

NARODNA IN UNIVERZITETNA KNJIŽNICA

DS

266 693₉₁



098301555

COBISS

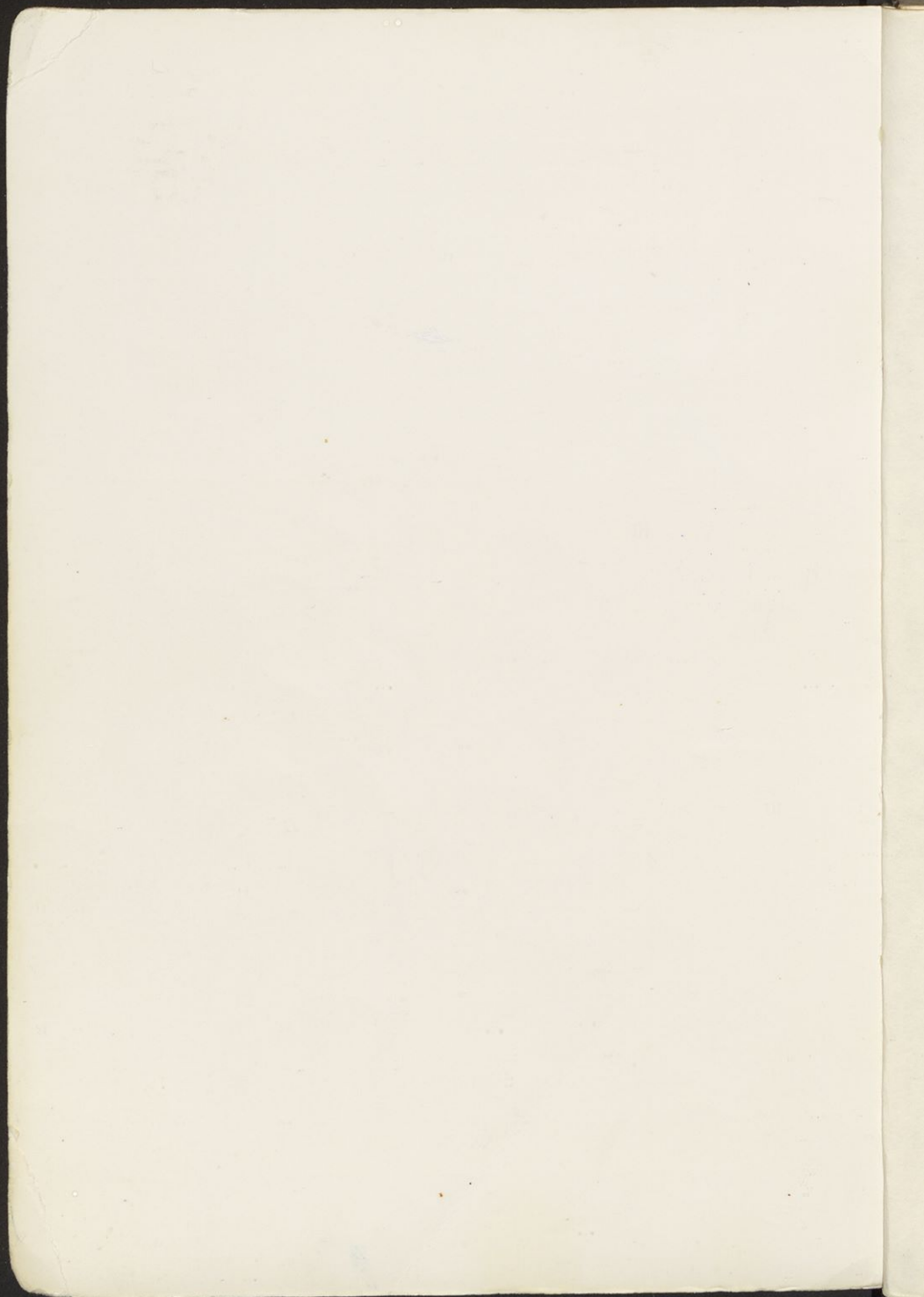
dr. Ivan Turk

INFORMACIJE O STROŠKIH
PRI ODLÖČANJU

POSLOVANJU

CENTER ZA SAMOUPRAVNO
NORMATIVNO DEJAVNOST







INFORMACIJE O STROŠNIM
PRI OGOLOČANJU
O POSLOVANJU



CENTR ZA SAMOUPRAVO
NORVETLANDSKEGA
LJUBLJANA 1983

dr. IVAN TURK

INFORMACIJE O STROŠKIH PRI ODLOČANJU O POSLOVANJU



CENTER ZA SAMOUPRAVNO
NORMATIVNO DEJAVNOST

LJUBLJANA 1983

266693

DR. IVAN TURK

INFORMACIJE O STROŠKIH
PRI OBLIČANJU
O PLOČANJU



-7 -04- 1983

0 - 1555



Izdal Center za samoupravno normativno dejavnost — Založila Dopsna delavska univerza Univerzum — Za založbo Bojan Samarin — Urednica publikacij Vida Bano — Tisk ČGP Večer Maribor 1983

KAZALO

Uvod	7
1. Relativnost informacij o stroških	9
2. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi z delovnimi sredstvi	17
Primer A: Nakup stroja v zvezi z novo dejavnostjo	17
Primer B: Zamenjava starega stroja z novim kupljenim ob nespremenjenem obsegu dejavnosti	37
Primer C: Metode obračuna amortizacije	41
Primer Č: Prodaja stroja pred koncem njegove življenjske dobe	45
3. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi z delom	47
Primer A: Zaposlitev novih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih	47
Primer B: Dodatno delo obstoječih delavcev na obstoječih delovnih sredstvih	56
Primer C: Obseg nadurnega dela	59
Primer Č: Nadurno delo ali novi delavci	62
4. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi z nakupom delovnih predmetov in storitev	66
Primer A: Nakup ali lastna proizvodnja sestavnega dela	66
Primer B: Popravilo v lastni vzdrževalni delavnici ali zunanjem servisu	70
Primer C: Optimalna količina naročila	73
5. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi z ustvarjanjem učinkov	77
Primer A: Potrebni obseg dodatne dejavnosti	77
Primer B: Potrebni obseg dejavnosti z nespremenjeno sestavo	80
Primer C: Izbira med različnimi razpoložljivimi stroji pri izvedbi proizvodnje določene vrste	83
Primer Č: Vpliv obsega proizvodnje na izbiro strojev	85
Primer D: Sestava proizvodnje pri omejenih zmogljivostih	88
Primer E: Opustitev določene vrste proizvodov	93
6. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi s prodajo poslovnih učinkov	99
Primer A: Postavljanje okvirne prodajne cene proizvoda ob nepopolno poznanih stroških	99
Primer B: Postavljanje okvirne prodajne cene ob vseh poznanih stroških	101
Primer C: Postavljanje prodajne cene ob tržnih omejitvah	105
Primer Č: Prodaja ali nadaljevanje z višjo stopnjo proizvodnje	110
Primer D: Odločitev o izvozu	113

7. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi s financiranjem poslovnega procesa	118
Primer A: Vpliv sestave financiranja na poslovni izid in njegov nerazporejeni ostanek	118
8. Oblikovanje informacij o stroških v zvezi s poslovnim izidom	126
Primer A: Poslovni izid iz spremenjenega obsega zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	126
Primer B: Inflacijski dohodek in njegovo razporejanje	131
Primer C: Skriti dobiček in skrita izguba	135
9. Oblikovanje informacij o odmikih dejanskih stroškov od standardnih	142
Primer A: Dejanski in standardni stroški proizvodnje	142
Primer B: Ločene razlike pri stalnem in spremenljivem delu splošnih proizvodnih stroškov	150
Primer C: Skupne razlike pri splošnih proizvodnih stroških	152
Primer Č: Predračunska in aktivnostna razlika pri splošnih proizvodnih stroških	154
10. Oblikovanje informacij o odmikih ostvarjenih stroškov od načrtovanih	157
Primer A: Odmik ostvarjenih postavk pri oblikovanju in razporejanju dohodka od načrtovanih	157
Stvarno kazalo	167

UVOD

Poslovanje vsake organizacije združenega dela je usmerjeno k nastajanju določenih poslovnih učinkov, tj. proizvodov ali storitev. Pri tem se pa pojavljajo stroški. Zato si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov, ki jih te povzročajo. Sestavljanje predkalkulacij in obračunskih kalkulacij ni potrebno preprosto zato, ker jih zahtevajo gospodarsko-finančni predpisi, temveč zato, ker so podlaga za poslovne odločitve. Proces odločanja je vpleten v načrtovanje, pripravo izvajanja in nadziranje poslovanja, odločitve so pa potrebne v zvezi z delom, delovnimi sredstvi, delovnimi predmeti in tujimi storitvami, v zvezi z nastajanjem samih poslovnih učinkov, v zvezi z njihovo prodajo, v zvezi s financiranjem poslovnega procesa in v zvezi s poslovnim izidom. V nobenem primeru ne moremo mimo informacij o stroških.

Informacije o stroških nam daje stroškovno računovodstvo. Ker sprejemanje poslovnih odločitev zahteva podrobno poznavanje stroškov, moramo seveda primerno organizirati že samo stroškovno računovodstvo. Ne zadošča pa zgolj takšna njegova organizacija, ki zagotavlja dobro poznavanje stroškov. Potrebno je, da omogoča tudi pravočasno poznavanje stroškov. Zahtevi, ki ju postavlja poslovno odločanje pred stroškovno računovodstvo, sta torej dve: primernost informacij in njihova pravočasnost.

Informacij o ostvarjenih stroških ni mogoče uporabljati pri vsakodnevni odločitvah, ker so na razpolago prekasno, tj. šele po obračunskem razdobju in tistem času, ki je potreben za sam obračun. Zato dobiva čedalje večji pomen načrtovanje stroškov. To nam olajša začetne poslovne odločitve. Z druge strani pa je z načrtovanjem stroškov v marsičem podano sodilo za presojo kasneje ostvarjenih stroškov, s čimer je omogočen nadzor nad njimi. V tej zvezi se med drugim pojavlja vprašanje odgovornosti za stroške. Sam nadzor nad stroški, ki ga omogočajo postavljena sodila, že nakazuje, kje je mogoče raziskovati možnosti za izboljšave. Pri takšnem raziskovanju je seveda potrebno proučiti vse dejavnike, ki vplivajo na stroške. Analizo stroškov pričnemo s tem, da ne obravnavamo več stroškov kot celote ali po posameznih vrstah, temveč jih proučujemo glede na to, kako se gibljejo, ko se obseg poslovanja povečuje ali zmanjšuje. Nadaljujemo jo s tem, da primerjamo stroške v raznih razdobjih ali pri različnih organizacijah združenega dela in da proučujemo utemeljenost in neizbežnost posameznih vrst stroškov. Šele na temelju analize stroškov in poznavanja zmogljivosti ter na temelju raziskave trga in poznavanja možnosti za prodajo je mogoče

izbrati takšen program proizvodnje ali poslovanja, ki omogoča organizaciji združenega dela najboljše poslovne izide.

Relativno pomanjkanje proizvodov na trgu ter varstvo domačih proizvajalcev pred tujo konkurenco sta v preteklosti omogočala prodajo ne glede na velike proizvodne stroške in zaradi njih visoke prodajne cene. Zato organizacije združenega dela niso bolj proučevale možnosti za zmanjševanje stroškov. Še več: številni poslovodni delavci so celo bili mnenja, da so poglavito področje njihovega dela stiki z organi družbene skupnosti, saj so npr. uspešno rešene zahteve, naj se spremenijo določeni inštrumenti ekonomske politike, najhitreje in najlažje pripomogle, da so se izboljšali poslovni rezultati. Odločni ukrepi za stabilizacijo gospodarstva in ureditev trga pa ne pomenijo le preobrat na področju oblikovanja cen, ampak tudi usmeritev k intenzivnejšemu gospodarjenju. Področje stroškov, ki je bilo iz opisanih razlogov mnogokrat nekoliko zapostavljeno, se uvršča v teh novih razmerah na prvo mesto med problemi, ki zanimajo upravjalce.

Spremljanje in proučevanje stroškov v organizaciji združenega dela torej nikakor ni zgolj strokovna naloga računovodskega sektorja. S to strokovno dejavnostjo je potrebno zagotoviti organom upravljanja podrobne in pravočasne informacije o prihodnjem, tekočem in preteklem poslovanju. Le tako bodo njihove poslovne odločitve lahko bolj realne in bolj pravilne.

Namen pričujočega dela je, da upravjalce v organizacijah združenega dela spodbudi k razmišljanju o stroških. Ni potrebno, da bi obvladali tehniko predračunavanja, obračunavanja, nadziranja in analiziranja stroškov, kar je zadeva strokovnih služb. Potrebno pa je, da znajo postavljati načelna vprašanja, na katera mora odgovoriti računovodski sektor, prav tako pa je potrebno, da znajo strokovne odgovore pravilno presojati in jih upoštevati kot podlago svojih poslovnih odločitev. Razen v prvem poglavju je vsa knjiga zasnovana na primerih s številkami, kajti na ta način je teoretska razglabljanja lažje približati najširšemu krogu uporabnikov, ki mu je knjiga namenjena.

1. RELATIVNOST INFORMACIJ O STROŠKIH

V knjigi Temelji kalkulacije stroškov v dohodkovnem sistemu* smo že podrobneje pojasnjevali, kaj je treba razumeti s stroški. Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri ustvarjanju poslovnih učinkov, tj. proizvodov in storitev; v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami. O stroških ne moremo govoriti tedaj, ko nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa; o stroških ne moremo govoriti tedaj, ko se kaka izmed teh prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu; o stroških ne moremo govoriti tedaj, ko kake prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno priskrbo niso potrebna nikaka denarna sredstva; o stroških ne moremo govoriti tedaj, če cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov; o stroških pa tudi ne moremo govoriti tedaj, če cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju po ustvaritvi določenih poslovnih učinkov. Toda stroški niso nasprotje dohodka, temveč zajemajo tudi programirani del dohodka; pri tem mislimo najmanj na osebne dohodke, obveznosti iz dohodka, a tudi z njimi povezane prispevke in davke iz dohodka, v širšem, ekonomskem smislu pa tudi programirano oblikovanje skladov. Kaj je v konkretnem primeru treba razumeti s stroški, je odvisno od problema, ki ga želimo rešiti, in od okoliščin, v katerih se ta problem pojavlja. Nobena informacija o stroških nima absolutne vrednosti, temveč ima samo relativno vrednost. Iste številke lahko pomenijo pri reševanju določenega problema v določenih okoliščinah informacijo, pri reševanju kakega drugega problema v kakih drugih okoliščinah pa že dezinformacijo. Zato je v vsakem primeru treba oblikovati posebne informacije o stroških in se hkrati zavedati omejitve njihove izrazne moči. Pri nekaterih informacijah so upoštevani samo deli stroškov, pri drugih vsi stroški, ki sestavljajo lastno ceno I, pri tretjih je treba vključiti že programirano oblikovanje skladov in ugotavljati lastno ceno II, pri četrth pa poseči še po kakih drugih prijemih.

Informacije o stroških lahko zajemajo:

a) stroške, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka in so med drugim podlaga za postavljanje in presojanje njegove prodajne cene;

* Knjiga je izšla prav tako pri Dopolni delavski univerzi Univerzum v Ljubljani, vendar že leta 1982.

b) stroške, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah in so med drugim podlaga za presojanje tamkajšnje odgovornosti in uspeha.

Medtem ko v obeh primerih stroškovno računovodstvo podrobno obravnava tehniko ugotavljanja načrtovanih ali ostvarjenih stroškov, pa ta pri sprejemanju poslovnih odločitev neposredno ni zanimiva. Zanj je pomembnejše pravilno tolmačenje izračunov, ki mu sledi nadzor in analiza.

Na proizvedene enoto lahko ugotavljamo ostvarjene ali načrtovane stroške. Z upravljalnega vidika je v tem pogledu treba dati prednost načrtovanim stroškom, saj so ti koristnejši pri poslovnih odločitvah. Prodajno ceno je npr. treba postavljati ali vsaj presojati prej, kot je mogoče obračunati ostvarjene stroške, ki odpadejo na proizvod. Pri poslovnih odločitvah so torej informacije o načrtovanih stroških pomembnejše kot informacije o ostvarjenih stroških. Zadnje so nepogrešljive le, kadar nam je potrebna podlaga za popravljalne odločitve. Vendar tudi tedaj večinoma zadošča, če so nam poznani ostvarjeni stroški po stroškovnih mestih in ne tudi po stroškovnih nosilcih. Odgovornost za stroške je namreč mogoče iskati le v okviru stroškovnih mest.

Če je že jasno, da moramo pri poslovnih odločitvah največkrat razpolagati s podatki o načrtovanih stroških, pa še nismo odgovorili na vprašanje, kako so zasnovani ti načrtovani stroški. Načelno so lahko načrtovani stroški zasnovani na preteklih dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroških. Pomanjkljivost prve možnosti je v tem, da ne upošteva vplivov morebitnih nesmotrnosti v preteklosti niti dejstva, da se utegnejo razmere poslovanja v prihodnjem razdobju razlikovati od tistih, ki so se pojavile v preteklosti. Ocenjeni stroški so, nasprotno, tisti, ki jih glede na povprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo, standardni stroški pa tisti, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. V literaturi so ocenjeni stroški včasih označeni tudi kot normalni stroški ali predkalkulirani stroški, standardni stroški pa kot planski stroški ali normativni stroški. Seveda je mogoče tako ocenjene kot standardne stroške vključevati tudi v obračune stroškov, to pomeni, da ostvarjeni stroški niso nujno izčrpani zgolj z dejanskimi stroški. S takšnimi postopki pospešimo sam obračun stroškov. Vendar je z vidika upravljanja le pomembnejše poznati ocenjene in standardne stroške kot sestavine pri načrtovanju.

Pri poslovnih odločitvah s pridom uporabljamo spoznanja o tem, kakšni so stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, s poudarkom seveda na načrtovanih stroških. Prav tako se izkaže pomembnost delitve stroškov na stalne in spremenljive, a tudi na povprečne in dodatne (mejne). Opozoriti pa kaže, da je včasih treba poznati tudi nekatere stroške, ki sicer niso poznani v klasičnem stroškovnem računovodstvu, in da z druge strani, nasprotno, ni treba upoštevati nekaterih stroškov, ki so sicer poznani v njem. Zato je v zvezi s pripravljanjem informacij za poslovne odločitve razvita vrsta novih pojmov o stroških; naj navedemo samo izogibne in oportunitetne stroške.

Načelno so izogibni stroški tisti stroški, ki si jih prihranimo, če ne sprejmemo določene različice, ki se nam pa pojavljajo, če jo sprejmemo. Napačno bi bilo, če bi te stroške preprosto istovetili z dodatnimi stroški, ker v dodatnih stroških ni v tolikšni meri zastopana zamisel možnosti prihranka. Še manj je mogoče izogibne stroške istovetiti s spremenljivimi stroški, čeprav se gotovo spremenljivi stroški ne pojavljajo, če opustimo določeno dejavnost. Toda tudi nekateri spremenljivi stroški pri nespremenjenem obsegu dejav-

nosti morejo biti označeni kot odvečni, torej kot izogibni. To velja celo za neomejeno stalne stroške. Med neomejeno stalnimi stroški je brez dvoma treba razlikovati tiste, ki so nujni, od tistih, ki so programirani. Medtem ko so prvi posledica dolgoročnih odločitev, nastajajo drugi pogosto kot posledica odločitve v posameznem letu in ne vplivajo nujno na tedanji obseg poslovanja. Če je npr. v kakem letu sprejeta odločitev o tem, da se uvede določena vrsta gospodarske propagande, se v tej zvezi pojavljajo novi neomejeno stalni stroški, ki so programirani; če naslednje leto ne bo sprejeta takšna odločitev, takšnih stroškov preprosto ne bo več. Pojem izogibnih stroškov je torej povezan z ustreznimi odločitvami in to pri načrtovanju, ko je ali ni uvedena kaka akcija, ali pri nadziranju, ko so ali niso odpravljeni odvečni stroški.

