ki jih podjetje uvaža s Kitajske. Poudariti je potrebno, da je podjetje sklenilo posel po klavzuli Ex Works, kar pomeni, da ima stroške in obveznosti vse od skladišča prodajalca naprej. Vse stroške in tveganja tako krije samo. Ta klavzula je slaba z vidika kupca, saj mora sam prevzeti ves riziko in stroške potovanja pošiljke.

Da lahko sploh pričnemo z računanjem, potrebujemo podatke, katere izdelke je dobava vključevala. Pošiljka s Kitajske je vsebovala naslednje proizvode, ki so prikazani v tabeli 2.

*Tabela 2: Vsebina pošiljke*

Vrsta proizvoda	Količina	Cena v EUR
Spinning – kolo	25	1284
Sobno kolo	25	757
Poganjalec za otroka	50	230
Valjček za raztezanje	100	158
Lučka za kolo	100	78
Nosilec za bidon	100	41
<b>SKUPAJ:</b>	<b>400</b>	<b>2548</b>

*Vir: lastno delo.*

Da bomo lahko izračunali stroške glede na aktivnosti, ki jih povzročajo, moramo najprej opredeliti aktivnostne stroškovne skupine in povzročitelje teh stroškov. V podjetju sem pridobila podatke o aktivnostih in povzročiteljih le-teh. Sama sem nato razporedila stroške na posamezen izdelek s pomočjo ustreznih ključev za vsako aktivnost.

V nadaljevanju tabela 3 prikazuje aktivnosti in povzročitelje teh aktivnosti.



Tabela 3: Prikaz aktivnosti in njenih povzročiteljev

Aktivnostne stroškovne skupine	Povzročitelj	Strošek celotne aktivnosti (v EUR)
LCL consol FEE: raztovor pošiljke iz kontejnerja v skladišče manipulacije	Volumen izdelka	440,00
T.H.C: raztovor kontejnerja iz ladje na tovornjak in dostava	W/M: volumen ali teža	280,00
ERS: strošek pri menjavi USD-EUR, povezan z rizikom ladjarja	W/M: volumen ali teža	240,00
Delivery order: plačilo storitev špediterja	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	120,00
E- custom FEE: novi varnostni standard o gibanju pošiljke znotraj skupnosti	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	10,00
VGM: preverjena bruto masa	W/M: volumen ali teža	432,01
WARE HOUSING FEE: skladiščenje	W/M: volumen ali teža	48,00
I.S.P.S: zavarovalnina v Luki	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	2,00
Import custom: strošek uvoznega carinjena	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	55,00
Import duty as per custom bill: uvozna dajatev	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	89,85
Import duty VAT: uvozni davek	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	929,33
DOOR DELIVERY: strošek dostave na dom	FS: fiksno ne glede na velikost in težo pošiljke	180,00
SKUPAJ STROŠEK:		2826,19

*Vir: lastno delo.*

V tabeli vidimo, da so določene stroškovne aktivnosti fiksne. To pomeni, da se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega in teže pošiljke. Zato bomo posamezen znesek take aktivnosti delili s številom izdelkov in dobili strošek na posamezen izdelek.

$$K_1 = \frac{\text{strošek aktivnosti}}{\text{število izdelkov}} \quad (1)$$

$$K_1 = \frac{\text{plačilo storitev špediterja}}{\text{število izdelkov}} = \frac{120 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,30 \text{ €/izdelek} \quad (2)$$

Po istem postopku izračunamo za vse preostale stroškovne aktivnosti, ki imajo prej opisani fiksni indeksi.

$$K_2 = \frac{\text{varnostni standard o gibanju pošiljke znotraj skupnosti}}{\text{št. izdelkov}} =$$

$$= \frac{10 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,044 \text{ €/izdelek} \quad (3)$$

$$K_3 = \frac{\text{zavarovalnina v Luki}}{\text{št. izdelkov}} = \frac{2,00 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,005 \text{ €/izdelek} \quad (4)$$

$$K_4 = \frac{\text{strošek uvoznega carinjena}}{\text{št. izdelkov}} = \frac{55,00 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,138 \text{ €/izdelek} \quad (5)$$

$$K_5 = \frac{\text{uvozna dajatev}}{\text{št. izdelkov}} = \frac{89,85 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,225 \text{ €/izdelek} \quad (6)$$

$$K_6 = \frac{\text{uvozni davek}}{\text{št. izdelkov}} = \frac{929,33 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 2,32 \text{ €/izdelek} \quad (7)$$

$$K_7 = \frac{\text{strošek dostave na dom}}{\text{št. izdelkov}} = \frac{180 \text{ €}}{400 \text{ izdelkov}} = 0,45 \text{ €/izdelek} \quad (8)$$

S prikazanimi izračuni smo izračunali, da strošek vseh fiksnih stroškovnih aktivnosti na proizvod znaša 4,53 €.

V nadaljevanju nas zanima strošek raztovora pošiljke iz kontejnerja v skladišče, manipulacije. Izračunali smo ga tako, da smo najprej izračunali volumen vseh izdelkov skupaj. Potem smo s pomočjo ključa množili z volumnom posamezne skupine proizvodov in tako dobili strošek za skupino proizvoda. Na koncu še za vsako skupino proizvodov delimo s številom proizvodov, da dobimo strošek na proizvod.

Preden izračunamo razporeditev stroškov glede na volumen, moramo za vse izdelke izračunati volumen in nato skupni volumen. V nadaljevanju je najprej prikazan izračun volumna po posameznih skupinah proizvodov.

- Sobna kolesa:  $(0,24 \text{ m} \times 0,65 \text{ m} \times 0,44 \text{ m}) \times 25 \text{ škatel} = 1,72 \text{ m}^3$ ;  $1,72 \text{ m}^3 / 25 \text{ koles} = 0,0688 \text{ m}^3 / \text{sobno kolo}$  (9)

- Spinning kolesa:  $(1,06 \text{ m} \times 0,22 \times 0,80) \times 25 = 4,67 \text{ m}^3$ ;  $4,67 \text{ m}^3 / 25 \text{ spinning kolo} = 0,19 \text{ m}^3 / \text{kolo}$  (10)

- Poganjalci za otroke:  $(0,55 \text{ m} \times 0,45 \text{ m} \times 0,75 \text{ m}) \times 5 = 0,93 \text{ m}^3$ ;  $0,93 \text{ m}^3 / 50 \text{ poganjalcev} = 0,0186 \text{ m}^3 / \text{poganjalec}$  (11)

- Lučke za kolo:  $(0,55 \text{ m} \times 0,45 \text{ m} \times 0,75 \text{ m}) = 0,0633 \text{ m}^3$ ;  $0,0633 \text{ m}^3 / 100 \text{ luč} = 0,0006 \text{ m}^3 / \text{lučko}$  (12)

- Valjčki za raztezanje:  $(0,55 \text{ m} \times 0,45 \text{ m} \times 0,75 \text{ m}) = 0,0633 \text{ m}^3$ ;  $0,0633 \text{ m}^3 / 100 \text{ valjčkov} = 0,0006 \text{ m}^3 / \text{valjček za raztezanje}$  (13)

- Nosilci za bidon:  $(0,55 \text{ m} \times 0,45 \text{ m} \times 0,75 \text{ m}) = 0,0633 \text{ m}^3$ ;  $0,0633 \text{ m}^3 / 100 \text{ nosilcev} = 0,0006 \text{ m}^3 / \text{nosilec}$  (14)

Lučke za kolesa, valjčki za raztezanje in nosilci za bidon so bili vsi pakirani v eno škatlo velikosti  $0,55 \text{ m} \times 0,45 \text{ m} \times 0,75 \text{ m}$ , zato smo dobljeni volumen delili s 3, da dobimo, koliko je zavzemala posamezna skupina izdelkov izmed treh.

Volumen posameznih skupin proizvodov, ki ga potrebujemo za nadaljnje izračune, je prikazan v spodnji tabeli 4.