Vse do sedaj obravnavane stroške je še vedno mogoče vključiti v okvir njihove splošne opredelitve, po kateri so cenovno izraženi potroški tistih prvin, ki smotrno sodelujejo pri procesu nastajanja poslovnih učinkov, torej proizvodov ali storitev. Stroški posamezne vrste so zmožek potroškov in ustrezne cene posamezne vrstine. Drugače je pa v pogledu oportunitetnih stroškov. Ti so opredeljeni z vrednostnim zneskom, ki ga izgubimo zato, ker smo opustili določeno različico v korist usvojene različice. Če npr. določeno vsoto denarja vložimo v kak posel, kalkuliramo na klasični način tako, da kot strošek v zvezi s tem denarjem jemljemo obresti, ki jih je treba plačati, na sodobnejši način pa se vprašamo, kaj bi s tem denarjem lahko zaslužili, če bi ga vložili v kak drug posel; izgubljeni zaslužek tistega posla, ki se ga s tem denarjem nismo lotili, je oportunitetni strošek izbrane različice, ne pa obresti. Če npr. na razpoložljivih zmogljivostih proizvajamo določeno vrsto proizvoda in s tem izgubimo možnost, da bi proizvajali kako drugo vrsto proizvoda, ne smemo videti stroška teh zmogljivosti, ki odpade na izbrano vrsto proizvoda, v ustrezni amortizaciji in drugih splošnih stroških stalne narave, temveč v izgubljenem prispevku za kritje, ki bi nam ga dala proučevana druga vrsta proizvoda, ki smo se ji odrekli. Oportunitetni stroški imajo lahko različno vsebino, čeprav so najbolj pogosto enaki razliki med izgubljenimi prihodki in nenastalimi spremenljivimi stroški tiste različice, ki smo jo opustili v prid izbrane različice. V vsakem primeru pa vidimo, da so močno povezani z reševanjem določenega problema v določenih razmerah, to pa je značilno za oblikovanje informacij z upravljalnega vidika.

Če naj bo stroškovno računovodstvo čimbolj prilagojeno potrebam pri poslovnem odločanju, mora nujno upoštevati pravkar podane ugotovitve o novih pojmih stroškov in v čimvečji meri dajati informacije tudi o njih.

Poznavanje stroškov po stroškovnih nosilcih je pomembno pri številnih poslovnih odločitvah, zlasti prodajnih, proizvodnih in nakupnih odločitvah. Če so stroškovni nosilci kakih proizvodov, ki jih organizacija združenega dela namerava uvrstiti med svoja osnovna sredstva, pa imamo primer, ko so informacije o stroških, ki odpadejo na stroškovne nosilce, pomembne celo za tehnične odločitve.

Stroški, na katerih so zasnovane poslovne odločitve v opisanih primerih, so seveda načrtovani stroški, in ne ostvarjeni stroški. Ostvarjeni stroški, ki odpadejo na proučevani stroškovni nosilec, so namreč poznani prepozno, da bi bili pri začetnih odločitvah koristni. Lahko so koristni le pri popravljajlnih odločitvah, ko npr. ugotavljamo, da se ostvarjeni stroški po stroškovnih nosilcih odmikajo od načrtovanih. Vendar takšna primerjava pri poslovnih odločitvah ni neizbežna. Kadar do nje pride, pa moramo najprej ugotoviti,

ali nimajo odmiki izvora v drugačni metodologiji. Če pri ugotavljanju načrtovanih stroškov po stroškovnih nosilcih ne uporabljamo iste metodologije kot pri ugotavljanju ostvarjenih stroškov po stroškovnih nosilcih, seveda ne moremo primerjati obeh. Brez dvoma pa se moramo pri načrtovanju stroškov po stroškovnih nosilcih držati takšne natančnosti, kot je sicer poznana pri knjigovodskih obračunih.

Prej smo že poudarili, da lahko načrtujemo stroške na podlagi preteklih dejanskih, ocenjenih ali standardnih velikosti. To velja seveda tudi za stroške, ki odpadejo na stroškovne nosilce. Ne glede na izbrano možnost v tem smislu, pa lahko zajemamo na stroškovne nosilce npr. vse stroške, samo stroške ustvarjanja učinkov (proizvodne stroške), samo spremenljive stroške, samo materialne stroške z amortizacijo itd. Medtem ko o teh metodah v finančnem računovodstvu govorimo kot o metodah vrednotenja zalog, od katerih nekatere ne dovoljujejo več naši predpisi, govorimo o njih v stroškovnem računovodstvu kot o metodah prenosa stroškov na stroškovne nosilce. Nikjer pa ni rečeno, da morajo biti enake metode v uporabi v finančnem in stroškovnem računovodstvu. Naj navedemo za primer samo metodo »direct costing«, ki jo nekatere naše organizacije združenega dela že dolgo s pridom uporabljajo v stroškovnem računovodstvu, čeprav v finančnem računovodstvu do konca leta 1969 še ni bila dopustna in čeprav tudi sedaj v čisti obliki ni več dopustna v finančnem računovodstvu.

Po prvi pravkar navedeni metodi s količinami poslovnih učinkov kot stroškovnimi nosilci poračunamo vse neposredne in splošne stroške, tj. ugotavljamo lastno ceno I količinske enote. Pri drugi metodi s količinami poslovnih učinkov poračunamo vse neposredne in splošne stroške v proizvodnji, medtem ko so splošni stroški uprave in prodaje obravnavani kot stroški razdobja. Pri tretji metodi s količinami poslovnih učinkov poračunamo vse spremenljive stroške, medtem ko so vsi stalni stroški obravnavani kot stroški razdobja. Pri četrti metodi pa s količinami poslovnih učinkov poračunamo le materialne stroške in amortizacijo, medtem ko vse druge pokrijemo z dohodkom razdobja. Postavljanje ali presojanje prodajnih cen se seveda razlikuje, če so stroški, ki odpadejo na posamezen stroškovni nosilec, opredeljeni različno. Podobno je treba paziti na opredelitev stroškov po stroškovnih nosilcih tudi pri drugih odločitvah.

Kadar obravnavamo stroške, ki jih je treba poznati pri postavljanju ali presojanju prodajnih cen, je neizogibna podrobna analiza prodajnih stroškov, ki jih stroškovno računovodstvo običajno ne obravnava s potrebno skrbjo. Zato tudi ni tako lahko priti do odgovora na vprašanje, h katerim skupinam odjemalcev naj bo usmerjena prodaja, na katerih geografskih območjih naj bodo storjeni ukrepi za razširjanje trga in katere prodajne poti naj bodo v uporabi. Drugo je podrobna analiza proizvodnih stroškov. Da bi lahko ugotavljali optimalno velikost serije in optimalno velikost zaloge proizvodov, moramo poznati med drugim stroške sprožitve posamezne serije in stroške skladiščenja proizvedene količinske enote. Tudi teh podatkov ne obravnava stroškovno računovodstvo s potrebno skrbjo, to pa seveda otežuje ustrezne analize. Povsem enaka je ugotovitev, kadar želimo priti do informacij o optimalni velikosti naročila in optimalni velikosti zaloge materiala. Tedaj bi morali poznati med drugim stroške posameznega naročila in stroške skladiščenja kupljene količinske enote. Tudi takšnih podatkov navadno ne najdemo v stroškovnem računovodstvu. Klasično stroškovno računovodstvo je torej še premalo usklajeno z analizami, ki so nujne pri so-

dobnih poslovnih odločitvah. Da bi ga izboljšali, ga je koristno usmerjati z vidika potreb pri poslovnih odločitvah.

Iz vsega navedenega že razberemo, da ne zadoščajo običajne rešitve v klasičnem stroškovnem računovodstvu, temveč da moramo posebej oblikovati informacije, ki so problemsko utemeljene. Ni določena informacija o stroških kakega stroškovnega nosilca v vseh primerih odločujoča (relevantna). Vzemimo kot primer obračunsko kalkulacijo lastne cene I določenega proizvoda. V stroškovnem računovodstvu je poznana razdelitev stroškov na neposredne in splošne. Da bi lahko izračunali računovodsko natančno lastno ceno I določenega proizvoda pri raznovrstni proizvodnji, je treba vzpostaviti stroškovna mesta, na katerih spremljamo neposredne in splošne stroške. Število teh stroškovnih mest je med drugim odvisno od podobnosti razmerij med splošnimi stroški in tistimi neposrednimi stroški, ki jih jemljemo kot podlago za njihovo razdelitev po proizvodih. Če se na več delovnih mestih pojavlja enako razmerje, jih lahko združimo v isto stroškovno mesto. Toda če v okviru prvotno vzpostavljenega stroškovnega mesta ugotovimo glede na amortizacijo uporabljenih strojev bistveno različna razmerja na tamkajšnjih delovnih mestih, je treba to stroškovno mesto razdeliti na več stroškovnih mest. Prav tako je za kalkulacijo lastne cene I zelo pomembno, da pravilno izberemo podlago za razdelitev splošnih stroškov. Ko potem glede na gibanje danega proizvoda prek določenih stroškovnih mest izračunamo njegovo lastno ceno I, kar je običajni rezultat dela v klasičnem stroškovnem računovodstvu, se lahko vprašamo, v čem je njena izrazna moč, kakšen je namen takšnega izračuna in pri katerih poslovnih odločitvah lahko uporabimo dobljena spoznanja. Navadno se sploh ne zavedamo, da ima vsak izračun samo relativen pomen. Ostvarjena lastna cena I danega proizvoda v danem mesecu morda ne bo več realistična v naslednjem mesecu, ker se spreminjajo cene porabljenih prvin ali se pa spreminja obseg dejavnosti. Včasih se naslonimo na načrtovano lastno ceno I pri odločanju o prihodnjem poslovanju, medtem ko ostvarjena lastna cena I omogoča samo kontrolo preteklega poslovanja. Toda tudi načrtovana lastna cena I upošteva samo določen obseg proizvodnje in tamkajšnjo razdelitev stalnih stroškov po proizvodih. Če se v prihodnosti obseg proizvodnje spremeni, načrtovana lastna cena I ni več realistična podlaga za odločanje. V takšnem primeru je bolje poznati načrtovane spremenljive stroške na količinsko enoto proizvoda, na katere ne vpliva sprememba obsega proizvodnje, in tudi načrtovane stalne stroške v celotnem znesku, na katere prav tako ne vpliva sprememba obsega proizvodnje. Toda že spet vemo, da v določenih razmerah spremenljivi stroški niso sorazmerni, stalni stroški pa ne neomejeno stalni. Če potrebujemo informacije pri odločitvi o dodatni proizvodnji, moramo poznati dodatne stroške, ki niso nujno enaki načrtovanim spremenljivim stroškom dodatno proizvedenih enot proizvoda. Vidimo torej, da je najprej treba poznati razmere, v katerih želimo rešiti določen problem. Šele nato moremo ugotoviti, kateri podatki o stroških so odločilni, kateri so torej pravzaprav informacije kot podlaga za odločanje. V kakem primeru je to lahko podatek o ostvarjeni lastni ceni I, v drugem podatek o načrtovani lastni ceni I na podlagi ocenjenih povprečij, v tretjem podatek o načrtovanih spremenljivih stroških proizvoda, v četrtem podatek o ocenjenih dodatnih stroških itd. Poznati je torej treba problem in razmere, v katerih ga rešujemo po tej strani, in tudi izrazno moč podatkov o po proizvodih razdeljenih stroških in obnašanje posamezne vrste stroškov po drugi strani. Z enim samim podatkom o stro-

ških proizvoda, ki nam ga na nevtralni način daje stroškovno računovodstvo, si pa ne moremo pomagati v vsakem primeru.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih pa ima dvojen namen:

- a) omogočiti pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce;
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren.

Prvi namen je starejši in ima bolj obračunskotehnične oznake. Drugi je novejši in neposredno pomemben z upravljalnega vidika. V tem primeru nas namreč ne zanima tehnika ugotavljanja načrtovanih ali ostvarjenih stroškov po stroškovnih mestih, pač pa pravilno tolmačenje razlik med njimi. Ostvarjeni stroški so primerljivi z načrtovanimi le, če je zagotovljena metodološka enotnost pri njihovem ugotavljanju. V proučevanju odmikov med njimi in ukrepanju na tej osnovi pa najdemo ostvaritev tako imenovanega upravljanja na podlagi izjem (management by exception). Odmike je treba pojasniti po razlogih. Če do odmikov ne pride, ni treba obremenjevati s takšnimi informacijami tiste, ki morajo o nečem odločiti. V takšnem primeru preprosto ni treba o ničemer odločiti, torej tudi podrobne informacije o stroških niso potrebne. Položaj se pa spremeni, če pride do odmikov. V takšnem primeru je treba opozoriti tiste, ki morajo o tem odločiti, ker je že dana podlaga za njihovo ukrepanje. Obračunska poročila stroškovnega računovodstva je torej mogoče v marsičem osredotočiti na pojasnjevanje odmikov, opustiti pa navajanje rezultatov, ki so skladni z načrti ali standardi. Vidimo torej velike možnosti za racionalizacijo obračunskih poročil, če se jih lotimo z upravljalnega vidika in ne z vidika klasičnega stroškovnega računovodstva.

Znano je dejstvo, da za znesek stroškov ne morejo odgovarjati proizvodi, temveč lahko odgovarjajo le ljudje. Zato je mogoče postaviti vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po stroškovnih mestih, kjer je za njih nekdo odgovoren. Stroškovna mesta obstajajo že v klasičnem računovodstvu. Toda odgovornost na njih ni skladna s celotno organizacijsko strukturo. Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko se pa odgovornost za iste stroške razteza na več ravni. Na vsakem mestu odgovornosti je torej treba poznati ne samo tiste stroške, za katere obstaja tu neposredna odgovornost, kot je to v primeru stroškovnih mest, temveč tudi za tiste stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere obstaja tam neposredna odgovornost. Razlika je samo v tem, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine razčlenjeni na podrobnosti, stroški druge skupine pa predloženi sintetično. Opisana rešitev se ponavlja tako dolgo, dokler ne pridemo do najvišje ravni odgovornosti.

Predračuni stroškov na posameznem mestu odgovornosti ne smejo biti togi, temveč morajo biti gibljivi; prilagajati se morajo ostvarjenemu obsegu in sestavi dejavnosti. Če bi ostvarjene stroške primerjali s prvotno načrtovanimi, ki so upoštevali povsem drugačen obseg in sestavo dejavnosti, ne bi prišli do nikakršne utemeljene sodbe o razliki niti ne bi mogli izvajati nadzora. Sicer je pa najlažje mogoče oblikovati sodbo o stroških tako, da izhajamo iz njihove analize, ki je poznana v sistemu standardnih stroškov. V tem primeru ostvarjeni obseg proizvodnje ali poslovanja na kakem mestu odgovornosti pomnožimo s standardnimi stroški enote tega obsega in do-

bimo standardne stroške za celoten obseg. Če se ostvarjeni stroški razlikujejo od tako ugotovljenih standardnih stroškov, je mogoče iskati razloge v raznih smereh. Odmiki od standardnih stroškov neposrednega materiala imajo npr. svoje razloge v:

- a) cenah in
- b) potroških.

Podobno imajo odmiki od standardnih neposrednih osebnih dohodkov npr. svoje razloge v:

- a) obračunskih postavkah in
- b) času.

Odmiki od standardnih splošnih stroškov pa imajo npr. svoje razloge v:

- a) cenah in obračunskih postavkah,
- b) potroških in času v danem obsegu in sestavi dejavnosti,
- c) obsegu in sestavi dejavnosti.

Če ostvarjeni obseg dejavnosti ne ustreza standardnemu, se pojavljajo tudi razlike med prilagojenimi načrtovanimi splošnimi stroški in standardnimi splošnimi stroški na kateremkoli mestu odgovornosti. Prilagojeni načrtovani splošni stroški namreč upoštevajo stalne splošne stroške kot celoto, spremenljive splošne stroške pa v znesku, ki ustreza ostvarjenemu obsegu dejavnosti. Nasprotno je pri standardnih splošnih stroških zadeva drugačna. V začetku je namreč poznan znesek standardnih splošnih stroškov na enoto standardnega obsega dejavnosti; če ga preračunamo na ostvarjeni obseg dejavnosti, preračunamo tudi stalni del teh splošnih stroškov na ta obseg in ga torej ne jemljemo za nerazdeljeno celoto. Če je ostvarjeni obseg dejavnosti manjši od standardnega, pomeni, da je stalni del stroškov iz okvira standardnih splošnih stroškov upoštevan v manjšem znesku, kot je pri prilagojenih načrtovanih splošnih stroških. Če je, nasprotno, ostvarjeni obseg večji od standardnega, pomeni, da je stalni del stroškov iz okvira standardnih splošnih stroškov upoštevan v večjem znesku, kot je pri prilagojenih načrtovanih splošnih stroških. Spremenljivi del splošnih stroškov je, nasprotno, pri standardnih splošnih stroških in pri prilagojenih načrtovanih stroških izračunan enako glede na ostvarjeni obseg dejavnosti.

Če bi končno želeli primerjati prilagojene načrtovane stroške na kateremkoli mestu odgovornosti s prvotno načrtovanimi, ki so upoštevali drugačen obseg in sestavo dejavnosti, pa je razlika sestavljena praktično samo iz spremenljivih stroškov, neposrednih in splošnih. Na znesek stalnih stroškov namreč ne vplivata niti obseg niti sestava dejavnosti, če se le sučemo v okviru prvotnih zmogljivosti.

Odmike v stroških je seveda mogoče zasledovati po stroškovnih mestih in mestih odgovornosti ne glede na to, ali organizacija združenega dela uporablja vrednotenje stroškovnih nosilcev po lastnih cenah, proizvodnih stroških, spremenljivih stroških ali materialnih stroških z amortizacijo.

Ni naš namen spuščati se v podrobnosti teoretskih izhodišč za oblikovanje informacij o stroških, ki so potrebne pri sprejemanju poslovnih odločitev. Opozoriti pa moramo na nekatera vsebinska vprašanja, ki so v gospodarski praksi vse prerada zanemarjena, nakar informacije o stroških niso več problemsko angažirane. Zato si oglejmo postopek oblikovanja teh informacij!

Da bi oblikovali informacije o stroških, ki so relevantne, je treba izhajati iz potreb v okviru procesa odločanja. Ko ugotovimo, katere informacije so nam potrebne, pa moramo preiti na zbiranje podatkov in njihovo spreminjanje v informacije. Stopnje so torej naslednje:

1. opredeliti problem, o katerem je treba sprejeti odločitev;
2. opredeliti razmere, v katerih je treba sprejeti odločitev o problemu pod 1), zlasti pa pričakovanje njihovih sprememb v prihodnosti;
3. razvijati različice, po katerih bi bilo mogoče rešiti problem pod 1) v razmerah pod 2);
4. izbrati sodilo, po katerem bi bilo mogoče tehtati različice pod 3);
5. natančno določiti informacije, ki jih terja sodilo pod 4);
6. glede na informacije pod 5) izbrati začetne podatke, iz katerih bi jih mogli oblikovati;
7. izbrati primerno metodologijo, po kateri je mogoče iz podatkov pod 6) oblikovati informacije pod 5);
8. presoditi boniteto vsake različice potem, ko je kvantificirana in s tem izpopolniti informacijsko podlago za sprejem odločitve o problemu pod 1).

Čim realnejše sodilo za odločanje izberemo, čimveč odločilnih prvin upoštevamo pri vsaki različici, čimbolje vračunamo negotovost v pogledu pričakovanja in čimbolj dojamemo posledice možne odločitve v daljšem roku, tem boljše informacijsko podlago za sprejem odločitve moremo oblikovati. V vsakem primeru pa se je treba zavedati relativnosti katerihkoli informacij. Spremenijo se npr. lahko naša pričakovanja, na katerih smo prvotno zasnovali informacije. Zato je vsako odločitev treba ponovno pretresti, če se pokaže, da smo nekaj napačno pričakovali. To pa pomeni, da je treba poznati izhodišče za prvotno odločitev, da bi bili usposobljeni spremljati spremembe in takoj opozoriti na potrebo, da jo spremenimo.

2. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI Z DELOVNIMI SREDSTVI

Materialna podlaga za delo so s tehničnega vidika delovna sredstva in delovni predmeti, s finančnega vidika pa vložena poslovna sredstva. Delovna sredstva že sama po sebi nakazujejo okvire, v katerih se bo moral sukati poslovni proces dane organizacije združenega dela. Stroške, ki se pojavljajo v zvezi z delovnimi sredstvi pa je mogoče presojati predvsem v povezavi s poslovnimi učinki, ki jih delovna sredstva omogočajo, in poslovnim izidom, ki ga prinašajo. V nadaljevanju si bomo ogledali nekaj najbolj značilnih primerov.

Primer A: NAKUP STROJA V ZVEZI Z NOVO DEJAVNOSTJO

Proučevana organizacija združenega dela namerava vpeljati novo dejavnost, za to pa je potreben nakup stroja. Ta dejavnost bi bila v prvih dveh letih dopolnilna k že obstoječi dejavnosti, nato bi pa dosedanjo dejavnost postopoma začela opuščati.