*Tabela 4: Volumen izdelkov*

Vrsta proizvoda	Količina	Volumen (v m <sup>3</sup> )
Spinning – kolo	25	4,67
Sobno kolo	25	1,72
Poganjalec za otroka	50	0,93
Valjček za raztezanje	100	0,0633
Lučka za kolo	100	0,0633
Nosilec za bidon	100	0,0633
SKUPAJ	400	7,51

*Vir: lastno delo*

Sedaj, ko imamo izračunan volumen, se lahko lotimo izračuna ključa, ki razporeja stroške glede na volumen.

$$K_1 = \frac{\text{Razklad pošiljke iz kontejnerja v skladišče}}{\text{volumen vseh izdelkov}} = \frac{440 \text{ €}}{7,51 \text{ m}^3} = 58,59 \text{ €/m}^3 \quad (15)$$

Dobljeni rezultat nato množimo z volumnom posameznih skupin izdelkov, da dobimo strošek, ki ga nosi posamezna skupina izdelkov glede na volumen.

- Sobna kolesa:  $1,72 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 100,78 \text{ €}$ ;  $100,78 \text{ €} / 25 = 4,0312 \text{ €/sobno kolo}$  (16)
- Spinning kolesa:  $4,67 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 273,62 \text{ €}$ ;  $273,62 / 25 \text{ kosov} = 10,95 \text{ €/kolo}$  (17)
- Poganjalci za otroka:  $0,93 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 54,49 \text{ €}$ ;  $54,49 \text{ €} / 50 \text{ kosov} = 1,08 \text{ €/poganjalec}$  (18)
- Lučke za kolo:  $0,0633 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 3,71 \text{ €}$ ;  $3,71 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,0371 \text{ €/luč}$  (19)
- Valjček:  $0,0633 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 3,71 \text{ €}$ ;  $3,71 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,0371 \text{ €/valj}$  (20)
- Nosilec:  $0,0633 \text{ m}^3 \times 58,59 \text{ €/m}^3 = 3,71 \text{ €}$ ;  $3,71 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,0371 \text{ €/nosilec}$  (21)

Zadnji povzročitelj aktivnosti je označen z indeksom W/M. Slednji pomeni, da podjetje, ki ga plačamo za uvoz, raztovor, shranjevanje, izbere, kaj je zanj najbolj ugodno. Ali je bolj ugodna teža ali volumen. Na primer, če bi nekdo uvozil velike količine ekspaniranega polistirena bi seveda upoštevali volumen, saj je ta vrsta materiala zelo lahka in teža za uvozno podjetje ne bi bila ugodna. V našem primeru je teža pošiljke znašala 984 kg in njen volumen je znašal  $7,51 \text{ m}^3$ . Podjetje Boxline, ki je bilo zadolženo za uvoz pošiljke, je seveda izbralo volumen, saj je ta izbira za njih veliko bolj ugodna kot teža.

Ker so upoštevali volumen in ne težo, smo tako kot v predhodnem primeru izračunali stroške aktivnostih na podlagi volumna.

$$K_1 = \frac{\text{raztovor kontejnerja iz ladje na tovornjak in dostava do skladišča}}{\text{skupni volumen izdelkov}} = \frac{280 \text{ €}}{7,51 \text{ m}^3} = 37,28 \text{ €/m}^3 \quad (22)$$

- Sobna kolesa:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 1,72 \text{ m}^3 = 64,12 \text{ €}$ ;  $64,12 \text{ €} / 25 = 2,57 \text{ €/sobno kolo}$  (23)
- Spinning kolesa:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 4,67 \text{ m}^3 = 174,19 \text{ €}$ ;  $174,19 \text{ €} / 25 = 6,97 \text{ €/kolo}$  (24)
- Poganjalci:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 0,93 \text{ m}^3 = 34,67 \text{ €}$ ;  $34,67 \text{ €} / 50 = 0,693 \text{ €/poganjalec}$  (25)
- Lučke za kolo:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,36 \text{ €}$ ;  $2,36 \text{ €} / 100 = 0,024 \text{ €/luč}$  (26)
- Valjčki za raztezanje:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,36 \text{ €}$ ;  $2,36 \text{ €} / 100 = 0,024 \text{ €/valj}$  (27)
- Nosilci za bidon:  $37,28 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,36 \text{ €}$ ;  $2,36 \text{ €} / 100 = 0,024 \text{ €/nosilec}$  (28)

$$K_2 = \frac{\text{rizik ladjarja}}{\text{volumen}} = \frac{240 \text{ €}}{7,51 \text{ m}^3} = 31,96 \text{ €/m}^3 \quad (29)$$

- Sobna kolesa:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 1,72 \text{ m}^3 = 54,97 \text{ €}$ ;  $54,97 \text{ €} / 25 \text{ kosov} = 2,2 \text{ €/sobno kolo}$  (30)
- Spinning-kolo:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 4,67 \text{ m}^3 = 149,25 \text{ €}$ ;  $149,25 / 25 \text{ kosov} = 5,97 \text{ €/kolo}$  (31)
- Poganjalci za otroke:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 0,93 \text{ m}^3 = 29,72 \text{ €}$ ;  $29,72 \text{ €} / 50 \text{ kosov} =$

- 0,59 €/ poganjalec (32)
  - Lučke z kolesa:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,02 \text{ €}$ ;  $2,02 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,2 \text{ €} / \text{ luč}$  (33)
  - Valjček za raztezanje:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,02 \text{ €}$ ;  $2,02 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,2 \text{ €} / \text{ valj}$  (34)
  - Nosilci:  $31,96 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 2,02 \text{ €}$ ;  $2,02 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,2 \text{ €} / \text{ nosilec}$  (35)
- $$K_3 = \frac{\text{Strošek skladiščenja}}{\text{volumen izdelkov}} = \frac{48 \text{ €}}{7,51 \text{ m}^3} = 6,39 \text{ €/m}^3 \quad (36)$$
- Sobna kolesa:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 1,72 \text{ m}^3 = 10,99 \text{ €}$ ;  $10,99 \text{ €} / 25 \text{ kosov} = 0,44 \text{ €} / \text{ sobno kolo}$  (37)
  - Spinning-kolo:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 4,67 \text{ m}^3 = 29,84 \text{ €}$ ;  $29,84 / 25 \text{ kosov} = 1,19 \text{ €} / \text{ kolo}$  (38)
  - Poganjalci za otroke:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 0,93 \text{ m}^3 = 5,94 \text{ €}$ ;  $5,94 \text{ €} / 50 \text{ kosov} = 0,12 \text{ €} / \text{ poganjalec}$  (39)
  - Lučke s kolesa:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 0,40 \text{ €}$ ;  $0,40 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,004 \text{ €} / \text{ luč}$  (40)
  - Valjček za raztezanje:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 0,40 \text{ €}$ ;  $0,40 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,004 \text{ €} / \text{ valj}$  (41)
  - Nosilci:  $6,39 \text{ €/m}^3 \times 0,0633 \text{ m}^3 = 0,40 \text{ €}$ ;  $0,40 \text{ €} / 100 \text{ kosov} = 0,004 \text{ €} / \text{ nosilec}$  (42)
  -

Sedaj smo izračunali stroške vseh stroškovnih aktivnosti za skupine proizvodov in na posamezen proizvod. Zanima nas še, koliko stroškov nastane na posamezen proizvod. To smo izračunali tako, da smo skupaj sešteli prej izračunane stroške po posameznih stroškovnih aktivnostih.