Računati je mogoče z letno prodajo 20.000 količinskih enot nove vrste poslovnega učinka po prodajni ceni 200 din v prvih dveh letih; v naslednjih treh letih je mogoče računati z letno prodajo 50.000 količinskih enot po enaki prodajni ceni. Od vključno šestega leta dalje za zdaj ni mogoče računati s prodajo.

Na trgu sta na razpolago dva stroja, ki bi omogočila nameravano proizvodnjo; imata različno nabavno ceno, a povzročata tudi različne spremenljive stroške na količinsko enoto:

TABELA 1

Vrsta stroja	Nabavna cena	Spremenljivi stroški na enoto	
		materialni str.	osebni dohodki
stroj X	4,000.000 din	100,— din	38,20 din
stroj Y	6,000.000 din	90,— din	35,— din

Nova dejavnost bo povečala dotedanji stalni del stroškov le za amortizacijo novega stroja. Ker bo v prvih dveh letih stara dejavnost obstajala v nezmanjšanem obsegu, nove ni treba bremeniti s sorazmernim delom dotedanjih stalnih stroškov. Ker se pa od tretjega leta dalje zmanjša obseg

TABELA 2

Sestavine	1. (2.) leto	din	3. (4., 5.) leto	din
Prihodki	20.000 × 200,—	4.000.000,—	50.000 × 200,—	10.000.000,—
— Spremenljivi materialni stroški	20.000 × 100,—	2.000.000,—	50.000 × 100,—	5.000.000,—
— Stalni materialni stroški	—	—	—	400.000,—
— Amortizacija	20 % od 4.000.000	800.000,—	20 % od 4.000.000,—	800.000,—
= Dohodek	—	1.200.000,—	—	3.800.000,—
— Spremenljivi osebni dohodki	20.000 × 38,2	764.000,—	50.000 × 38,2	1.910.000,—
— Stalni osebni dohodki	—	—	—	800.000,—
— Druge obveznosti iz dohodka	—	—	—	250.000,—
— Oblikovanje sklada skupne porabe	10 % od 764.000,—	76.400,—	10 % od 2.710.000,—	271.000,—
— Prispevki in davki iz dohodka	10 % od (1.200.000,— manj 382.000,—)	81.800,—	10 % od (3.800.000,— manj 1.355.000,—)	244.500,—
= Akumulacija	—	277.800,—	—	324.500,—

dotedanje dejavnosti zunaj nove proučevane, mora tedaj nova dejavnost prevzeti nase naslednje letne stalne stroške:

materialni stroški	400.000 din
osebni dohodki	800.000 din
druge obveznosti iz dohodka	250.000 din

Sklad skupne porabe je letno oblikovan z 10% od tedanjih osebnih dohodkov, prispevki in davki iz dohodka pa so obračunani z 10% od dohodka, zmanjšane za polovico osebnih dohodkov.

Nova dejavnost zahteva za 1.000.000 din povečana obratna sredstva in seveda naložbo v nov stroj; ob koncu petega leta je mogoče prodati stroj X ali stroj Y kot odpadni material za 100.000 din.

1. problem: Za kateri stroj naj se organizacija združenega dela odloči, če ima na razpolago sredstva svojega poslovnega sklada, po samoupravnem sporazumu pa računa najmanj z 10% donosnostjo poslovnega sklada?

Oglejmo si najprej pričakovano letno akumulacijo, če je v uporabi stroj X! Predračun je v tabeli 2 na 18. strani.

Poslovna sredstva, ki so angažirana pri proučevani dejavnosti, so iz leta v leto manjša za obračunano amortizacijo; amortizacijska sredstva in sredstva akumulacije lahko organizacija združenega dela sproti porabi za kako drugo ali povečano obstoječo dejavnost, to pomeni, da jih je treba upoštevati v takšni zvezi in ne več kot angažirana sredstva pri dejavnosti, iz katere izhajajo. V našem primeru je torej prikaz v proučevano dejavnost vloženih sredstev in na njih po samoupravnem sporazumu vezane najmanjše akumulacije naslednji:

TABELA 3

v mil. din

Leto	Obratna sredstva	Neodpisana vrednost stroja X ob začetku leta	Amortizacija v letu	Neodpisana vrednost stroja X ob koncu leta	Povprečna neodpisana vrednost v letu	Celotna angažirana poslovna sredstva	Najmanjša akumulacija v zvezi z dejavnostjo
1	2	3	4	5 (3—4)	6 (50% od 3 in 50% od 5)	7 (2+6)	8 (10% od 7)
1	1	4	0,8	3,2	3,6	4,6	0,46
2	1	3,2	0,8	2,4	2,8	3,8	0,38
3	1	2,4	0,8	1,6	2	3	0,3
4	1	1,6	0,8	0,8	1,2	2,2	0,22
5	1	0,8	0,8	—	0,4	1,4	0,14

TABELA 5

Sestavine	1. (2.) leto	din	3. (4., 5.) leto	din
Prihodki				
— Spremenljivi materialni stroški	20.000 × 200,—	4.000.000,—	50.000 × 200,—	10.000.000,—
— Stalni materialni stroški	20.000 × 90,—	1.800.000,—	50.000 × 90,—	4.500.000,—
— Amortizacija	20% od 6.000.000,—	—	20% od 6.000.000,—	400.000,—
= Dohodek		1.200.000,—		1.200.000,—
		1.000.000,—		3.900.000,—
— Spremenljivi osebni dohodki	20.000 × 35,—	700.000,—	50.000 × 35,—	1.750.000,—
— Stalni osebni dohodki		—		800.000,—
— Druge obveznosti iz dohodka		—		250.000,—
— Oblikovanje sklada skupne porabe	10% od 700.000,—	70.000,—	10% od 2.550.000,—	255.000,—
— Prispevki in davki iz dohodka	10% od (1.000.000,— manj 350.000,—)	65.000,—	10% od (3.900.000,— manj 1.275.000,—)	262.500,—
= Akumulacija		165.000,—		582.500,—

Ob primerjavi pričakovane in najmanjše akumulacije ugotovimo naslednje:

TABELA 4

Leto	Pričakovana akumulacija	Najmanjša akumulacija	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije
1	2	3	4 (2 : 3)
1	277.800 din	460.000 din	0,60391
2	277.800 din	380.000 din	0,73105
3	324.500 din	300.000 din	1,08167
4	324.500 din	220.000 din	1,475
5	324.500 din	140.000 din	2,31786
skupaj	1,529.100 din	1,500.000 din	1,0194

V prvih dveh letih ni dosežena najmanjša akumulacija, čeprav nova dejavnost tedaj ni obremenjena s sorazmernim delom stalnih stroškov, ker ti ob njeni uvedbi niso povečani in še vedno v celoti bremenijo staro dejavnost. Od tretjega leta dalje, ko se zmanjša obseg stare dejavnosti in poveča obseg nove dejavnosti, prevzame ta tudi sorazmerni del stalnih stroškov stare dejavnosti, kljub temu pa pričakovana akumulacija iz te nove dejavnosti že prekoračuje najmanjšo akumulacijo. V vseh petih letih skupaj je pričakovana akumulacija že za 1,94 % večja od najmanjše.

Če bi bil nasprotno kupljen stroj Y, bi bila pričakovana letna akumulacija takšna, kot jo prikazuje tabela 5 na 20. strani.

Prikaz angažiranih poslovnih sredstev in od njih obračunane akumulacije je v primeru uporabe stroja Y naslednji:

TABELA 6

v mil. din

Leto	Obratna sredstva	Neodpisana vrednost stroja Y ob začetku leta	Amortizacija v letu	Neodpisana vrednost stroja Y ob koncu leta	Povprečna neodpisana vrednost v letu	Celotna angažirana poslovna sredstva	Najmanjša akumulacija v zvezi z dejavnostjo
1	2	3	4	5 (3—4)	6 (50 % od 3 in 50 % od 5)	7 (2+6)	8 (10 % od 7)
1	1	6	1,2	4,8	5,4	6,4	0,64
2	1	4,8	1,2	3,6	4,2	5,2	0,52
3	1	3,6	1,2	2,4	3	4	0,4
4	1	2,4	1,2	1,2	1,8	2,8	0,28
5	1	1,2	1,2	—	0,6	1,6	0,16

Ob primerjavi pričakovane in najmanjše akumulacije ugotovimo naslednje:

TABELA 7

Leto	Pričakovana akumulacija	Najmanjša akumulacija	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije
1	2	3	4 (2 : 3)
1	165.000 din	640.000 din	0,25781
2	165.000 din	520.000 din	0,31731
3	582.500 din	400.000 din	1,45625
4	582.500 din	280.000 din	2,08036
5	582.500 din	160.000 din	3,64063
Skupaj	2,077.500 din	2,000.000 din	1,03875

Tudi to pot pričakovana akumulacija v prvih dveh letih ne dosega najmanjše, medtem ko jo v naslednjih letih presega. Stopnje nedoseganja in preseganja so pa večje kot pri stroju X. V vseh petih letih skupaj znaša preseganje 3,87 %. Torej je relativno večje kot v primeru uporabe stroja X.

Za nove investicije, ki jih ima organizacija združenega dela vedno v načrtu, pa ni vseeno, kdaj se od starih vrne vloženi denar. Čim bolj je odmaknjeno leto, v katerem so razpoložljiva amortizacijska sredstva in sredstva akumulacije, tem manjšo sedanjo vrednost imajo. Pri tem celo odmisli delovanje inflacije in računamo samo z delovanjem pričakovane obrestne mere, v našem primeru donosnosti poslovnega sklada. Ali preprosto, ob 10% obrestni meri pomeni 1.000 din prejemkov danes isto kot 1.100 din prejemkov čez leto dni ali 1.210 din prejemkov čez dve leti ali 1.331 din prejemkov čez tri leta. Z diskontnimi faktorji, ki ustrezajo izbrani 10% obrestni meri, lahko tudi izračunamo po obratni poti, kakšna je sedanja vrednost nekega zneska v prihodnosti. Oglejmo si torej izračun sedanje vrednosti prejemkov v zvezi z amortizacijo in akumulacijo in drugih zneskov, ki jih prinaša uporaba obeh strojev!

V primeru stroja X je izračun naslednji:

TABELA 8

Leto	Amortizacija	Akumulacija	Končna vrednost delovnega sredstva	Skupaj	Diskontni faktor	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov
1	2	3	4	5 (2+3+4)	6	7 (5×6)
1	800.000	277.800	—	1,077.800	0,909	979.720
2	800.000	277.800	—	1,077.800	0,826	890.263
3	800.000	324.500	—	1,124.500	0,751	844.499
4	800.000	324.500	—	1,124.500	0,683	768.033
5	800.000	324.500	100.000	1,224.500	0,621	698.314
skupaj						4,180.829

Če upoštevamo, da naša naložba v to delovno sredstvo znaša 4 milijone din, medtem ko je sedanja vrednost prihodnjih prejemkov v zvezi z amortizacijo in akumulacijo 4.180.829 din, pridemo do sklepa, da je sedanja vrednost prihodnjih prejemkov večja za 4,5 % od sedanjih izdatkov, saj je količnik

$$\frac{4.180.829 \text{ din}}{4.000.000 \text{ din}} = 1,045207$$

Pri tem smo zanemarili naložbo v obratna sredstva in dejstvo, da se akumulacija nanaša tudi nanjo.

V primeru stroja Y pa je izračun naslednji:

TABELA 9

v din

Leto	Amortizacija	Akumulacija	Končna vrednost delovnega sredstva	Skupaj	Diskontni faktor	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov
1	2	3	4	5(2+3+4)	6	7 (5×6)
1	1.200.000	165.000	—	1.365.000	0,909	1.240.785
2	1.200.000	165.000	—	1.365.000	0,826	1.127.490
3	1.200.000	582.500	—	1.782.500	0,751	1.338.657
4	1.200.000	582.500	—	1.782.500	0,683	1.217.447
5	1.200.000	582.500	100.000	1.882.500	0,621	1.169.032
skupaj						6,093.411

Če sedaj primerjamo sedanjo vrednost prejemkov v zvezi z amortizacijo in akumulacijo pri uporabi stroja Y z izdatki v znesku njegove nabavne vrednosti, tj. 6 milijoni din, ugotovimo:

$$\frac{6.093.411 \text{ din}}{6.000.000 \text{ din}} = 1,01557$$

Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov je le za 1,56 % večja od sedanjih izdatkov, ki so določeni z nabavno vrednostjo, medtem ko je pri stroju X večja za 4,5 %. Iz tega izhaja, da je glede na dinamiko vračila različica X boljša, čeprav je nominalno gledano, stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije tam nekoliko manjša.

Pri dosedanjem prikazovanju prejemkov in izdatkov smo zanemarili naložbo v obratna sredstva ob začetku tistega poslovanja, ki je vezano na dano delovno sredstvo, a tudi razpust teh obratnih sredstev v enakem nominalnem znesku ob koncu tistega poslovanja, ki je vezano na dano delovno sredstvo. Če nasprotno upoštevamo še navedeno, je v začetku treba računati z dodatno naložbo 1 milijona din, ki po petem letu ob diskontnem faktorju 0,621 po razpustu daje 621.000 din sedanje vrednosti prejemkov. V tem primeru je količnik sedanje vrednosti prihodnjih prejemkov ob primerjavi z izdatki pri stroju X

$$\frac{4.180.829 + 621.000 \text{ din}}{4.000.000 + 1.000.000 \text{ din}} = 0,96036$$

Pri stroju Y pa

$$\frac{6,093.411 + 621.000 \text{ din}}{6,000.000 + 1,000.000 \text{ din}} = 0,95920$$

Takšen izračun nam spet kaže na prednost stroja X pred strojem Y, to pa smo ugotovili že ob začetku. Dodatno nam pa kaže, da ob danih okoliščinah nobena različica s finančnega vidika ni zanimiva, saj je sedanja vrednost prihodnjih prejemkov manjša od same naložbe v novo dejavnost.

Vidimo torej, da se odločitev utegne razlikovati, če sodilo utemeljimo na dohodkovnih tokovih ali nasprotno na finančnih tokovih, zlasti še, če pri zadnjih zanemarjamo obratna sredstva, medtem ko jih pri prvih upoštevamo, ali če pri prvih zanemarjamo likvidacijsko vrednost delovnega sredstva, medtem ko jo pri zadnjih upoštevamo. Na tem mestu ne bomo razpravljali o tem, katero sodilo je primernejše. Opozarjamo samo na različnost podatkov o stroških, ki so potrebni v prvem in v drugem primeru. V prvem primeru je tudi najmanjši akumulaciji pripisana stroškovna narava, nakar ugotavljamo, v kolikšni meri jo je mogoče pokriti. V drugem primeru je nasprotno iz stroškov izključena ne samo programirana akumulacija, temveč tudi amortizacija, navsezadnje pa neposredno sploh ne govorimo več o stroških, temveč le o prejemkih in izdatkih; vsota akumulacije in amortizacije je sicer rezultat ustreznega upoštevanja drugih stroškov ob danih prihodkih, vendar se z njima v zvezi pri izračunu ne upoštevajo izdatki, temveč prejemki, medtem ko izdatke nakazuje nabavna vrednost delovnega sredstva.

2. problem: Za kateri stroj naj se odloči organizacija združenega dela, če ima možnost za financiranje nove dejavnosti le s pomočjo bančnega kredita, ki ga dobi za 5 let ob 10% obrestni meri?

Sedaj je razmišljanje z vidika proučevane organizacije združenega dela povsem drugačno. Ne glede na bančna sodila za odobravanje kreditov je za proučevano organizacijo združenega dela najpomembnejše vedeti, katera različica ji povzroča večje težave v pogledu poslovnega izida in v pogledu likvidnosti. Računati je namreč treba s tem, da obresti od dobljenega bančnega kredita povečajo siceršnje stroške, to pa zmanjšuje možnosti za akumulacijo, lahko pa tudi zmanjšuje možnosti za oblikovanje sklada skupne porabe ali celo povzroča izgubo pri novem poslovanju; izgubo bi bilo treba pokrivati najprej s presežki prihodkov nad odhodki drugih dejavnosti, to pa bi tudi pri celotni organizaciji združenega dela poslabšalo njen poslovni izid. Po drugi strani je kredit treba vrniti ne glede na možnosti, ki jih ustvarja novo poslovanje; res ga je mogoče vrniti tudi s pomočjo amortizacijskih sredstev te nove dejavnosti, amortizacijskih sredstev drugih dejavnosti in zlasti s sredstvi akumulacije nove in drugih dejavnosti. Kljub vsemu pa le kaže natančno proučiti, kakšne posledice ima nakup stroja X in kakšne nakup stroja Y.

Za celotno dejavnost na podlagi stroja X je potreben bančni kredit 5 milijonov din, ki pokriva tudi povečana obratna sredstva. Anuitetni načrt ob 5-letnem vračilnem roku in 10% obrestni meri je naslednji:

TABELA 10

v mil. din

Leto	Anuiteta	od tega za	
		vračilo	obresti
1	1,319	0,819	0,5
2	1,319	0,901	0,418
3	1,319	0,991	0,328
4	1,319	1,090	0,229
5	1,319	1,199	0,120
Skupaj		5,000	

Če te podatke vstavimo v naš prvotni izračun razporejanja dohodka, ugotovimo naslednje:

TABELA 11

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Dohodek	1,200.000	1,200.000	3,800.000	3,800.000	3,800.000
- Osebnih dohodkov	-764.000	-764.000	-2,710.000	-2,710.000	-2,710.000
- Obresti	-500.000	-418.000	-328.000	-229.000	-120.000
- Druge obveznosti iz dohodka	—	—	-250.000	-250.000	-250.000
- Prispevki in davki iz dohodka (10% od dohodka manj 50% osebnih dohodkov)	-81.800	-81.800	-244.500	-244.500	-244.500
= Ostanek dohodka	-145.800	-63.800	267.500	366.500	475.500
- Oblikovanje sklada skupne porabe (10% od osebnih dohodkov)	-76.400	-76.400	-271.000	-271.000	-271.000
= Akumulacija	-222.200	-140.200	-3.500	95.500	204.500
- Za kritje izgube preteklih let	—	—	—	95.500	204.500
= Kumulativna akumulacija	-222.200	-362.400	-365.900	-270.400	-65.900

Vračilo kredita pa je mogoče pokriti takole:

TABELA 12

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Znesek vračila	819.000	901.000	991.000	+1.090.000	1.199.000
— Amortizacija	800.000	800.000	800.000	800.000	800.000
— Akumulacija (po izravninah)	—	—	—	—	—
— Likvidacijska vrednost delovnega sredstva	—	—	—	—	100.000
— Razpust obratnih sredstev	—	—	—	—	1.000.000
= Razlika (razpoložljivi znesek manj znesek vračila)	-19.000	-101.000	-191.000	-290.000	+701.000
Kumulativna razlika	-19.000	-120.000	-311.000	-601.000	100.000

Iz presežka prihodkov drugih dejavnosti bo treba pokriti v 5 letih kumulativno 65.900 din presežka odhodkov nad prihodki proučevane dejavnosti, to pa pomeni negativni dohodkovni tok. Nasprotno je vračilo kredita v 5 letih mogoče pokriti z amortizacijo in razpustom obratnih sredstev, vezanih na proučevano novo dejavnost, ostane pa še 100.000 din, tj. preostala vrednost delovnega sredstva ob njegovem izničenju. Nominalno, brez preračuna na sedanjo vrednost, imamo opravka s pozitivnim finančnim tokom, ki je celo večji od kumulativne izgube 65.900 din.

Po drugi strani je za celotno dejavnost na podlagi stroja Y potreben bančni kredit 7 milijonov din, ki pokriva tudi povečana obratna sredstva. Anuitetni načrt ob 5-letnem vračilnem roku in 10% obrestni meri pa je naslednji:

TABELA 13

v mil. din

Leto	Anuiteta	od tega za	
		vračilo	obresti
1	1,846	1,146	0,7
2	1,846	1,262	0,584
3	1,846	1,387	0,459
4	1,846	1,526	0,320
5	1,846	1,679	0,167
skupaj		7,000	

Če te podatke vstavimo v naš prvotni izračun razporejanja dohodka, ugotovimo naslednje:

TABELA 14

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Dohodek	1,000.000	1,000.000	3,900.000	3,900.000	3,900.000
– Osebnih dohodki	–700.000	–700.000	–2,550.000	–2,550.000	–2,550.000
– Obresti	–700.000	–584.000	–459.000	–320.000	–167.000
– Druge obveznosti iz dohodka	—	—	–250.000	–250.000	–250.000
– Prispevki in davki iz dohodka (10 % od dohodka manj 50 % osebnih dohodkov)	–65.000	–65.000	–262.500	–262.500	–262.500
= Ostanek dohodka	–465.000	–349.000	–378.500	–517.500	–670.500
– Oblikovanje sklada skupne porabe (10 % od osebnih dohodkov)	–70.000	–70.000	–255.000	–255.000	–255.000
= Akumulacija	–535.000	–419.000	123.500	262.500	415.500
– Za kritje izgube preteklih let	—	—	–123.500	–262.500	–415.500
= Kumulativna akumulacija	–535.000	–954.000	–830.500	–568.000	–152.500

Vračilo kredita pa je mogoče pokriti tako, kot prikazuje tabela 15 na 28. strani.