- Sobno kolo:  $4,0312 \text{ €} + 2,57 \text{ €} + 2,2 \text{ €} + 0,44 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,25 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 12,75 \text{ €}$  (43)
- Spinning-kolo:  $10,95 \text{ €} + 6,97 \text{ €} + 5,97 \text{ €} + 1,19 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,225 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 28,56 \text{ €}$  (44)
- Poganjalec za otroka:  $1,08 \text{ €} + 0,693 \text{ €} + 0,59 \text{ €} + 0,12 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,225 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 5,67 \text{ €}$  (45)
- Lučka za kolo:  $0,0371 \text{ €} + 0,024 \text{ €} + 0,2 \text{ €} + 0,004 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,225 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 3,75 \text{ €}$  (46)
- Valjček za raztezanje:  $0,0371 \text{ €} + 0,024 \text{ €} + 0,2 \text{ €} + 0,004 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,225 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 3,75 \text{ €}$  (47)
- Nosilec za bidon:  $0,0371 \text{ €} + 0,024 \text{ €} + 0,2 \text{ €} + 0,004 \text{ €} + 0,3 \text{ €} + 0,044 \text{ €} + 0,005 \text{ €} + 0,138 \text{ €} + 0,225 \text{ €} + 2,32 \text{ €} + 0,45 \text{ €} = 3,75 \text{ €}$  (48)
- 

Izračunali smo, koliko stroškov povzroča posamezen proizvod iz skupin proizvodov. Največ stroškov so povzročila spinning-kolesa, in sicer 28,56 € na posamezno spinning-kolo. Ključen razlog, zakaj ima prav ta produkt najvišji strošek na enoto se skriva v volumnu, saj ta produkt

zavzema približno 60 % volumna celotne pošiljke. Najnižje stroške na proizvod imajo lučke za kolesa, valjčki in nosilci, saj zavzemajo zelo malo volumna ter zavzemajo najmanj volumna pošiljke.

V nadaljevanju so prikazane še lastne cene posameznih proizvodov. Predhodno izračunanim stroškom smo prišteli še ceno enote proizvoda, po kateri so izdelek dobili od kitajskega podjetja.

Kitajsko podjetje je za enoto proizvoda računalo naslednje zneske:

- sobno kolo: 23 €;
- spinning-kolo: 51 €;
- poganjalec: 4,56 €;
- luč za kolo: 0,78 €;
- valjček za raztezanje: 1,44 €;
- nosilec za kolo: 0,41 €.

Ceni posamezne enote, ki jo je zaračunalo kitajsko podjetje, smo na to prišteli stroške po posameznih aktivnostih in tako dobili lastno ceno proizvoda. Izračun lastne cene je za podjetje zelo pomemben, saj tako lažje določi ceno, po kateri bo izdelek prodajalo. Če bo podjetje prodajalo izdelek pod to ceno, bo dosegalo izgubo, kar ni cilj podjetij. Podjetje mora tako na lastno ceno zaračunati nek odstotek marže in nato to po tej ceni prodajati končnim kupcem.

*Tabela 5: Lastna cena proizvodov*

Vrsta proizvoda	Lastna cena proizvoda (v EUR)
Sobno kolo	35,75
Spinning-kolo	79,56
Poganjalec	10,23
Valjček za raztezanje	5,19
Luč za kolo	4,53
Nosilec za bidon	4,16

*Vir: lastno delo.*

V tabeli 5 vidimo, da ima najvišjo lastno ceno spinning-kolo, ki se tudi v spletni trgovini prodaja po najvišji ceni. V spletni trgovini je končnim kupcem na voljo po ceni 209,90 €. Za sobna kolesa so morali skupaj s potjo odšteti 35,75 €, v spletni trgovini pa ima ceno 79,90 €. Na podlagi navedenih primerov vidimo, da podjetje postavlja približno 40 % maržo, kar je značilno za podjetja, ki se ukvarjajo s spletno trgovino.