Spet vidimo iz prvega pregleda dohodkovno situacijo in iz drugega finančno, ali bolje, likvidnostno. Iz presežka prihodkov drugih dejavnosti bo treba pokriti v 5 letih 152.500 din presežka odhodkov nad prihodki pročeuvane dejavnosti, to pa pomeni precej slabšo rešitev kot pri odločitvi za stroj X. Vrnjeni kredit je pa podobno kot pri stroju X v 5 letih pokrit, s tem da ostane še 100.000 din preostale vrednosti delovnih sredstev, to je pa manj, kot znaša kumulativna izguba.

Če proučujemo zgolj dohodkovne tokove, se nam potemtakem ne izplača niti različica s strojem X niti različica s strojem Y. Toda če osvetljujemo zadevo z vidika finančnih tokov, se pojavlja različica s strojem X še vedno kot primerna. Brž ko upoštevamo inflacijo, se nam tudi sodba o dohodkovnih tokovih spremeni. V takšnih razmerah se namreč nominalno z leti povečujejo prihodki in tudi odhodki, razen tistih, ki so povezani z dobljenim kreditom, tj. obresti; po drugi strani se tudi nominalno povečujejo zneski, ki omogočajo kritje vračila kredita, medtem ko se sam znesek vračila kredita ne spreminja v primerjavi z dosedanjsimi navedbami. Vendar se v oblikovanje informacij v takšnih razmerah na tem mestu ne bomo spuščali.

TABELA 15

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Znesek vračila	1,146.000	1,262.000	1,387.000	1,526.000	1,679.000
Amortizacija	1,200.000	1,200.000	1,200.000	1,200.000	1,200.000
Akumulacija (po izravninah)	—	—	—	—	—
Likvidacijska vrednost delovnega sredstva	—	—	—	—	100.000
Razpust obratnih sredstev	—	—	—	—	1,000.000
Razlika (razpoložljivi znesek manj znesek vračila)	+54.000	-62.000	-187.000	-326.000	+621.000
Kumulativna razlika	+54.000	-8.000	-195.000	-521.000	+100.000

Povsem zadošča spoznanje, da je v različnih okoliščinah treba oblikovati informacije, ki omogočajo rešiti dani problem, na različne načine in da so pri tem ob izhodišču potrebni tudi različni podatki.

3. problem: Za kateri stroj naj se organizacija združenega dela odloči, če v vsakem primeru lahko ob začetku sama s svojim poslovnim skladom pokriva 50 % naložbe v dodatna osnovna in obratna sredstva, medtem ko drugih 50 % združujejo oziroma vlagajo druge osebe?

Sedaj je razmišljanje z vidika proučevane organizacije združenega dela odvisno od tega, kako je opredeljena udeležba drugih v skupnem dohodku. Znano je, da je možen razpon od gibljivega nadomestila in vračila prek gibljivega nadomestila in določenega vračila ali prek določenega nadomestila in gibljivega vračila celo do določenega nadomestila in vračila, ki je vsaj formalno že zelo blizu rešitvam pri kreditnih odnosih.

Denimo, da iz dohodka, ki je sedaj skupni dohodek, priznamo kot udeležbo proučevane organizacije združenega dela takoj vse osebne dohodke in druge obveznosti iz dohodka, pri katerih je njihov že poznani znesek sprejet kot standarden. Da jih lahko pokrijemo, je seveda treba priznati tudi ustrezni del prispevkov in davkov iz dohodka, v našem primeru denimo z 11,11 % od polovice osebnih dohodkov in celotnih drugih obveznosti iz dohodka (to ustreza 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov). Ostanek skupnega dohodka pa je razdeljen tako, da so najprej ugotovljeni kalkulatívni zneski oblikovanja sklada skupne porabe z 10 % od osebnih dohodkov (oziroma z 11,11 % od osebnih dohodkov, če vključujemo tudi ustrezne prispevke in davke iz dohodka), akumulacija z 10 % od poslovnega sklada (oziroma z 11,11 % od vključenimi prispevki in davki iz do-

hodka), ki je vključen v naložbo v začetku vsakega leta, nadomestilo za gospodarjenje z 10 % od obveznosti iz združenih sredstev v začetku vsakega leta (to je glede na prispevke in davke iz dohodka spet treba povečati na 11,11 %) in vračila 100.000 din (to je po predpisih zunaj osnove za obračun prispevkov in davkov iz dohodka). Te kalkulativne zneske je seveda treba vsako leto revalorizirati glede na možnosti, ki jih daje ostanek skupnega dohodka. Po drugi strani pa je za letno vračilo 400.000 din v primeru stroja X in 600.000 din v primeru stroja Y (tj. 50 % amortizacije, ker je tudi prvotna naložba drugih oseb znašala 50 % od celotne naložbe v osnovna sredstva) treba uporabiti amortizacijska sredstva in ta del ni revaloriziran glede na možnosti v okviru skupnega dohodka. Znesek nadomestila za gospodarjenje v posameznem letu ne more biti večji od zneska, ki ustreza 20 % začetnega stanja obveznosti iz združenih sredstev v tem letu; presežek se smatra kot vračilo. Ob koncu petega leta je po navedenem avtomatizmu še nevrnjena združena sredstva drugih treba vrniti s pomočjo sredstev iz drugega poslovanja dane organizacije združenega dela. Znesek 50 % amortizacije zmanjšuje pri obračunu naložbo proučevane organizacije združenega dela v to novo poslovanje, ker jo je mogoče uporabiti kje drugje, znesek dejansko obračunanega vračila in 50 % amortizacije pa naložbo drugih oseb v to novo poslovanje; toda za znesek vračila se proučevani organizaciji združenega dela povečuje poslovni sklad, ki pokriva v obravnavanem poslovanju prisotna poslovna sredstva, medtem ko se za znesek akumulacije smatra, da zapušča skupno poslovanje in ima enako naravo kot znesek za nadomestilo. Poslovna sredstva, ki so vključena v skupno poslovanje, se vsako leto zmanjšajo za obračunano amortizacijo, sestava njihovega financiranja se pa tudi spreminja iz leta v leto, ker se za znesek vračila, ki ga omogoča ostanek skupnega dohodka, zmanjšuje udeležba druge osebe in povečuje udeležba proučevane organizacije združenega dela.

Če te podatke vstavimo v naš prvotni izračun razporejanja dohodka, ugotovimo pri poslovanju na podlagi stroja X naslednje:

Ugotavljanje ostanka skupnega dohodka (stroj X)

TABELA 16

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Skupni dohodek	1,200.000	1,200.000	3,800.000	3,800.000	3,800.000
— Osebni dohodki	764.000	764.000	2,710.000	2,710.000	2,710.000
— Druge obveznosti iz dohodka	—	—	250.000	250.000	250.000
— Prispevki in davki iz dohodka (11,11 % od 50 % osebnih dohodkov in vseh obvez.)	42.444	42.444	178.333	178.333	178.333
= Ostanek skupnega dohodka	393.556	393.556	661.667	661.667	661.667

Kalkulativno potrebno razporejanje ostanka skupnega dohodka

TABELA 17

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Za sklad skupne porabe (11,11 % od OD)	84.880	84.880	301.081	301.081	301.081
Za akumulacijo (11,11 % od nevrnjene lastne naložbe v zač. leta)	277.750	239.216	201.487	166.486	132.701
Za nadomestilo (11,11 % od nevrnjene naložbe drugih v zač. leta)	277.750	227.404	176.253	122.374	67.279
Za vračilo (absol. znesek)	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Skupaj	740.380	651.500	778.821	689.941	601.061

TABELA 18

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Koeficient pokritja kalkulativnega razporejanja ostanka skup. dohodka	$\frac{393.556}{740.380}$	$\frac{393.556}{651.500}$	$\frac{661.667}{778.821}$	$\frac{661.667}{689.941}$	$\frac{661.667}{601.061}$
(ostanek skupnega dohodka: vsota sestavin kalkulativnega razporejanja)	0,53156	0,60408	0,84957	0,95902	1,10083

Možno razporejanje ostanka skupnega dohodka

(sestavine kalkulativnega razporejanja \times koeficient pokritja)

TABELA 19

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Za sklad skupne porabe (bruto)	45.118	51.273	255.790	288.742	331.439
Za akumulacijo (bruto)	147.641	144.505	171.179	159.663	146.081
Za nadomestilo (bruto)	147.641	137.370	149.740	117.359	74.063
Za vračilo (neto)	53.156	60.408	84.958	95.903	110.084
Skupaj	393.556	393.556	661.667	661.667	661.667

Naložba OZD	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob začetku leta	2,500.000	2,153.156	1,813.564	1,498.522	1,194.425
- 50% amortizacije	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
+ Oblikovanje poslovnega sklada v zvezi z vračilom	55.156	60.408	84.958	95.903	110.084
Ob koncu leta	2,153.156	1,813.564	1,498.522	1,194.425	904.509

Naložba drugih	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob začetku leta	2,500.000	2,046.844	1,586.436	1,101.478	605.575
- 50% amortizacije	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
- Vračilo iz skupnega dohodka	53.156	60.408	84.958	95.903	110.084
Ob koncu leta	2,046.844	1,586.436	1,101.478	605.575	95.491

Celotna naložba	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob koncu leta	4,200.000	3,400.000	2,600.000	1,800.000	1,000.000
Že vrnjeno do konca leta (z amortizacijo)	800.000	1,600.000	2,400.000	3,200.000	4,000.000
Skupaj vloženo ob začetku	5,000.000	5,000.000	5,000.000	5,000.000	5,000.000

Kot vidimo, se iz leta v leto manjša naložba v proučevano poslovanje, ker ga zapuščajo amortizacijska sredstva in sredstva akumulacije, iz leta v leto pa se povečuje tudi odstotek pokrivanja še preostalih vloženi sredstev, ki se nanaša na našo proučevano organizacijo združenega dela, kajti kolikor je drugim osebam vrnjena njihova začetna naložba v okviru možnosti, ki jih daje skupni prihodek, toliko je povečan poslovni sklad pri proučevani organizaciji združenega dela. V nasprotju s kreditnimi odnosi je sedaj nadomestilo in tudi vračilo zunaj amortizacijskih sredstev določeno z možnostmi, ki jih daje skupni dohodek.

Če že prepustimo presojanje uspešnosti naložbe druge osebe v dano poslovanje njej sami, pa je z vidika proučevane organizacije združenega dela le treba pogledati, kako je pri njej z donosnostjo v dano poslovanje vezanih sredstev in kakšna je čista sedanja vrednost investicije.

Vzemimo, da so njenā povprečna sredstva, ki so angažirana v danem poslovanju, izračunana na podlagi začetnega in končnega stanja v posameznem letu. Najmanjšo akumulacijo računamo z 10 % od tega povprečnega stanja, pričakovano akumulacijo za posamezno leto pa dobimo, če bruto

akumulacijo iz možnega razporejanja skupnega dohodka za posamezno leto zmanjšamo za 10 % prispevkov in davkov iz dohodka. Toda tako ugotovljena akumulacija ni vse, to pa povečuje lastna sredstva proučevane organizacije združenega dela. Njen poslovni sklad se povečuje tudi v zvezi z vračilom združenih sredstev drugim osebam. Po drugi strani pa moramo upoštevati še dejstvo, da oblikovanje sklada skupne porabe kalkulatивно ne ustreza vedno potrebam in da je za njegov izpad treba uporabiti siceršnjo akumulacijo, za njegov presežek pa se akumulacija istega leta lahko povečuje.

Pregled je naslednji:

TABELA 20

Zap. št.	Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1	Vložena sredstva ob začetku leta	2,500.000	2,153.156	1,813.564	1,498.522	1,194.425
2	Vložena sredstva ob koncu leta	2,153.156	1,813.564	1,498.522	1,194.425	904.509
3	Povprečna vložena sredstva v letu (polovica od 1 + 2)	2,326.578	1,983.360	1,656.043	1,346.473	1,049.467
4	10 ^o /o akumulacija od zap. št. 3	232.658	198.336	165.604	134.647	104.947
5	Bruto akumulacija iz razporejanja skupnega dohodka	147.641	144.505	171.179	159.663	146.081
6	Neto akumulacija iz razporejanja skupnega dohodka (zap. št. 5 manj 10 %)	132.877	130.055	154.061	143.697	131.473
7	Povečanje poslovnega sklada zunaj akumulacije	53.156	60.408	84.958	95.903	110.084
8	Bruto razlika med kalkulativnim in možnim oblikovanjem sklada skupne porabe	-39.762	-33.607	-45.291	-12.339	+30.358
9	Neto razlika med kalkulativnim in možnim oblikovanjem sklada skupne porabe (zap. št. 8 manj 10 %)	-35.786	-30.247	-40.762	-11.105	+27.322
10	Celotno povečanje poslovnih sredstev OZD v letu (zap. št. 6+7+9)	150.247	160.216	198.257	228.495	268.879
11	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije (zap. št. 10 : zap. št. 4)	0,64578	0,80780	1,19717	1,69699	2,56204

Kot vidimo, je v povprečju minimalna akumulacija pokrita s 120 %, res pa je v prvih letih manj in v kasnejših letih bolj.

Če pa proučujemo finančne tokove v zvezi z naložbo v stroj X, pridemo do naslednje predstave:

TABELA 21

Leto	Amortizacija	Neto akumulacija z različnimi pri oblikovanju sklada skupne porabe	Skupaj	Diskontni faktorji	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov	Razpustitev obratnih in osnovnih sredstev	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov	Skupaj sedanja vrednost prejemkov
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4×5)	7	8 (7×5)	9 (6+8)
1	400.000	97.091	497.091	0,909	451.856	—	—	451.856
2	400.000	99.808	499.808	0,826	412.841	—	—	412.841
3	400.000	113.299	513.299	0,751	385.488	—	—	385.488
4	400.000	132.592	532.592	0,683	363.760	—	—	363.760
5	400.000	158.795	558.795	0,621	347.012	904.509 100.000	561.700 62.100	908.712 62.100
Skupaj	2,000.000	601.585	2,601.585	—	1,960.957	1,004.509	623.800	2,584.757
Začetna naložba								2,500.000
Koeficient								1,03390

Kot akumulacijo v zgornjem pregledu nismo preprosto upoštevali tisto, ki izhaja iz možnega razporejanja skupnega dohodka, temveč smo jo zmanjšali v primeru izpada potrebnega oblikovanja sklada skupne porabe in povečali v primeru presežka možnega oblikovanja sklada skupne porabe, to pa je vidno iz poprejšnjega pregleda v zvezi z ugotavljanjem donosnosti. Tako opredeljeni prejemki so s finančnega vidika dejansko povezani s prvotno naložbo proučevane organizacije združenega dela. Prejemke pa ne nakuje tudi oblikovanje poslovnega sklada, ki omogoča vračilo sredstev drugih, kajti ustrezna denarna sredstva ne pomenijo vračilo prvotne naložbe proučevane organizacije združenega dela, temveč so angažirana pri financiranju obratnih sredstev ter razpoložljiva šele z njihovo razpustitvijo; ker ob koncu 5. leta proučevana organizacija združenega dela pokriva obratna sredstva že z 904.509 din, bo njihova razpustitev tedaj omogočila prejemke v istem znesku, ki bodo povezani s prvotno naložbo proučevane organizacije združenega dela.

Sedaj si pa oglejmo še izračun v primeru uporabe stroja Y!
Ugotavljanje ostanka skupnega dohodka (stroj Y)

TABELA 22

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Skupni dohodek	1,000.000	1,000.000	3,900.000	3,900.000	3,900.000
– Osebnih dohodki	700.000	700.000	2,550.000	2,550.000	2,550.000
– Druge obveznosti iz dohodka	—	—	250.000	250.000	250.000
– Prispevki in davki iz dohodka (11,11 % od 50 % osebnih dohodkov in vseh obvez.)	38.889	38.889	169.444	169.444	169.444
= Ostanek skupnega dohodka	261.111	261.111	930.556	930.556	930.556

Kalkulativno potrebno razporejanje ostanka skupnega dohodka

TABELA 23

v din

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Za sklad skupne porabe (11,11 % od OD)	77.777	77.777	283.305	283.305	283.305
Za akumulacijo (11,11 % od nevrnjene lastne naložbe v začetku leta)	388.850	325.226	262.095	206.994	153.919
Za nadomestilo (11,11 % od nevrnjene naložbe drugih v začetku leta)	388.850	319.154	248.965	170.746	90.501
Za vračilo (v dogovorjenem znesku)	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Skupaj	955.477	822.157	894.365	761.045	627.725

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Koeficient pokritja kalkulatívnega razporejanja ostanka skupnega dohodka (ostanek skupnega dohodka: vsota sestavin kalkulatívnega razporejanja)	$\frac{261.111}{955.477}$	$\frac{261.111}{822.157}$	$\frac{930.556}{894.365}$	$\frac{930.556}{761.045}$	$\frac{930.556}{627.725}$
	0,27328	0,31759	1,04047	1,22273	1,48243

Možno razporejanje ostanka skupnega dohodka
(sestavine kalkulativnega razporejanja \times koeficient pokritja)

TABELA 24

Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Za sklad skupne porabe (bruto)	21.255	24.701	294.769	346.407	419.978
Za akumulacijo (bruto)	106.264	103.290	272.201	253.099	228.174
Za nadomestilo (bruto)	106.264	101.361	259.039	208.777	134.161
Za vračilo (neto)	27.328	31.759	104.047	122.273	148.243
Skupaj	261.111	261.111	930.556	930.556	930.556

Naložbe OZD	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob začetku leta	3,500.000	2,927.328	2,359.087	1,863.134	1,385.407
- 50% amortizacija	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000
+ Oblikovanje poslovnega sklada v zvezi z vračilom	27.328	31.759	104.047	122.273	148.243
Ob koncu leta	2,927.328	2,359.087	1,863.134	1,385.407	933.650

Naložba drugih	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob začetku leta	3,500.000	2,872.672	2,240.913	1,536.866	814.593
- 50% amortizacija	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000
- Vračilo iz skupnega dohodka	27.328	31.759	104.047	122.273	148.243
Ob koncu leta	2,872.672	2,240.913	1,536.866	814.593	66.350

Celotna naložba	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
Ob koncu leta	5,800.000	4,600.000	3,400.000	2,200.000	1,000.000
Že vrnjeno do konca leta (z amortizacijo)	1,200.000	2,400.000	3,600.000	4,800.000	6,000.000
Skupaj vloženo ob začetku	7,000.000	7,000.000	7,000.000	7,000.000	7,000.000

Sedaj pa najprej presodimo donosnost naložbe 3,500.000 din z vidika organizacije združenega dela, pri kateri proučujemo skupno poslovanje. Pri tem nas zanimajo dohodkovni tokovi, med katerimi se pojavlja vsako leto akumulacija, ki jo moramo popravljati za presežek ali primanjkljaj priznanih zneskov za sklad skupne porabe, a tudi neposredno povečevanje poslovnega sklada, ki nadomešča dotedanjo naložbo drugih oseb. S podobno obrazložitvijo kot v primeru uporabe stroja X je sedaj pregled naslednji:

TABELA 25

Zap. št.	Sestavine	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto
1	Vložena sredstva ob začetku leta	3,500.000	2,927.328	2,359.087	1,863.134	1,385.407
2	Vložena sredstva ob koncu leta	2,927.328	2,359.087	1,863.134	1,385.407	933.650
3	Povprečna vložena sredstva v letu (polovica od 1 + 2)	3,213.664	2,643.207	2,111.110	1,624.270	1,159.528
4	10% akumulacija od zap. št. 3	321.366	264.321	211.111	162.427	115.953
5	Bruto akumulacija iz razporejanja skupnega dohodka	106.264	103.290	272.701	253.099	228.174
6	Neto akumulacija iz razporejanja skupnega dohodka (zap. št. 5 manj 10%)	95.638	92.261	245.431	227.790	205.357
7	Povečanje poslovnega sklada zunaj akumulacije	27.328	31.759	104.047	122.273	148.243
8	Bruto razlika med kalkulativnim in možnim oblikovanjem sklada skupne porabe	-56.522	-53.076	+11.464	+63.102	+136.673
9	Neto razlika med kalkulativnim in možnim oblikovanjem sklada skupne porabe (zap. št. 8 manj 10%)	-50.870	-47.768	+10.318	+56.792	+123.006
10	Celotno povečanje poslovnih sredstev OZD v letu (zap. št. 6 + 7 + 9)	72.096	76.952	359.796	406.855	476.606
11	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije (zap. št. 10 : zap. št. 4)	0,22434	0,29113	1,70430	2,50485	4,11034

Vidimo, da je v primeru uporabe stroja Y najmanjša akumulacija pokrita v povprečju s 129,5%, to je bolje kot v primeru uporabe stroja X, kjer je najmanjša akumulacija v povprečju pokrita le s 120%.