## SKLEP

V zaključni nalogi sem teoretično predstavila in praktično prikazala spremljanje stroškov na podlagi računovodskih aktivnosti. Današnje poslovno okolje je vse bolj dinamično in konkurenčno, zato bi lahko rekli, da tako spodbuja in prisili podjetnike k rednemu spremljanju stroškov. Slednji so pomembni faktor v vsakem podjetju, saj vplivajo na višino cene proizvoda in posledično tudi na poslovni izid podjetja. Pomembno je, da podjetje s kalkulacijo stroškov pridobi kvalitetne informacije. Da je kalkulacija res dobro izvedena, moramo za to zadolžiti človeške vire, ki natančno in profesionalno opravijo svoje delo. Velikokrat se pri kalkulaciji zgodijo napake, ki lahko resno ogrozijo obstoj podjetja na trgu. Napaka lahko povzroči le manjši negativni vpliv na poslovni izid, ki bistveno ne poslabša poslovanja. V veliko primerih pa napake vodijo v stečaj oziroma likvidacijo podjetja. Najpogostejše napake, ki se pojavijo v izračunih, so izbira metod vrednotenja porabe materiala, obračuna proizvodnje, nepravilna delitev stroškov na fiksne, variabilne, napaka pri oblikovanju nabavne cene.

Izbrano podjetje sodeluje s kitajskim trgov, zato mora poznati pravila mednarodnega poslovanja. Sami so mi povedali, da se sprva niso zadostno pozanimali o mednarodnih pogodbah, zato so morali stroške celotne poti pošiljke kriti sami. Ravno sklepanju pogodb moramo pripisati velik pomen, saj pri potovanju pošiljke nastanejo precejšnji stroški, ki se jim lahko z dobro pogodbo vsaj delno izognemo. V preučevanem podjetju so zaradi svoje nepozornosti krili stroške celotne poti in prevzeli odgovornost za zavarovanje pošiljke. Če so le-te nižje vrednosti, stroški še niso toliko visoki, a pri velikih pošiljkah lahko napačno sklepane pogodbe bistveno povečajo lastno ceno proizvoda.

V izbranem podjetju morajo dosledno spremljati stroške, saj je podjetje majhno in je novinec na trgu. Torej je za njih začetno spremljanje stroškov zelo pomembno, da že na začetku ne zaidejo v rdeče številke. V zaključni nalogi sem na podlagi podanih informacij v podjetju opravila kalkulacijo stroškov na podlagi računovodskih aktivnosti. V kalkulaciji sem uporabila informacije o stroških ene pošiljke, ki je prispela iz Kitajske. Kalkulacijo sem pokazala v podjetju; nad njo so bili navdušeni, saj so videli moj način spremljanja stroškov, ki ga bodo lahko tudi oni v prihodnje uporabili.

Pred začetkom pisanja moje zaključne naloge sem že poznala teorijo spremljanja stroškov na podlagi stroškovnih aktivnosti. V času izobraževanja na Ekonomski fakulteti sem se srečala tudi z računskimi primeri iz literature, zato mi zastavljeni izračun kalkulacije ni bil popolnoma tuj. S kalkulacijo sem spoznala, kako ti izračuni potekajo v praksi in se tudi pričela zavedati njihove pomembnosti za podjetje. V praksi se velikokrat pojavljajo podjetja, ki imajo programe posebno namenjene izračunom kalkulacij.

## LITERATURA IN VIRI

1. Čadež, S. & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
2. Gantar, A. (2017, 5. julij). 6 nasvetov za brezskrben uvoz iz Kitajske. *Mladi podjetnik*. Pridobljeno 24. februarja 2020 iz <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/poslovanje/6-nasvetov-za-brezskrben-uvoz-iz-kitajske>
3. Izvozno okno. (2018, 4. oktober). *Kitajska: dajatve na Kitajskem*. Pridobljeno 24. februarja 2020 iz <https://www.izvoznookno.si/drzave/kitajska/dajatve/>
4. Izvozno okno. (2020, 13. februar). *Incoterms- mednarodne transportne klavzule*. Pridobljeno 27. februarja 2020 iz <https://www.izvoznookno.si/mednarodno-trgovanje/incoterms/>
5. Lozej, M. (2019). *Kalkulacija cen v proizvodnih podjetjih* (2. izd.). Ljubljana: LM Veritas d. o. o.
6. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
7. Turk, I., Kavčič, S. & Koželj, S. (2004). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.