Če pa proučujemo finančne tokove v zvezi z naložbo v stroj Y, pridemo do naslednje predstave z vidika proučevane organizacije združenega dela:

TABELA 26

v din

Leto	Amortizacija	Neto akumulacija z razlikami pri oblikovanju sklada skupne porabe	Skupaj	Diskontni faktorji	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov	Razpustitev obratnih in osnovnih sredstev	Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov	Skupaj sedanja vrednost prejemkov
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4×5)	7	8 (7×5)	9 (6+8)
1	600.000	44.768	644.768	0,909	586.094	—	—	580.094
2	600.000	45.193	645.193	0,826	532.929	—	—	532.929
3	600.000	255.749	855.749	0,751	642.667	—	—	642.667
4	600.000	284.582	884.582	0,683	604.170	—	—	604.170
5	600.000	328.363	928.363	0,621	576.513	933.650 100.000	579.797 62.100	1.156.310 62.100
Skupaj	3.000.000	958.655	3.958.655	—	2.942.373			3.584.270
Začetna naložba								3.500.000
Koeficient								1,02408

Glede na sedanjo vrednost bodočih prejemkov iz naslova naložbe v stroj Y je zadeva nekoliko slabša kot pri poslovanju s strojem X, saj le za 2% prekoračuje prvotno naložbo, medtem ko v primeru stroja X prekoračuje za 3%.

Že spet zaznamo ne samo razliko med proučevanjem dohodkovnih tokov in finančnih tokov v obeh primerih in ne samo različne sklepe na tej podlagi, temveč tudi razliko v obravnavanju stroškov. V prvem primeru se s stroškovno naravo v začetku pojavljajo kalkulatívni zneski oblikovanja sklada skupne porabe, akumulacije, nadomestila in vračila, ki jih nato prilagajamo možnostim v okviru skupnega dohodka. V končni stopnji nas zanimata zgolj razmerje povečanja poslovnega in rezervnega sklada v primerjavi s povprečno naložbo. V drugem primeru se nasprotno omejujemo na proučevanje prejemkov in izdatkov, kjer kot prihodnji prejemki štejejo le tisti v zvezi z lastnim delom amortizacije in akumulacije za povečanje poslovnega sklada in rezervnega sklada in tudi končna vrednost ob razpustu osnovnih in obratnih sredstev; to pomeni, da vidimo stroškovno naravo v vseh ostalih postavkah razporejanja ne samo celotnega prihodka, temveč tudi skupnega dohodka.

Primer B: ZAMENJAVA STAREGA STROJA Z NOVIM KUPLJENIM OB NESPREMENJENEM OBSEGU DEJAVNOSTI

Proučevana organizacija združenega dela se med drugim ukvarja tudi z določenim poslovnim učinkom, za katerega je potreben stroj X, ki ga je svoj čas kupila za 400.000,— din, a je ob začetku danega leta že 50% odpisan. Pri letno prodanih poslovnih učinkih dane vrste doseže 1.200.000,— din prihodka, medtem ko ima z njimi 500.000,— din spremenljivega dela ma-

terialnih stroškov in 380.000,— din spremenljivega dela osebnih dohodkov. Stroj bi lahko uporabljala še 4 leta, v katerih bi ga morala v celoti amortizirati.

Na trgu se je pa pojavil nov stroj Y, ki bi ga lahko uporabljala namesto starega; ima nabavno ceno 300.000,— din in omogoča zmanjšanje spremenljivega dela osebnih dohodkov za 90.000,— din pri enakem obsegu dejavnosti. Ima pa ravno tako samo 4-letno življenjsko dobo. Če bi ga kupila in z njim zamenjala stari stroj X, se zunaj amortizacije ne bi spremenili nikaki drugi stroški stalne narave. Zaradi nespremenjenega obsega dejavnosti se tudi ne bi spremenila potreba po obratnih sredstvih.

V naslednjih letih ni mogoče računati s povečanjem prodanih količin niti s spremembo prodajnih cen. Če bi organizacija združenega dela kupila novi stroj, bi stari ostal neizrabljen in ga ne bi bilo mogoče niti prodati.

Za nakup novega stroja Y so na razpolago sredstva amortizacije. Po samoupravnem sporazumu je treba zagotoviti donosnost naložb, ki ni manjša od 12 % letno. Trenutno se ne ukvarjamo z vprašanjem, ali je mogoče razpoložljiva sredstva amortizacije uporabiti še za kaj drugega, temveč samo z vprašanjem, ali bi njihova naložba v stroj Y ob danih okoliščinah izpolnila zahtevani pogoj. Ali je bolje količino danih poslovnih učinkov ustvarjati na dosedanjem stroju X ali pa na novo kupljenem stroju Y, pri čemer bi stroj X ostal neuporabljen?

Od drugih začetnih podatkov naj omenimo še, da so prispevki in davki iz dohodka obračunani z 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov oziroma z 11,11 % od zneska, ki ne vključuje prispevkov in davkov iz dohodka.

*

Iz izhodiščnih podatkov lahko razberemo, da gre za presojo primernosti naložbe 300.000,— din v nov stroj Y ob nespremenjenih prihodkih, toda ob dejstvu, da je amortizacija kot stalni strošek letno 50.000,— din, če je v uporabi stroj X, toda 50.000,— din in še 75.000,— din, če je v uporabi stroj Y, medtem ko stroja X ni mogoče odsvojiti. Res so pa neposredni osebni dohodki pri enaki količini poslovnih učinkov manjši za 90.000 din. Ali razlika upravičuje nakup novega stroja Y ob zahtevi po 12% donosnosti naložbe?

Oglejmo si podrobneje letni obračun prihodkov in odhodkov dane dejavnosti na stroju X!

Prihodki dane dejavnosti	1,200.000,— din
— Spremenljivi del materialnih stroškov dane dejavnosti	500.000,— din
— Spremenljivi del osebnih dohodkov dane dejavnosti	380.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka za kritje spremenljivega dela osebnih dohodkov dane dejavnosti (11,11 % od polovice osebnih dohodkov)	21.111,— din
= Prispevek za kritje stalnih stroškov in dobiček	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/> 298.889,— din
— Amortizacija stroja X	50.000,— din
= Prispevek za kritje stalnih stroškov zunaj dane dejavnosti in dobiček	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/> 248.889,— din

Če uporabljamo stroj Y, pa je obračun naslednji:

Prihodki dane dejavnosti	1.200.000,— din
— Spremenljivi del materialnih stroškov dane dejavnosti	500.000,— din
— Spremenljivi del osebnih dohodkov dane dejavnosti	290.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka za kritje spremenljivega dela osebnih dohodkov dane dejavnosti (11,11 % od polovice osebnih dohodkov)	16.111,— din
= Prispevek za kritje stalnih stroškov in dobiček	393.889,— din
— Amortizacija stroja X in Y	125.000,— din
= Prispevek za kritje stalnih stroškov zunaj dane dejavnosti in dobiček	268.889,— din

Če opazujemo ločeno ostanek prispevka za kritje 248.889,— din v prvem primeru in 268.889,— din v drugem primeru, nam ne povesta dovolj; poznati bi morali še stalni del materialnih stroškov z amortizacijo zunaj dane dejavnosti, prav tako tudi stalni del vračunanega dohodka v okviru lastne cene I, da bi vedeli med drugim, s kakšno s prispevki in davki razširjeno akumulacijo je mogoče računati pri dani dejavnosti, če jo izvajamo na stroju X ali nasprotno na stroju Y. Toda ker smo v začetku postavili, da uporaba stroja Y v ničemer ne spremeni stalnih stroškov zunaj njegove amortizacije, pomeni, da na dano dejavnost odpadejo v vsakem primeru v enakem znesku, to je, če uporabljamo pri danem obsegu te dejavnosti stroj X ali stroj Y. Sicer ne vemo, kolikšen je ta znesek, očitno pa je, da je razlika med ostankom prispevka za kritje v drugem primeru, tj. 268.889,— din, in ostankom prispevka za kritje v prvem primeru, tj. 248.889,— din, treba pripisati večjemu ostanku dohodka, ki gre lahko za sklade. Ta razlika znaša 20.000,— din ali po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka po stopnji 10 %, 18.000,— din. Del tega zneska gre seveda lahko tudi v sklad skupne porabe, to pa je odvisno od instrumentov delitve v ustreznem samoupravnem aktu. Toda če je oblikovanje sklada skupne porabe vezano na osebne dohodke, bi bilo glede na dejstvo, da so pri drugih nespremenjenih okoliščinah neposredni osebni dohodki pri različici Y manjši za 90.000,— din, takšno oblikovanje ob 10 % na osebne dohodke manjše za 9.000,— din, za kolikor bi bilo celo treba manj pokriti pred ugotovitvijo ostanka prispevka za kritje in bi se potemtakem akumulacija povečala kar za 27.000,— din. Vendar ostanimo pri starih podatkih, tj., da je oblikovanje sklada skupne porabe v absolutnem znesku nespremenjeno, tudi če dane poslovne učinke ustvarimo na stroju Y in ne na X. V takšnem primeru je dodatna letna akumulacija, ki jo moremo pripisati uporabi stroja Y, 18.000,— din.

Kako je torej z donosnostjo naše naložbe v stroj Y pri enaki letni akumulaciji 18.000,— din, ki jo pripisujemo tej naložbi?

Začetna naložba v novi stroj 300.000,— din se zmanjšuje z obračunano amortizacijo, saj so amortizacijska sredstva že na razpolago za kako drugo naložbo, pri kateri je treba podobno utemeljevati njeno upravičenost. Zato je obračun neodpisane vrednosti stroja, na katero se nanaša zahteva po 12% akumulaciji, naslednji:

TABELA 27

v din

Leto	Neodpisana vrednost ob začetku leta	Amortizacija v letu	Neodpisana vrednost ob koncu leta	Povprečna neodpisana vrednost v letu	Najmanjša akumulacija v zvezi z dodatno naložbo	Pričakovana akumulacija	Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije
1	2	3	4 (2-3)	5 (50 % od 2+4)	6 (12 % od 5)	7	8 (7 : 6)
1	300.000	75.000	225.000	262.500	31.500	18.000	0,57143
2	225.000	75.000	150.000	187.500	22.500	18.000	0,8
3	150.000	75.000	75.000	112.500	13.500	18.000	1,33333
4	75.000	75.000	—	37.500	4.500	18.000	4,0
Skupaj					72.000	72.000	1,0

Kot vidimo, je v prvih dveh letih donosnost slabša od najmanjše v smislu samoupravnega sporazuma, v zadnjih dveh letih pa boljša, medtem ko je za vsa leta skupaj pričakovana akumulacija enaka najmanjši, ki ustreza 12 % od povprečno angažiranih dodatnih poslovnih sredstev. Potemtakem se nakup stroja Y ravno izplača. Toda ali je to res? Pri zgornjem izračunu se ne sprašujemo, kdaj se nam vračajo v denarno obliko vložena sredstva in da imajo tem manjšo sedanjo vrednost, čim bolj je odmaknjeno leto, v katerem nam ostanejo razpoložljiva amortizacijska sredstva in sredstva akumulacije, od leta nakupa stroja za 300.000,— din. Torej moramo še pogledati, ali je sedanja vrednost prihodnjih prejemkov ob 12% obrestni meri vredna naše naložbe 300.000,— din. Izračun je naslednji:

TABELA 28

v din

Leto	Povečana amortizacija	Povečana akumulacija	Skupaj	Diskontni faktor	Sedanja vrednost
1	2	3	4 (2+3)	5	6 (4×5)
1	75.000	18.000	93.000	0,893	83.049
2	75.000	18.000	93.000	0,797	74.121
3	75.000	18.000	93.000	0,712	66.216
4	75.000	18.000	93.000	0,636	59.148
Skupaj					282.534

Ker je nabavna cena stroja 300.000,— din, sedanja vrednost prihodnje amortizacije in akumulacije pa le 282.534,— din, se nam zamenjava ne izplača, saj je količnik pokritja naložbe le 0,94178.

Primer C: METODA OBRAČUNA AMORTIZACIJE

Proučevana organizacija združenega dela ima med drugim tudi naslednja osnovna sredstva, ki spadajo v isto skupino:

TABELA 29

Vrsta osnovnega sredstva	Nabavna vrednost	Neodpisana vrednost
A	200.000,— din	—
B	250.000,— din	30.000,— din
C	300.000,— din	72.000,— din
Č	300.000,— din	150.000,— din
D	300.000,— din	300.000,— din

Osnovna sredstva so različno stara, zato imajo tudi različno stopnjo odpisanosti, vendar so še vsa v uporabi. Pri osnovnih sredstvih iz te skupine je po predpisih predvidena 8-letna življenjska doba, ki ji ustreza 12,5% amortizacija letno. V organizaciji združenega dela ne obstaja namera, da bi kasneje še dokupila osnovna sredstva iz iste skupine, ker se namerava preusmeriti in bo potrebovala osnovna sredstva drugih skupin. Toda 8 let se še namerava ukvarjati z dejavnostjo, ki so ji namenjena ta osnovna sredstva, saj ji ne prinašajo izgube.

Pri odločanju se pojavlja vprašanje, ali naj bo obračunana amortizacija posamično pri vsakem osnovnem sredstvu posebej ali skupinsko. Večji ali manjši obračun amortizacije bi v posameznem letu na podlagi sprejetih instrumentov vplival le na tisti ostanek dohodka, ki šteje kot akumulacija, in seveda na prispevke in davke iz dohodka, ki so obračunani z 10% od dohodka (po odbitku 50% osebnih dohodkov). Ker je oblikovanje rezervnega sklada vezano z 2,5% od dohodka, obračun amortizacije prek zneska dohodka vpliva tudi na oblikovanje rezervnega sklada in ne samo poslovnega sklada. Sicer pa je v organizaciji združenega dela računana najmanjša akumulacija z 10% od poslovnega sklada.

*

Da bi v takšnih razmerah lahko proučili posledice dveh različnih metod obračuna amortizacije, moramo najprej poznati zneske amortizacije na podlagi vsake izmed teh dveh metod. Pri obračunu amortizacije ločeno pri vsakem osnovnem sredstvu posebej, pridemo do zneskov v 8 letih, ki so prikazani v tabeli 30 na 42. strani.

Pri skupinskem obračunu amortizacije pa je treba računati 12,5% letno od nabavne vrednosti vseh osnovnih sredstev, čeprav so nekatera med njimi že povsem amortizirana; obračun seveda preneha tisti hip, ko je celotna skupina osnovnih sredstev brez neodpisane vrednosti. Rezultat je takšen, kot ga prikazuje tabela 31 na 42. strani.

Amortizacija, ki je obračunana pri vseh osnovnih sredstvih dane skupine, zmanjšuje v prvih štirih letih neodpisano vrednost tistih osnovnih

TABELA 30

v din

Osnovno sredstvo	Obračunana amortizacija v letu								Skupaj
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	
A	—	—	—	—	—	—	—	—	30.000
B	30.000	—	—	—	—	—	—	—	30.000
C	37.500	34.500	—	—	—	—	—	—	72.000
Č	37.500	37.500	37.500	37.500	—	—	—	—	150.000
D	37.500	37.500	37.500	37.500	37.500	37.500	37.500	37.500	300.000
Skupaj	142.500	109.500	75.000	75.000	37.500	37.500	37.500	37.500	552.000

TABELA 31

v din

Nabavna vrednost vseh osnovnih sredstev	Obračunana amortizacija v letu								Skupaj
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	
1,350.000	168.750	168.750	168.750	45.750	—	—	—	—	552.000

sredstev, ki jo še imajo; ker je že v prvi polovici četrtega leta celotna skupina brez neodpisane vrednosti, obračunavanje amortizacije preneha.

Razlika v letno obračunani amortizaciji ob drugih nespremenjenih okoliščinah povzroči enako razliko tudi v znesku tedanjega dohodka, le da v nasprotni smeri; ta pa povzroča razlike v letno obračunanem prispevku in davku iz dohodka:

TABELA 32

v din

Leto	Amortizacija		Razlika v dohodku	Razlika v prispevkih in davkih iz dohodka
	posamičen obračun	skupinski obračun		
1	2	3	4 (2-3)	5 (10 % od 4)
1	142.500	168.750	-26.250	-2.625
2	109.500	168.750	-59.250	-5.925
3	75.000	168.750	-93.750	-9.375
4	75.000	45.750	+29.250	+2.925
5	37.500	—	+37.500	+3.750
6	37.500	—	+37.500	+3.750
7	37.500	—	+37.500	+3.750
8	37.500	—	+37.500	+3.750
Skupaj	552.000	552.000	—	—

Znesek obračunanih prispevkov in davkov iz dohodka je v 8 letih enak ne glede na uporabljeno metodo obračuna amortizacije. To pa nikakor ne pomeni, da je vseeno, katera metoda je v rabi. Razlikuje se namreč rok,

v katerem je treba plačati te prispevke in davke. Če je zaradi drugačne metode obračuna amortizacije njihov rok odložen, lahko razpoložljiva denarna sredstva dana organizacija združenega dela uporablja sama in z njimi ob 10% donosnosti tudi pridobi novo akumulacijo. Prihranek zaradi drugačne dinamike plačevanja prispevkov in davkov iz dohodka je najbolj viden, če te zneske spet preračunamo na njihovo sedanjo vrednost:

TABELA 33

v din

Leto	Razlika v prispevkih in davkih	Diskontni faktor pri 10 %	Sedanja vrednost razlike
1	2	3	4
1	-2.625	0,909	-2.386
2	-5.925	0,826	-4.894
3	-9.375	0,751	-7.041
4	+2.925	0,683	+1.998
5	+3.750	0,621	+2.329
6	+3.750	0,564	+2.115
7	+3.750	0,513	+1.924
8	+3.750	0,467	+1.751
Skupaj	—		-4.204

Iz izračuna je vidno dovolj jasno, da je boljša različica tista, ki izhaja iz skupinskega obračuna amortizacije. Njena prednost pa ni izčrpana zgolj v povezavi s prispevki in davki iz dohodka, temveč se razširja še na obvezno dana posojila za nerazvite za denimo 20 let, ki so obračunana od zneska poslovnega sklada. Ta je sedaj v letno oblikovanem znesku prva tri leta manjši, toda kot osnovo za obračun je treba vzeti njegovo kumulativo, ki je šele v osmem letu po obeh različicah enaka. Če znaša obvezno dano posojilo vsako leto 1% od tedanjega poslovnega sklada, potem prehod na skupinsko obračunano amortizacijo zmanjša dano posojilo v posameznih letih tako, kot je podano v tabeli 34 na 44. strani.

Če dodatno upoštevamo, da dano posojilo eno leto kasneje prinese npr. 1% obresti, ugotovimo sicer izpad finančnih prihodkov kot ga kaže tabela 35 na 44. strani.

Toda če upoštevamo, da ustrezna sredstva ostanejo na razpolago za naložbe v okviru same organizacije združenega dela, ker štejejo kot amortizacijska sredstva in ne sredstva povečanega poslovnega sklada, kjer je po samoupravnem sporazumu treba računati npr. z 10% donosnostjo, ne gre za izgubo 1% obresti, temveč za pridobitev možnosti za 10-krat tolikšne zneske, če je le naložba dovolj racionalna. Če od njih odštejemo 10% za prispevke in davke iz dohodka in dodatnih 10% za izgubljene 1% obresti iz obvezno danega posojila, nam kljub vsemu ostanejo v obravnavanih osmih letih le zneski povečane akumulacije, ki so vidni iz tabele 36 na 44. strani.

TABELA 34

v din

Leto	Razlika v oblikovanju poslovnega sklada v letu	Razlika v kumulativno oblikovanem poslovnem skladu	Razlika v obvezno danem letnem posojilu
1	2 (razlika v dohodku manj razlika v prispevkih in davkih)	3 (razlika v stolpcu 2 za zaporedni leti)	4 (1% od podatka v stolpcu 3)
1	-23.625	-23.625	-236,25
2	-53.325	-76.950	-769,50
3	-84.375	-161.325	-1.613,25
4	+26.325	-135.000	-1.350,—
5	+33.750	-101.250	-1.012,50
6	+33.750	-67.500	-675,—
7	+33.750	-33.750	-337,50
8	+33.750	—	—
Skupaj	—	—	-5.994,—

TABELA 35

Posojilo iz leta	1% obresti v letu								Skupaj
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	—	-2,36	-2,36	-2,36	-2,36	-2,36	-2,36	-2,36	-16,52
2	—	—	-7,70	-7,70	-7,70	-7,70	-7,70	-7,70	-46,20
3	—	—	—	-16,13	-16,13	-16,13	-16,13	-16,13	-80,65
4	—	—	—	—	-13,50	-13,50	-13,50	-13,50	-54,—
5	—	—	—	—	—	-10,13	-10,13	-10,13	-30,39
6	—	—	—	—	—	—	-6,75	-6,75	-13,50
7	—	—	—	—	—	—	—	-3,38	-3,38
8	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Skupaj	—	-2,36	-10,06	-26,19	-39,69	-49,82	-56,57	-59,95	-244,64

TABELA 36

v din

v letu								Skupaj
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	
—	-18,88	80,48	209,52	317,52	398,56	452,56	479,60	1,957,12

Ti zneski pa ne prenehajo z devetim letom, temveč se nadaljujejo še v naslednjih letih, v katerih so pod normalnimi pogoji v uporabi sredstva, ki niso bila v prvih sedmih letih posojena z nenormalno nizko obrestno mero.

Tudi v tem pogledu je torej z vidika proučevane organizacije združene dela prehod na skupinsko obračunano amortizacijo zanimiv.

Primer Č: PRODAJA STROJA PRED KONCEM NJEGOVE ŽIVLJENJSKE DOBE

Proučevana organizacija združenega dela se ukvarja z določeno dejavnostjo na stroju X, ki ima ob koncu 3. leta pri nabavni vrednosti 4.000.000,— din neodpisano vrednost 2.400.000,— din. S to dejavnostjo se namerava ukvarjati še dve leti in bi v vsakem dosegla 3.900.000,— din dohodka in v njegovem okviru 582.500,— din akumulacije (glej primer A). Ob koncu 5. leta bi za stroj dobila 100.000,— din, medtem ko ima ob koncu 3. leta zanj ponudbo za 2.200.000,— din. Kako presoditi, ali se ji izplača stroj že sedaj prodati in s tem tudi predčasno ukiniti dano dejavnost? Vzemimo, da se ne pojavljajo problemi v zvezi z delavci, ki se ukvarjajo s to dejavnostjo, ker jih je mogoče zaposliti drugje.

*

Ponudbena cena za dani stroj 2.200.000,— din je manjša od neodpisane vrednosti tega stroja, ki znaša 2.400.000,— din. Vendar to dejstvo ne more biti odločilno. Odločilen je lahko zgolj odgovor na vprašanje, ali je sedanja vrednost prejemkov v zvezi z akumulacijo in amortizacijo danega stroja v 4. in 5. letu skupaj s prejemki v zvezi z njegovo preostalo vrednostjo ob koncu 5. leta, ki jo je mogoče vnovčiti pri prodaji materiala, iz katerega obstaja, večja ali manjša od tistega zneska, ki ga je mogoče dobiti takoj, tj. od 2.200.000,— din.

Iz podatkov v primeru A lahko razberemo, da je v 4. in 5. letu mogoče poleg akumulacije po 582.500,— din pričakovati še amortizacijo po 1.200.000,— din. Sedanja vrednost teh prihodnjih pričakovanih zneskov pa je ob predpostavljani 10% donosnosti vloženi sredstev naslednja:

TABELA 37

v din

Leto	Amortizacija	Akumulacija	Končna vrednost	Skupaj	Diskontni faktor	Sedanja vrednost
1	2	3	4	5 (2 do 4)	6	7 (5×6)
4 (1)	800.000	324.500	—	1.124.500	0,909	1.022.170
5 (2)	800.000	324.500	100.000	1.224.500	0,826	1.011.437
						2.033.607

Vidimo torej, da je sedanja vrednost prejemkov v zvezi z amortizacijo in akumulacijo ter še preostalo vrednostjo stroja samo 2.033.607 din, medtem ko bi ob njegovi takojšnji prodaji dobili 2.200.000,— din, torej 166.393,— din več. Če se oziramo samo na donosnost sredstev, ki imajo svoje kritje v poslovnem skladu, in menimo, da jih je mogoče najmanj z 10% povečevanjem vložiti v kako drugo dejavnost, je bolje, da se tega lotimo že takoj in ne šele čez dve leti. S tem so pa za novo dejavnost sproščena tudi povečana obratna sredstva 1.000.000,— din, ki so do sedaj vezana na proučevano dejavnost in za presojo uspešnosti predčasne prodaje osnovnega sredstva ter preusmeritev z njim zvezane dejavnosti.

Kako pa pojasniti primanjkljaj prodajne cene osnovnega sredstva v primerjavi z njegovo neodpisano vrednostjo, tj. 200.000,— din? Za toliko bi se, računovodsko gledano, pojavili izredni odhodki ali pa potreba po zmanjšanju rezervnega sklada, da bi zagotovili integriteto poslovnih sredstev. Toda z naložbo predčasno dobljenega zneska prodajne vrednosti stroja X je ob 10% donosnosti že v naslednjih dveh letih mogoče dobiti toliko večjo akumulacijo, ki hipni izpad 200.000,— din lahko povsem nadoknadi.

Če je bil stroj X kupljen s pomočjo kredita, na presojo uspešnosti njegove predčasne prodaje spet ne more vplivati odgovor na vprašanje, koliko kredita še ni vrnjenega. Navsezadnje z izkupičkom za prodano osnovno sredstvo 2.000.000,— din lahko vrnemo skoraj ves preostali kredit razen 89.000,— din. Vendar lahko po drugi strani s smiselnim reinvestiranjem tega zneska ob nespremenjeni dinamiki plačevanja anuitet dosežemo še boljše rezultate. V takšnem primeru je ne glede na obveznost do banke treba jemati obresti in vračilo, vsaj z dohodkovnega vidika, kot povsem irelevantno. Relevantna informacija je tista, ki smo jo oblikovali za primer sredstev, ki so že pokrita s poslovnim skladom v začetku tega primera Č. Drugače je, kadar gre za vprašanje likvidnostne situacije. Na tem mestu zadošča, če domnevamo, da je dodatni kredit, ki jo reši, vedno mogoče dobiti.

TABELA VI

Leto	Priloga	Skupna vrednost	Priloga	Priloga	Priloga
I	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
II	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
III	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
IV	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
V	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
VI	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
VII	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
VIII	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
IX	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
X	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
XI	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000
XII	3	1.120.000	1.120.000	1.120.000	1.120.000

...Vrednost stroja X je ...

3. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI Z DELOM

V zvezi z delom smo vajeni govoriti o osebnih dohodkih, ki pripadajo delavcem iz čistega dohodka organizacije združenega dela. Ker vidimo v osebnih dohodkih delitveno kategorijo, vse preradi pozabljamo na to, da imajo pri kalkulacijah tudi stroškovno naravo. Ta se gotovo ne pojavlja samo takrat, kadar ima organizacija združenega dela izgubo in so osebni dohodki obračunani neodvisno od ostvarjenega dohodka. Stroškovna narava osebnih dohodkov se uveljavlja tudi tedaj, kadar želimo na enoten vrednosten način izraziti posledice zamenjave prvin, a tudi posledice kadrovskih odločitev za poslovni izid proučevane organizacije združenega dela. Če v vsakem primeru že računamo z določenimi delovnimi sredstvi, potem je ne samo obseg dejavnosti, temveč tudi znesek poslovnega izida lahko močno odvisen od nekaterih kadrovskih odločitev. Zato si v nadaljevanju oglejmo nekaj primerov, pri katerih moramo oblikovati med drugim informacije o stroških v zvezi z delom.

Primer A: ZAPOSILITEV NOVIH DELAVCEV NA OBSTOJEČIH DELOVNIH SREDSTVIH

V proučevani organizaciji združenega dela pripada pri zamišljenem obsegu proizvodnje že zaposlenim delavcem naslednje število mesečnih točk kot podlaga za razdelitev osebnih dohodkov:

	število delavcev	število točk mesečno
Neposredna proizvodnja:		
visokokvalificirani	6	13.000
kvalificirani	72	110.000
polkvalificirani	15	20.000
nekvalificirani	12	11.400
Obratna režija:		
z visoko izobrazbo	1	2.600
s srednjo izobrazbo	9	20.000
visokokvalificirani	3	7.000
kvalificirani	1	1.500

Upravno-prodajna režija:

z visoko izobrazbo	4	12.000
s srednjo izobrazbo	20	46.000

Po letnem načrtu so proizvedene količine enake prodanim, z njimi pa bo doseženih 180 milijonov din prihodkov. Pri tem se bodo pojavili materialni stroški v neposredni proizvodnji 100 milijonov din, v obratni, upravni in prodajni režiji 20 milijonov din ter amortizacija 15 milijonov din. Dohodek je obremenjen s prispevki in davki po stopnji 10 % od osnove, ki je manjša od dohodka za 8.740,— din mesečno na delavca. Druge obveznosti iz dohodka znašajo 2 milijona din in od njega niso odvisne. Za akumulacijo je predvidenega 17,5 % čistega dohodka, sklad skupne porabe pa je oblikovan z 10 % od zneska osebnih dohodkov.

1. problem: Po kateri vrednosti točke je mogoče delavcem obračunati mesečne akontacije osebnih dohodkov, če v okviru letno načrtovanih osebnih dohodkov želimo ohraniti 2,5% rezervo, ki ni sproti akontirana?

Najprej je treba ugotoviti, kolikšen je čisti dohodek, ki omogoča oblikovanje osebnih dohodkov. Da bi ga ugotovili na podlagi razpoložljivih podatkov, je treba dodatno izračunati še znesek prispevkov in davkov iz dohodka, za katerega ne zadošča zgolj poznavanje dohodka, ker dohodek še ni osnova za njihov izračun. Da bi ugotovili tisti del dohodka, ki je izvzet iz osnove za izračun prispevkov in davkov iz dohodka, moramo v našem poenostavljenem primeru sešteti število delavcev; seštevek znaša 143. Če računamo, da so ti delavci prisotni 12 mesecev v letu, vsak mesec se pa kot odbitna postavka pri izračunu prispevkov in davkov prizna 8.740,— din, pridemo do naslednje odbitne postavke: 143 delavcev \times 12 mesecev \times 8.740,— din = 14,997.840,— din. Prispevki in davki iz dohodka so pa nato v našem poenostavljenem primeru 10 % od dohodka, zmanjšanega za ta znesek. Dobimo torej naslednji čisti dohodek:

Prihodki	180,000.000,— din
— Materialni stroški v proizvodnji	100,000.000,— din
— Materialni stroški v režiji	20,000.000,— din
— Amortizacija	15,000.000,— din
= Dohodek	45,000.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (45,000.000 din manj 14,997.840 din)	3,000.216,— din
— Druge obveznosti iz dohodka	2,000.000,— din
= Čisti dohodek	39,999.784,— din

Če je od tega čistega dohodka 17,5 % namenjenega za akumulacijo, tj. 6,999.962,— din, razpolagamo za osebne dohodke in oblikovanje sklada skupne porabe z 82,5 % ali z 32,999.822,— din. Če na sklad skupne porabe odpade 10 % zneska za osebne dohodke, pomeni, da je pravkar ugotovljeni skupni znesek treba razdeliti tako, da odpade njegovih 10/11 na osebne do-

hodke, tj. 29,999.838,— din, 1/11 pa na sklad skupne porabe ali 2,999.984,— dinarjev.

Od razpoložljivega zneska za osebne dohodke 29,999.838,— din vzpostavljamo denimo 2,5% rezervo zunaj sprotnega akontiranja, tj. 749.996,— din. Na podlagi razlike 29,249.842,— din pa ugotavljamo vrednost točke. Mesečni seštevek števila točk, ki pripada vsem delavcem, je 243.500; če računamo z 12 meseci, pridemo do letnega števila točk, ki znaša 2,922.000. Iz tega pa izhaja načrtovana vrednost točke:

$$\frac{29,249.842,— \text{ din}}{2,922.000 \text{ točk}} = 10,0102 \text{ din}$$

Če bi bili ostvarjeni osebni dohodki, ki izhajajo iz ostvarjenega čistega dohodka, enaki načrtovanim osebnim dohodkom, ostvarjeno število točk za opravljeno delo pa enako načrtovanemu številu točk, bi bila ostvarjena vrednost točke potem, ko bi razpustili začasno 2,5% rezervo pri osebnih dohodkih naslednja:

$$\frac{29,999.838,— \text{ din}}{2,922.000 \text{ točk}} = 10,2669 \text{ din}$$

2. problem: Kako vpliva povečanje števila delavcev v proizvodnji za 12 na načrtovano vrednost točke pri akontiranju osebnih dohodkov, če domnevamo, da se zaradi tega za 10% poveča obseg proizvodnje in prodaje ob nespremenjenih cenah, ohrani se pa dosedanje razmerje pri razporejanju čistega dohodka na osebne dohodke s skladom skupne porabe po tej strani in na akumulacijo po drugi strani? Sestava novih delavcev je naslednja: 10 kvalificiranih in 2 polkvalificirana.

Povečani obseg proizvodnje in prodaje za 10% bo ob nespremenjenih prodajnih cenah privedel do povečanja prihodkov za 10%. Če dalje domnevamo, da so vsi materialni stroški v proizvodnji sorazmerni z obsegom proizvodnje, je treba ob nespremenjenih nabavnih cenah računati tudi z njihovim 10% povečanjem. Če nasprotno domnevamo, da so vsi režijski materialni stroški stalni, se ne bodo v ničemer spremenili zaradi 10% povečanja obsega proizvodnje in prodaje. Isto lahko domnevamo za amortizacijo in druge obveznosti iz dohodka, če ni kakih drugačnih podatkov.

TABELA 38

Vrsta delavcev	Staro število delavcev	Staro število točk mesečno	Število točk mesečno na delavca	Število dodatnih delavcev	Število točk mesečno za dodatne delavce
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6 (5 × 4)
kvalificirani	72	110.000	1.527,8	10	15.278
polkvalificirani	15	20.000	1.333,3	2	2.667
skupaj	87	130.000	—	12	17.945

Zaradi novih delavcev pa se bo povečalo število mesečnih točk pri obračunu akontacij osebnih dohodkov, če seveda ni kake posebne obrazložitve. Povečanje prikazuje tabela 38 na 49. strani.

Dodatno število točk bo potemtakem znašalo letno 12×17.945 ali 215.340 ter skupaj z dosedanjim letnim številom točk, tj. 2.922.000, v celoti 3.137.340. Novo število delavcev znaša $143 + 12$ ali 155. Zunaj obdavčljivega dohodka je po naših izhodiščnih domnevah potemtakem znesek 155×12 mesecev $\times 8.740$ din ali 16,256.400,— din. Celotni obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka pa je naslednji:

Prihodki 180 milijonov din + 10 %	198,000.000,— din
— Materialni stroški v proizvodnji 100 milijonov din + 10 %	110,000.000,— din
— Materialni stroški v režiji	20,000.000,— din
— Amortizacija	15,000.000,— din
= Dohodek	53,000.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (53,000.000 din manj 16,256.000 din)	3,674.360,— din
— Druge obveznosti iz dohodka	2,000.000,— din
= Čisti dohodek	47,325.640,— din
— Akumulacija 17,5 % od 47,325.640,— din	8,281.987,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe 82,5 % od 47,325.640,— din	39,043.653,— din
— Znesek za sklad skupne porabe 1/11 od 39,043.653,— din	3,549.423,— din
= Znesek za osebne dohodke	35,494.230,— din
— Rezerva osebnih dohodkov zunaj razporejanja po načrtovani vrednosti točke 2,5 % od 35,494.230,— din	887.356,— din
= Znesek osebnih dohodkov za ovrednotenje števila točk	34,606.874,— din

Iz tega izhaja nova načrtovana vrednost točke:

$$\frac{34,606.874,— \text{ din}}{3,137.340 \text{ točk}} = 11,0306 \text{ din}$$

V primerjavi s staro načrtovano vrednostjo točke, ki je znašala 10,0102 din, zapazimo porast za 10,2 %. Ta porast je treba pripisati dejstvu, da je zaradi boljše izrabe zmogljivosti, s katerimi so povezani režijski materialni stroški, amortizacija in druge obveznosti iz dohodka (v našem ponostavljenem primeru), čisti dohodek porasel močneje kot sam obseg poslovanja, število delavcev in prihodki. Prihodki so se namreč povečali za 10 % (od 180 milijonov din na 198 milijonov din), čisti dohodek za 14,03 % (od 41,500.216,— din na 47,325.640,— din), število delavcev pa za 8,39 % (od

143 na 155). Pri tem se je seveda tudi akumulacija povečala za 14,03 % (od 7,262.538,— din na 8,281.987,— din).

Če bi bili ostvarjeni osebni dohodki, ki izhajajo iz ostvarjenega čistega dohodka, enaki načrtovanim osebnim dohodkom, ostvarjeno število točk za opravljeno delo pa enako načrtovanemu številu točk, bi bila ostvarjena vrednost točke potem, ko bi razpustili začasno 2,5% rezervo pri osebnih dohodkih, naslednja:

$$\frac{35,494.230,— \text{ din}}{3,137.340 \text{ točk}} = 11,3135 \text{ din}$$

Tudi ostvarjena vrednost točke bi bila za 10,2% večja od tiste, ki je ugotovljena ob začetku, ko še ni upoštevano delovanje dodatnih delavcev.

Z vidika delavcev, ki jim pripadajo osebni dohodki in na novo oblikovani sklad skupne porabe, in z vidika družbenih sredstev, ki jim pripada akumulacija, je vsako izboljšanje izrabe zmogljivosti z uvedbo novih delavcev koristno.

3. problem: Kako vpliva povečanje števila delavcev v režijskih službah za 5 na načrtovano vrednost točke pri akontiranju osebnih dohodkov, če domnevamo, da se zaradi tega ne spremenijo prihodki, a tudi ne dohodek in razmerje pri razporejanju čistega dohodka? Sestava novih delavcev je naslednja: 3 z visoko in 2 s srednjo izobrazbo.

Čeprav se ne spremeni dohodek, se spremenijo prispevki in davki iz dohodka, saj se zmanjša osnova za obračun v letnem znesku za 5 delavcev $\times 12$ mesecev $\times 8.740,—$ din ali 524.400,— din ter je zunaj obdavčljivega dohodka sedaj 14,997.840,— din + 524.400,— din ali 15,522.240,— din. Zaradi spremenjenega obračuna prispevkov in davkov iz dohodka se seveda spremeni tudi čisti dohodek in njegova razporeditev na osebne dohodke in sklad skupne porabe po tej strani ter akumulacijo po drugi strani. S celotnim razpoložljivim zneskom za osebne dohodke pa je sedaj treba vrednotiti še točke, ki pripadajo novim delavcem v upravi in prodaji in so vidne iz naslednjega pregleda, če ne razpolagamo s posebno obrazložitvijo:

TABELA 39

Vrsta delavcev	Število delavcev	Staro število točk mesečno	Število točk mesečno na delavca	Število dodatnih delavcev	Število točk mesečno za dodatne delavce
1	2	3	4 (3 : 2)	5	6 (5 \times 4)
visoka izobrazba	4	12.000	3.000	3	9.000
srednja izobrazba	20	46.000	2.300	2	4.600
skupaj	24	58.000	—	5	13.600

Dodatno število točk bo potemtakem znašalo letno 12×13.600 ali 163.200 ter skupaj z dosedanjim letnim številom točk, tj. 2,922.000, v celoti 3,085.200. Celotni obračun razporejanja dohodka pa je naslednji:

Dohodek (nespremenjen)	45,000.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (45,000.000 din manj 15,522.240 din)	2,947.760,— din
= Čisti dohodek	40,052.240,— din
— Akumulacija 17,5 % od 40,052.240,— din	7,009.142,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe 82,5 % od 40,052.240,— din	33,043.098,— din
— Znesek za sklad skupne porabe 1/11 od 33,043.089,— din	3,003.918,— din
= Znesek za osebne dohodke	30,039.180,— din
— Rezerva osebnih dohodkov zunaj razporejanja po načrtovani vrednosti točke 2,5 % od 30,039.180,— din	750.979,— din
= Znesek osebnih dohodkov za ovrednotenje števila točk	29,288.201,— din

V primerjavi s staro načrtovano vrednostjo točke, ki je znašala 10,0102 din, zapazimo padec za 5,2 %. Ta padec je treba pripisati dejstvu, da z nespremenjenim dohodkom pokrivamo osebne dohodke večjemu številu delavcev.

Če bi bili ostvarjeni osebni dohodki, ki izhajajo iz ostvarjenega čistega dohodka, enaki načrtovanim osebnim dohodkom, ostvarjeno število točk za opravljeno delo pa enako načrtovanemu številu točk, bi bila ostvarjena vrednost točke potem, ko bi razpustili začasno 2,5 % rezervo pri osebnih dohodkih, naslednja:

$$\frac{30,039.180,— \text{ din}}{3,085.200 \text{ točk}} = 9,7365 \text{ din}$$

Tudi ostvarjena vrednost točke bi bila za 5,2 % manjša od tiste, ki je ugotovljena ob začetku, ko še ni upoštevano delovanje dodatnih delavcev.

Z vidika delavcev, ki jim pripadajo osebni dohodki in novo oblikovani sklad skupne porabe, gre potemtakem povečanje števila delavcev, ki ne povečujejo dohodka, v škodo njihovih osebnih dohodkov. Z vidika družbenih sredstev pa še ni mogoče zaznamovati zmanjšanja akumulacije toliko časa, dokler ostaja razmerje razporejanja čistega dohodka še nespremenjeno.

4. problem: Kako vpliva povečanje števila delavcev v režijskih službah za 5 na akumulacijo, če se zaradi tega ne spremenijo prihodki, a tudi ne dohodek in prvotno načrtovana vrednost točke? Sestava novih delavcev je naslednja: 3 z visoko in 2 s srednjo izobrazbo.

V tem primeru moramo računati z enakim čistim dohodkom 40,052.240,— din kot pri 3. problemu, tega pa razporejamo tako, da damo prednost osebnim dohodkom in skladu skupne porabe.

Če je po povečanju števila delavcev letno število točk 3,085.200, kot smo pojasnili pri 3. problemu, zadržati pa želimo možnost za obračunsko vrednost točke 10,2669 din, kot smo jo navedli pri 1. problemu, moramo v letnem merilu računati z osebnimi dohodki

$$3,085.200 \text{ točk} \times 10,2669 \text{ din} = 31,675.439,— \text{ din}$$

Brž ko k njim prištejemo še 10% oblikovanje sklada skupne porabe ali 3,167.544,— din, pridemo do že razdeljenega čistega dohodka v znesku 34,842.983,— din. Za akumulacijo pa ostane le razlika, tj. 5,209.257,— din. Pred povečanjem števila delavcev je bilo mogoče doseči akumulacijo 6,999.962,— din, kot je obrazloženo pri 1. problemu, to pa pomeni njen sedanji izpad v znesku 1,790.705,— din. Vendar ne smemo misliti, da je ravno takšen tudi znesek povečanja osebnih dohodkov. Razlike, ki se ob danih domnevah pojavljajo zaradi povečanja števila delavcev, so naslednje:

povečanje prvotnega zneska osebnih dohodkov	1,675.601,— din
povečanje prvotnega oblikovanja sklada skupne porabe	167.560,— din
skupaj povečanje	<u>1,843.161,— din</u>
zmanjšanje prispevkov in davkov iz dohodka	52.456,— din
zmanjšanje akumulacije	1,790.705,— din
skupaj zmanjšanje	<u>1,843.161,— din</u>

Z vidika delavcev, ki jim pripadajo osebni dohodki in na novo oblikovani sklad skupne porabe, pri takšnih inštrumentih razporejanja čistega dohodka ne gre povečanje števila delavcev, ki ne povečujejo dohodka, v škodo njihovih osebnih dohodkov. Z vidika družbenih sredstev se pa bistveno zmanjša akumulacija, če že zanemarimo zmanjšanje prispevkov in davkov iz dohodka zaradi večjih odbitnih postavk od osnove za obračun.

5. problem: Za koliko bi se moral povečati letni dohodek ob povečanju števila delavcev, katerih delo je izraženo s povečanjem števila točk za 163.200 letno, če želimo ohraniti prvotno obračunsko vrednost točke in prvotno načrtovano akumulacijo? Za koliko bi se pa moral povečati, če bi želeli ohraniti tudi prvotno razmerje razporejanja čistega dohodka?

Pri 4. problemu smo že ugotovili, da bi ob danem povečanju števila delavcev znašalo letno število točk vseh delavcev 2,922.000 + 163.200 ali 3,085.200. Pri obračunski vrednosti točke, s katero računamo pred povečanjem števila delavcev in ki znaša 10,2669 din, bi morali v letnem merilu računati z osebnimi dohodki 31,675.439,— din. Če k njim prištejemo še 10% za oblikovanje sklada skupne porabe, tj. 3,167.544,— din, pridemo do celotnega zneska, ki pripada pri razporejanju čistega dohodka delavcem za njihove potrebe, tj. do 34,842.983,— din.

Prvotno načrtovana akumulacija je znašala 6,999.962,— din, kot vidimo iz izračuna pri 1. problemu. Če jo želimo ohraniti tudi v novih okoliščinah, pridemo do naslednjega potrebnega čistega dohodka:

za potrebe delavcev	34,842.983,— din
za akumulacijo po prvotnem znesku	6,999.962,— din
	<hr/>
potrebni čisti dohodek	41,842.945,— din

Potrebni dohodek pa gradimo tako, da prištejemo k potrebnemu čistemu dohodku druge obveznosti iz dohodka ter prispevke in davke iz dohodka. Medtem ko za druge obveznosti iz dohodka že iz začetnih podatkov vemo, da znašajo 2 milijona din, moramo za obračun prispevkov in davkov iz dohodka najprej ugotoviti, kateri del dohodka izstopa iz obdavčitve; pri 4. problemu smo pojasnili, da je pri povečanem številu delavcev osnova za obračun manjša za 15,522.240,— din od dohodka. Toda dohodek sam še ni poznan, temveč ga nasprotno šele iščemo. Kar je poznano, je le potrební dohodek po obračunu prispevkov in davkov iz dohodka, a tudi osnova za obračun teh prispevkov in davkov, ki pa teh prispevkov in davkov ne zajema. Če je prvotno zamišljena stopnja 10 % računala z osnovo, ki že zajema prispevke in davke, jo moramo spremeniti v 11,1111 % od osnove, ki jih še ne zajema. Izračun je nato naslednji:

Potrebni čisti dohodek	41,842.945,— din
+ Druge obveznosti iz dohodka	2,000.000,— din
= Skupaj potrebni dohodek po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka	<hr/> 43,842.945,— din
— Odbitne postavke od dohodka za ugotovitev osnove za obračun prispevkov in davkov iz dohodka	15,522.240,— din
= Osnova za obračun prispevkov in davkov iz dohodka, ki jih ne zajema	<hr/> 28,320.705,— din
Prispevki in davki iz dohodka 11,1111 % od osnove, ki jih še ne zajema	3,146.745,— din

Potrebni dohodek pa je naslednji:

Potrebni dohodek po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka	43,842.945,— din
+ Prispevki in davki iz dohodka	3,146.745,— din
= Potrebni dohodek	<hr/> 46,989.690,— din

Če za kontrolo od tega potrebnega dohodka obračunamo prispevke in davke iz dohodka po stopnji 10 % od osnove, ki jih že vključuje, pridemo do naslednjega:

Potrebni dohodek	46,989.690,— din
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (46,989.690 din manj 15,522.240 din)	3,146.745,— din
= Potrebni dohodek po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka	<hr/> 43,842.945,— din

To je pa natančno tisti znesek, ki nam je bil v začetku že poznan.

Da bi ob nespremenjeni akumulaciji lahko dodatnim delavcem v enakem sorazmerju kot prvotnim zagotovili osebne dohodke in sklad skupne porabe, se mora dohodek v primerjavi s prvotnim, ki je pri 1. problemu ugotovljen s 45.000.000,— din, povečati za 4,4 %.

Če bi nasprotno ob novem potrebnem čistem dohodku za potrebe delavcev, tj. 34.842.983,— din, želeli zagotoviti prvotno razmerje razporejanja čistega dohodka, po katerem 82,5 % odpade za potrebe delavcev in 17,5 % za akumulacijo, je pa že izračun potrebnega čistega dohodka nekoliko drugačen. Ne moremo več nastopati s prvotno akumulacijo 6.999.962,— din, temveč s tisto, ki bo znašala 17,5 % od novega zneska čistega dohodka, v katerem 82,5 % pomeni 34.842.983,— din. Dobimo jo tako, da znesek 34.842.983,— din pomnožimo s 17,5 in delimo z 82,5; izid je 7.390.936,— din.

Potrební čísti dohodek je torej naslednji:

za potrebe delavcev	34,842.983,— din	82,5 %
za akumulacijo	7,390.936,— din	17,5 %
potrebni čísti dohodek	<u>42,233.919,— din</u>	100 %

Potrební dohodek pa je podobno kot prej ugotovljen takole:

Potrební čísti dohodek	42,233.919,— din
+ Druge obveznosti iz dohodka	<u>2,000.000,— din</u>
= Skupaj potrebni dohodek po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka	44,233.919,— din
- Odbitne postavke od dohodka za ugotovitev osnove za obračun prispevkov in davkov iz dohodka	<u>15,522.240,— din</u>
= Osnova za obračun prispevkov in davkov iz dohodka, ki jih ne zajema	28,711.679,— din
Prispevki in davki iz dohodka 11,1111 % od osnove, ki jih še ne zajema	3,190.183,— din

Potrební dohodek pa je naslednji:

Potrební dohodek po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka	44,233.919,— din
+ Prispevki in davki iz dohodka	<u>3,190.183,— din</u>
= Potrebni dohodek	47,424.102,— din

Ker povečani čísti dohodek za potrebe delavcev sedaj ob nespremenjenem razmerju razporejanja čistega dohodka povzroča tudi potrebo po povečanju akumulacije, je v primerjavi s prvotnim dohodkom 45.000.000,— din pri povečanju števila delavcev ob takšnih okoliščinah treba zagotoviti povečanje dohodka za 5,4 %.

Primer B: DODATNO DELO OBSTOJEČIH DELAVCEV NA OBSTOJEČIH DELOVNIH SREDSTVIH

Proučevana organizacija združenega dela se ukvarja samo s proizvodnjo določene vrste proizvodov. Ob proizvodnji 600 količinskih enot proizvoda mesečno, je lastna cena enote (brez vključenih prispevkov in davkov iz dohodka) sestavljena takole:

Neposredni stroški			
materialni stroški	(1)	6.495,—	
osebni dohodki	(1)	1.899,—	8.394,— din
<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/>			
Splošni proizvodni stroški			
materialni stroški brez vzdrževanja	(1)	485,—	
stroški vzdrževanja	(0)	18,—	
amortizacija	(0)	620,—	
obveznosti iz dohodka	(0)	20,—	
osebni dohodki	(0,5)	293,—	1.463,— din
<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/>			
Splošni upravno-prodajni stroški			
materialni stroški	(0,1)	327,—	
amortizacija	(0)	6,—	
obveznosti iz dohodka	(0)	85,—	
osebni dohodki	(0,1)	335,—	753,— din
<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/>			
			10.583,— din

Številke v oklepaju pomenijo variatorje, ki so veljavni pri proizvodnji 600 količinskih enot mesečno; 0 pomeni stalne stroške in 1 sorazmerne stroške.

Prodajna cena količinske enote je 12.058,— din. Prispevki in davki so računani z 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov, sklad skupne porabe se obračunava z 10 % od osebnih dohodkov in še ni vključen v lastni ceni, rezervni sklad z 2,5 % od dohodka, v ostanku čistega dohodka so osebni dohodki udeleženi z 10 %, ostanek pa gre v poslovni sklad.

1. problem: Za koliko je mogoče iz naslova ostanka čistega dohodka popraviti vračunane osebne dohodke pri predvideni mesečni proizvodnji in za koliko oblikovati poslovni sklad?

Če so mesečno proizvedene količine tudi prodane (in plačane), so prihodki dobljeni kot zmnožek 600 količinskih enot s prodajno ceno enote 12.058,— din, odhodki pa kot zmnožek 600 količinskih enot z ustreznimi postavkami stroškov, ki pa morajo biti grupirane tako, da je možen izračun dohodka in nato prispevkov in davkov iz dohodka. Konkretni izračun je naslednji:

Prihodki 600×12.058 ,— din		7,234.800,— din
- Materialni stroški z amortizacijo		
neposredni materialni stroški	6.495,—	
splošni materialni stroški v celoti	830,—	
amortizacija v celoti	626,—	
na enoto	7.951,—	
600×7.951 ,—		4,770.600,— din
= Dohodek		2,464.200,— din
- Prispevki in davki iz dohodka		
neposredni osebni dohodki	1.899,—	
splošni osebni dohodki v celoti	628,—	
na enoto	2.527,—	
50 % zunaj osnove za obračun	1.263,50	
v celoti zunaj osnove za obračun		
$600 \times 1.263,50 =$	758.100,—	
10 % od (2,464.200,— manj 758.100,— din)		170.610,— din
- Obveznosti iz dohodka		
600×105 ,—		63.000,— din
= Čisti dohodek		2,230.590,— din
- Programirani osebni dohodki		
600×2.527 ,—		1,516.200,— din
- Programirano oblikovanje sklada skupne porabe		
10 % od 1,516.200,— din		151.620,— din
- Oblikovanje rezervnega sklada		
2,5 % od 2,464.200,—		61.605,— din
= Ostanek čistega dohodka		501.165,— din
- Za povečanje osebnih dohodkov (10 %)		50.116,— din
= Za poslovni sklad		451.049,— din

V primerjavi s prvotno obračunanimi osebnimi dohodki na podlagi načrtovane vrednosti točke je po danih inštrumentih razporejanja ostanka čistega dohodka mogoče popraviti osebne dohodke posameznega delavca za 3,3 %, oblikovanje poslovnega sklada pa je udeleženo v čistem dohodku z 20,22 %.

2. problem: Kako vpliva na osebne dohodke in oblikovanje poslovnega sklada 20% povečanje mesečne proizvodnje z nadurami obstoječih delavcev?

Če je tudi povečano količino proizvodov mogoče prodati, se mesečni prihodki povečajo za 20 %, toda ne povečajo se preprosto za 20 % tudi mesečni odhodki. Njihov stalni del ostane nespremenjen, njihov sorazmerni del se poveča za 20 %, toda v zvezi s povečanimi osebnimi dohodki je treba

računati še s 50% dodatkom za nadurno delo. Konkretni izračun novega zneska materialnih stroškov z amortizacijo je naslednji:

TABELA 40

Znesek pri starem obsegu dejavnosti	Količnik povečanja	Povečani znesek	Celotni novi znesek
materialni stroški z variatorjem (1) $600 \times 6.870,- = 4.188.000,-$	0,2	837.600,-	5.025.600,-
materialni stroški z variatorjem (0,1) $600 \times 327,- = 196.200,-$	0,02	3.924,-	200.124,-
materialni stroški in amortizacija z variatorjem (0) $600 \times 644,- = 386.400,-$	0	—	386.400,-
Skupaj			5.612.124,-

Medtem ko je že ob začetku jasno, da se materialni stroški z variatorjem 1 povečajo z istim odstotkom, kot se poveča obseg dejavnosti, tj. 20 %, se pri materialnih stroških z variatorjem 0,1 poveča za 20 % le desetina njihovega prvotnega zneska. Odtod tudi razlika v uporabljenem količniku povečanja.

Izračun novega zneska programiranih osebnih dohodkov pa je naslednji:

TABELA 41

Znesek pri starem obsegu dejavnosti	Količnik temeljnega povečanja	Povečani znesek za obseg	50 % povečani znesek za nadure	Celotni novi znesek z dodatkom za nadure
osebni dohodki z variatorjem (1) $600 \times 1.899,- = 1.139.400,-$	0,2	227.880,-	113.940,-	1.481.220,-
osebni dohodki z variatorjem (0,5) $600 \times 293,- = 175.800,-$	0,1	17.580,-	8.790,-	202.170,-
osebni dohodki z variatorjem (0,1) $600 \times 335,- = 201.000,-$	0,02	4.020,-	2.010,-	207.030,-
Skupaj			124.740,-	1.890.420,-

Očitno je nadurno delo v zvezi s povečanim obsegom poslovanja močje povezati le s spremenljivim delom osebnih dohodkov.

Celotni prikaz oblikovanja in razporejanja dohodka pa je naslednji:

Prihodki $720 \times 12.058,-$	8.681.760,- din
— Materialni stroški z amortizacijo (po že podani obrazložitvi)	5.612.124,- din
= Dohodek	3.069.636,- din

- Prispevki in davki iz dohodka	
Odbitna postavka od osnove 50 % od novega zneska osebnih dohodkov brez dodatka za nadure (1,765.680,— din) ali 882.840,— din	
10 % od (3,069.636,— manj 882.840,— din)	218.680,— din
- Obveznosti iz dohodka (v nespremenjenem znesku)	63.000,— din
= Čisti dohodek	2,787.956,— din
- Programirani osebni dohodki (po že podani obrazložitvi)	1,890.420,— din
- Programirano oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 1,890.420,— din	189.042,— din
- Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od 3,069.636,— din	76.741,— din
= Ostanek čistega dohodka	631.753,— din
- Za povečanje osebnih dohodkov (10 %)	63.175,— din
= Za poslovni sklad	568.578,— din

V primerjavi s prvotno obračunanimi osebnimi dohodki na podlagi načrtovane vrednosti točke in z upoštevanjem dodatkov za nadure je po danih inštrumentih razporejanja ostanka čistega dohodka mogoče popraviti osebne dohodke posameznega delavca še za 3,3 %, medtem ko je oblikovanje poslovnega sklada udeleženo v čistem dohodku z 20,39 %; v novih okoliščinah je poslovni sklad oblikovan v za 117.529,— din večjem zensku kot v izhodiščnem primeru, v primerjavi z začetnim oblikovanjem 451.049,— din pa to pomeni povečanje za 26,06 %, kar nikakor ni predstavljeno z neznatnim povečanjem udeležbe poslovnega sklada pri razporejanju čistega dohodka od 20,22 % na 20,39 %. Vidimo torej, da se z ekonomskega vidika vsestransko izplača uvajati nadurno delo, če ni možnosti za trajno zaposlitev dodatnih delavcev; pogoj za to pa je obstoj stalnih stroškov, ki ob povečani dejavnosti z nadurnim delom ostajajo nespremenjeni.

Primer C: OBSEG NADURNEGA DELA

Na določenem objektu je treba izvesti montažna dela v roku 3 mesecev (po 25 delovnih dni), pri čemer je predvideno 5.000 norma ur pri neposrednem delu VKV delavcev. Ura teh delavcev je obračunana z 72,— din.

Koeficient osebnega dohodka za nadurno delo znaša 1,50, pri čemer je treba upoštevati, da znaša po statistični dokumentaciji povprečno doseganje norm:

pri 8-urnem delavniku	130 %
pri 9-urnem delavniku	128 %
pri 10-urnem delavniku	125 %
pri 11-urnem delavniku	122 %
pri 12-urnem delavniku	120 %

Plačevanje presežka norm je sorazmerno s preseganjem.

Drugi stroški, ki se pojavijo v zvezi z delavci, so naslednji:

enkratni transport vseh delavcev na objekt in nazaj s kombijem	2.000,—	din
nastanitev in prehrana delavca mesečno	3.000,—	din
terenski dodatek delavca mesečno	1.400,—	din
dnevnica na dan (1e za prva 2 dni)	250,—	din
komplet orodja na delavca	2.400,—	din

1. problem: Kakšno je največje potrebno število VKV delavcev, koliko rednih ur in koliko nadur bi morali opraviti na objektu? Kolikšni bodo njihovi 3-mesečni osebni dohodki?

Maksimalno potrebno število delavcev dobimo po obrazcu:

$$\frac{\text{število norma ur za neposredno delo na objektu}}{\text{število mesecev} \times \text{število delovnih dni mesečno} \times 8 \text{ ur} \times \text{stopnja doseganja norm ob 8-urnem delavniku}}$$

Po tem obrazcu ugotovimo naslednje maksimalno potrebno število VKV delavcev:

$$\frac{5.000 \text{ norma ur}}{3 \text{ meseci} \times 25 \text{ dni} \times 8 \text{ ur} \times 1,30} = 6,41 \text{ ali } 6 \text{ delavcev}$$

Zaokrožitev števila delavcev navzdol je utemeljena z dejstvom, da pričakujemo, da bodo opravili nekaj nadur.

Teh 6 delavcev bi morale v 3 mesecih opraviti 5.000 norma ur. Potrebno število norma ur mesečno na delavca pa dobimo po obrazcu:

$$\frac{\text{število norma ur za neposredno delo na objektu}}{\text{število delavcev} \times \text{število mesecev}}$$

V našem primeru bi torej moral vsak delavec opraviti mesečno naslednje število norma ur:

$$\frac{5.000 \text{ norma ur}}{6 \text{ delavcev} \times 3 \text{ mesece}} = 278 \text{ norma ur}$$

Če bi posamezni delavec delal dnevno le po 8 ur, bi v 25 dneh mesečno opravil 200 dejanskih ur, ki bi ob statistično ugotovljenem doseganju norm z odstotnim indeksom 130 štele kot 260 norma ur. Kot vidimo, je pa to premalo. V povprečju bo torej moral delati več kot 8 ur dnevno. Če bi pa delal dnevno po 9 ur, bi v 25 dneh mesečno opravil 225 ur, ki bi ob statistično ugotovljenem doseganju norm z odstotnim indeksom 128 štele kot 288 norma ur. Vendar v celoti tolikšno število norma ur le ni potrebno.

V celoti bo 6 delavcev v 3 mesecih v normalnem 8-urnem delovnem času in 25 dneh ter ob statistično ugotovljenem odstotnem indeksu doseganja norm 128, ki velja za delo pri 9-urnem delavniku, imelo priznано naslednje število norma ur v rednih urah:

$$6 \text{ delavcev} \times 3 \text{ meseci} \times 200 \text{ ur} \times 1,28 = 4.608 \text{ norma ur}$$

Ker celotno potrebno število norma ur znaša 5.000, pomeni, da bo 392 norma ur treba opraviti v nadurah. Osebni dohodki teh 6 delavcev bodo za celotno razdobje 3 mesecev znašali:

4.608 norma ur \times 72,— din	331.776,— din
392 norma ur v nadurah \times 72,— din \times 1,5	42.336,— din
	<hr/>
	374.112,— din

2. problem: Kolikšno je najmanjše potrebno število VKV delavcev, koliko rednih ur in koliko nadur bi morali opraviti ter kolikšni bodo njihovi osebni dohodki?

Minimalno potrebno število delavcev dobimo po obrazcu:

$$\frac{\text{število norma ur za neposredno delo na objektu}}{\text{število mesecev} \times \text{število delovnih dni mesečno} \times 12 \text{ ur} \times \text{stopnja doseganja norm ob 12-urnem delavniku}}$$

V našem primeru znaša:

$$\frac{5.000 \text{ norma ur}}{3 \text{ meseci} \times 25 \text{ dni} \times 12 \text{ ur} \times 1,2} = 4,63 = 5 \text{ delavcev}$$

Zaokrožitev števila delavcev navzgor je utemeljena s tem, da ni mogoče računati z več kot 12 urami dnevnega dela.

Teh 5 delavcev bi morale v 3 mesecih opraviti 5.000 norma ur. Če izračunamo potrebno število norma ur, ki bo odpadlo mesečno na delavce po obrazcu, ki je bil podan pri obravnavi 1. problema, ugotovimo naslednje:

$$\frac{5.000 \text{ norma ur}}{5 \text{ delavcev} \times 3 \text{ meseci}} = 333 \text{ norma ur}$$

Če bi posamezni delavec delal dnevno po 10 ur, bi v 25 dneh mesečno opravil 250 ur, ki bi ob statistično ugotovljenem doseganju norm z odstotnim indeksom 125 štele kot 312 norma ur. Kot vidimo, je to premalo. Če bi pa delal dnevno po 11 ur, bi v 25 dneh mesečno opravil 275 ur, ki bi ob statistično ugotovljenem doseganju norm z odstotnim indeksom 122 štele kot 335 norma ur. Obseg nadur se bo potemtakem gibal v tem okviru.

V celoti bo 5 delavcev v 3 mesecih v normalnem 8-urnem delovnem času in 25 dneh ter ob statistično ugotovljenem odstotnem indeksu doseganja norm 122, ki velja za delo v 11-urnem delavniku, imelo priznano naslednje število norma ur v rednih urah:

$$5 \text{ delavcev} \times 3 \text{ meseci} \times 200 \text{ ur} \times 1,22 = 3.660 \text{ norma ur}$$

Ker celotno potrebno število norma ur znaša 5.000, pomeni, da bo 1.340 norma ur treba opraviti v nadurah. Osebni dohodki teh 5 delavcev bodo za celotno razdobje 3 mesecev znašali:

3.660 norma ur \times 72,— din	263.520,— din
1.340 norma ur v nadurah \times 72,— \times 1,5	144.720,— din
	<hr/>
	408.240,— din

3. problem: Ali se za organizacijo združenega dela bolj izplača večje število delavcev z manjšim številom nadur ali manjše število delavcev z večjim številom nadur?

Na odgovor na to vprašanje ne vplivajo samo obračunani 3-mesečni osebni dohodki, ki v primeru 6 delavcev z manjšim številom nadur znašajo 374.112,— din, kar smo ugotovili pri obravnavi 1. problema, ter v primeru 5 delavcev z večjim številom nadur 408.240,— din, kar smo ugotovili pri obravnavi 2. problema. Nanj vplivajo tudi drugi stroški. Stroški transporta delavcev s kombijem se bodo pojavili dvakrat ne glede na število delavcev, zato jih v nadaljevanju lahko zanemarimo, saj se v enakem znesku, tj. 2.000,— din, pojavljajo v obeh različicah, tj. če potuje 6 ali 5 delavcev. Pač pa so od števila delavcev odvisni drugi stroški, ki znašajo na posameznega delavca za razdobje 3 mesecev:

nastanitev in prehrana	3 meseci × 3.000,— din	9.000,— din
terenski dodatek	3 meseci × 1.400,— din	4.200,— din
dnevnice	2 dni × 250,— din	500,— din
komplet orodja	1 × 2.400,— din	2.400,— din
		16.100,— din

V celoti torej znašajo stroški, ki so pomembni za odločitev:

a) v primeru 6 delavcev:

osebni dohodki		374.112,— din
drugi stroški	6 × 16.100,— din	96.600,— din
		470.712,— din

b) v primeru 5 delavcev

osebni dohodki		408.240,— din
drugi stroški	5 × 16.100,— din	80.500,— din
		488.740,— din

Kot vidimo, je za organizacijo združenega dela ugodnejša različica s 6 delavci, saj povzroča za 18.028,— din manjše stroške.

Primer Č: NADURNO DELO ALI NOVI DELAVCI

V centru za avtomatsko obdelavo podatkov bi bilo treba mesečno zluknjati in zverificirati 200.000 kartic, sedanji delavci pa zmorejo v rednem delovnem času le 140.000 kartic. Ker luknjači in verificirke niso polno zasedeni, bi center lahko opravil celotno potrebno delo, če bi uvedel nadurno delo ali pa nastavljal 4 nove delavce s skupnimi mesečnimi osebni dohodki 54.500,— din v stalnem znesku. Na te osebne dohodke je treba prišteti 10% pribitek za oblikovanje sklada skupne porabe. Stroški za investicijsko vzdrževanje in drugi splošni materialni stroški spremenljive narave bi ob predvidenem povečanem delu porasli za 10.000,— din, če bi uvedli nadurno delo,

in za 15.000,— din, če bi na strojih delali novi delavci. Računati je treba s tem, da je učinek novih delavcev v začetku za 30 % manjši od učinka obstoječih delavcev, ki pa zato v nadurah dobivajo 50% dodatek na osebne dohodke.

Nabavna cena kartice je 0,50 din, cena za luknjano kartico, ki jo zaračuna center, pa znaša 2,— din.

1. problem: Ali v danih okoliščinah v kratkem roku dati prednost nadurnemu delu obstoječih delavcev ali novim delavcem?

Če 60.000 kartic obdelajo novi delavci v polnem delovnem času, v katerem pa dosegajo za 30 % manjši učinek kot obstoječi delavci, pomeni, da bi obstoječi delavci lahko enako delo opravili v krajšem času. Če delo ni plačano po učinku, temveč po času, bi potemtakem obstoječi delavci brez nadurnega dodatka prejeli za 30 % manjše dodatne osebne dohodke za obdelavo 60.000 kartic; namesto 54.500,— din samo 38.150,— din. K temu znesku pa bi bilo treba prišteti 50 % dodatka za nadurno delo.

Načelno je bolj uspešna tista različica, ki povzroča manjše stroške ob enakih učinkih. Pri nadurnem delu bi bili dodatni stroški v zvezi z obdelavo 60.000 kartic naslednji:

neposredni materialni stroški $60.000 \times 0,50$	30.000,— din
splošni materialni stroški	10.000,— din
osebni dohodki za nadurno delo brez dodatka	38.150,— din
50% nadurni dodatek	19.075,— din
10 % za sklad skupne porabe od 57.225,—	5.722,— din
skupaj	102.947,— din

V primeru uvedbe novih delavcev pa bi bili dodatni stroški z zvezi z obdelavo 60.000 kartic naslednji:

neposredni materialni stroški $60.000 \times 0,50$	30.000,— din
splošni materialni stroški	15.000,— din
osebni dohodki	54.500,— din
10 % za sklad skupne porabe od 54.500,—	5.450,— din
skupaj	104.950,— din

Če bi primerjali le tako zasnovane stroške, bi bila videti kot ugodnejša različica tista z nadurnim delom obstoječih delavcev, saj povzroča za 2.003,— din manjše stroške. To je seveda kratkoročno gledanje, saj bi v daljšem roku učinkovitost novih delavcev dosegla isto raven, kot jo imajo že obstoječi delavci in bi se sodba utegnila spremeniti. Toda tudi za presojanje v kratkem roku kaže opozoriti na vpliv obračuna prispevkov in davkov iz dohodka na oblikovanje sodbe. V primeru nadurnega dela obstoječih delavcev se, denimo, ne pojavlja več nikaka odbitna postavka od dohodka, ki je predmet obdavčitve, medtem ko se pojavlja pri novih delavcih zunaj osnove za obračun npr. polovica njihovih osebnih dohodkov. Če upoštevamo

to dodatno dejstvo, se nam prvotni prikaz stroškov spremeni. V zvezi z nadurnim delom se pojavljajo naslednji stroški:

skupaj stroški po prvotem izračunu	102.947,— din
11,11% prispevki in davki iz dohodka od dodatno vračunanega dohodka (38.150 + 19.075 + 5.722)	6.993,— din
skupaj	109.940,— din

V zvezi z delom novih delavcev pa se pojavljajo naslednji stroški:

skupaj stroški po prvotnem izračunu	104.950,— din
11,11% prispevki in davki iz dohodka od dodatno vračunanega dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov (27.250 + 5.450)	3.633,— din
skupaj	108.583,— din

Vidimo, da je že z vidika kratkega roka uvedba novih delavcev boljša, saj v okviru dodatnega prihodka 60.000 kartic \times 2,— din ali 120.000,— din omogoča nekoliko večji dobiček in s tem po obračunu prispevkov in davkov iz njega tudi večjo akumulacijo.

2. problem: Do kakšnega obsega bi kazalo s povečanimi osebnimi dohodki v rednem delovnem času spodbuditi obstoječe delavce, da bi brez nadurnega dela sami obdelali dodatnih 30.000 kartic, medtem ko bi bilo le za preostalih 30.000 kartic potrebno nastaviti 2 nova delavca ali uvesti nadurno delo?

Za natančen odgovor je premalo razpoložljivih podatkov. Okvirno pa le lahko rečemo, da bi obstoječi delavci za 60.000 dodatno obdelanih kartic glede na svojo sedanjo učinkovitost, toda brez nadurnega dodatka, prejeli 38.150,— din, tj. 70 % od zneska, ki je glede na čas predviden za nove delavce. Ker pa dejansko obdelajo 140.000 kartic, kar je 2,3333-krat toliko, pomeni, da so njihovi sedanji osebni dohodki 89.017,— din.

Če obstoječi delavci do sedaj v rednem delovnem času obdelajo 140.000 kartic, pomeni dodatna obdelava 30.000 kartic povečanje obsega njihovega dela za 21,42 % v okviru rednega delovnega časa. To ni nedosegljiv cilj, zlasti še, če ob začetku obstajajo še velike rezerve v premalo izrabljenem delovnem času. Obstaja pa vprašanje, za koliko se maksimalno lahko povečajo njihovi osebni dohodki za redni delovni čas, če v njem opravijo za 21,42 % več dela.

Denimo, da ne nameravamo poseči po dodatni akumulaciji, ki bi jo proučevani organizaciji združenega dela prinesla dodatna obdelava 60.000 kartic v primeru nastavitve novih delavcev. To pomeni, da je na razpolago znesek prihodkov 108.583,— din, kolikor smo v 1. primeru naračunali stroškov po drugi različici. Dodatni stroški zunaj stimulativnega dela za osebne dohodke že obstoječih delavcev so pa naslednji:

neposredni materialni stroški

60.000 kartic \times 0,50

30.000,— din

splošni materialni stroški	
50 % od 15.000,— v zvezi z novimi delavci, ki bodo sedaj obdelali le 30.000 kartic	7.500,— din
50 % od 10.000,— v zvezi z dodatno obdelavo 30.000 kartic v normalnem delovnem času (kar verjetno celo ne bo nastalo, vendar je upoštevano v pesimistični različici)	5.000,— din
osebni dohodki za nove delavce	
50 % od 54.500,— din, ker bosta nastavljena le 2 delavca namesto 4	27.250,— din
sklad skupne porabe za nove delavce	
10 % od 27.250,— din	2.725,— din
prispevki in davki iz dohodka v zvezi z novimi delavci	
11,11 % od polovice osebnih dohodkov in celotnega oblikovanja sklada skupne porabe za nove delavce (13.625,— + 2.725,—)	1.816,— din
	<u>74.291,— din</u>
Od razlike prihodkov 108.583,— din po odbitku že angažiranega zneska 74.291,— din ostane še 34.292,— din. Ta znesek pa je mogoče razdeliti takole:	
10 % za prispevke in davke iz dohodka	3.429,— din
90 % za osebne dohodke in sklad skupne porabe obstoječih delavcev	30.863,— din
	<u>34.292,— din</u>

Če je za sklad skupne porabe namenjenih 10 % od osebnih dohodkov ali 1/11 od skupnega zneska 30.863,— din, tj. 2.806,— din, ostane za stimulatívni del osebnih dohodkov 28.057,— din. To pa je v primerjavi z dosedaj obračunanimi osebnimi dohodki za redni delovni čas, ki znašajo 89.017,— din, 31,52% povečanje. Za 21,42% povečani obseg dela v rednem delovnem času lahko potemtakem prejema jo že obstoječi delavci do 31,52% povečane osebne dohodke.

4. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI Z NAKUPOM DELOVNIH PREDMETOV IN STORITEV

Medtem ko so delovna sredstva in delavci trajnejše prisotni pri poslovnem procesu določene organizacije združenega dela, so delovni predmeti in angažirane storitve drugih tiste prvine poslovnega procesa, ki vedno znova vstopajo vanj in se pretapljajo v nastajajoče poslovne učinke. Pri tem storitve lahko dopolnjujejo druge prvine in omogočajo izvedbo celotnega poslovnega procesa ali pa zamenjujejo kako njegovo fazo v celoti. Delovni predmeti tedaj, ko začno nastopati v svoji funkciji, prenehajo obstajati v svoji prvotni obliki in s prvotnimi lastnostmi; ravno zaradi tega pa morajo vedno obstajati tudi njihove zaloge, ki omogočajo pravočasno vstavljanje potrebnih količin v proces ustvarjanja poslovnih učinkov. Na tem mestu se ne bomo še neposredno ukvarjali s stroški, ki so povezani s porabo delovnih predmetov in storitev, temveč s stroški, ki so povezani z njihovo nabavo. Na nekaj primerih si bomo ogledali posebnosti oblikovanja informacij za odločitve o tovrstni nakupni dejavnosti.

Primer A: NAKUP ALI LASTNA PROIZVODNJA SESTAVNEGA DELA

Proučevana organizacija združenega dela potrebuje pri svoji proizvodnji med drugim 1.000 kosov določenega sestavnega dela. Ta sestavni del bi lahko kupovala na trgu po ceni 380,— din za kos, lahko bi ga pa tudi proizvajala sama, pri čemer bi se ji med drugim pojavili naslednji stroški za kos:

neposredni materialni stroški	160,— din
neposredni osebni dohodki	100,— din
spremenljivi del splošnih materialnih stroškov	50,— din

Ostali dodatni stroški, ki odpadejo na posamezen kos sestavnega dela, so odvisni od konkretnih okoliščin, v katerih bi se proučevana organizacija združenega dela lotila lastne proizvodnje sestavnega dela. Te okoliščine bodo pojasnjene v okviru posameznega problema, ki ga bomo obravnavali.

Prispevki in davki iz dohodka se obračunavajo z 10 % od dohodka, ki je zmanjšan za polovico osebnih dohodkov, oblikovanje sklada skupne porabe pa z 10 % od osebnih dohodkov.

1. problem: Za katero različico naj se proučevana organizacija združenega dela odloči, če ima za potrební obseg proizvodnje tega sestavnega dela še razpoložljive in sicer neizrabljene zmogljivosti

strojev in niso potrebne nikake posebne priprave na to proizvodnjo, ki bi povzročala nove stroške zunaj običajnih in že predvidenih? Za kritje vseh stalnih splošnih stroškov (brez prispevkov in davkov iz dohodka) je po letnem predračunu predviden 60% dodatek stalnega dela materialnih stroškov in amortizacije na neposredne osebne dohodke, 20% dodatek pogodbenih obveznosti iz dohodka na neposredne osebne dohodke in 20% dodatek stalnega dela osebnih dohodkov na neposredne osebne dohodke, pri čemer pa načrtovani obseg neposrednega dela z dosedanjo proizvodnjo še ni izčrpan.

Za odločitev v prid nakupa ali nasprotno proizvodnje sestavnega dela so očitno odločilni stroški, ki jih pri 1.000 kosih določenega sestavnega dela povzroča posamezna različica; tista različica, ki povzroča manjše stroške, je ugodnejša. Potrebno je torej oblikovati informacije o stroških.

V primeru nakupa znaša nabavna vrednost 1.000 kosov 380.000,— din; ta znesek se pojavlja med stroški tedaj, ko so količine v proizvodnji porabljene, tj. vgrajene v nastajajoči končni proizvod. Po drugi strani se stroški pojavljajo že ob nastajanju 1.000 kosov sestavnega dela, če ga sami proizvajamo; ti stroški se le prenašajo na nastajajoči končni proizvod, kadar v njega vgrajujemo sestavni del. Kateri stroški proizvodnje v lastnem okviru so pa primerljivi z nabavno vrednostjo enakih količin iz nakupa? Če bi upoštevali dejstvo, da se amortizacija strojev obračunava tudi od tistega dela zmogljivosti, ki ga bomo izrabili šele s proizvodnjo sestavnega dela, in zlasti še, da je po letnem predračunu predviden 100% dodatek na neposredne osebne dohodke (brez prispevkov in davkov iz dohodka), bi utegnili najprej izračunati lastno ceno celotne količine proizvedenega sestavnega dela in sicer takole:

neposredni materialni stroški		
1.000 × 160,—	160.000,—	din
neposredni osebni dohodki		
1.000 × 100,—	100.000,—	din
spremenljivi del splošnih materialnih stroškov		
1.000 × 50,—	50.000,—	din
stalni del materialnih stroškov z amortizacijo		
60 % od 100.000,—	60.000,—	din
pogodbene obveznosti iz dohodka		
20 % od 100.000,—	20.000,—	din
stalni del osebnih dohodkov		
20 % od 100.000,—	20.000,—	din
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od (50.000 + 20.000 + 10.000)	8.888,—	din
lastna cena I	418.888,—	din
oblikovanje sklada skupne porabe		
10 % od 120.000,—	12.000,—	din
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od 12.000,—	1.333,—	din
skupaj	432.221,—	din

V okvir stroškov smo vključili tudi oblikovanje sklada skupne porabe ter prispevkov in davkov iz vsega vračunanega dohodka, zmanjšanega le za polovico osebnih dohodkov; ker osnova za obračun prispevkov in davkov iz dohodka teh prispevkov in davkov še ne vključuje, smo morali uporabiti stopnjo 11,11 % namesto 10 %. Po takšnem izračunu so stroški v domačem okviru proizvedenih 1.000 kosov sestavnega dela za 52.221,— din večji od nabavne vrednosti enake kupljene količine, kar bi nakazovalo, da se je bolje usmeriti v nakup. Vendar za odločitev nimamo informacij, ki bi pravilno upoštevale okoliščine, v katerih se pojavlja obravnavana alternativa. Stalni del splošnih stroškov, vključno z amortizacijo strojev, na katerih bi potekala proizvodnja določenega sestavnega dela, je povsem nespremenjen po uvedbi te proizvodnje. Ali z drugimi besedami, stalni del splošnih stroškov se pojavlja v enakem znesku, če 1.000 enot sestavnega dela kupimo ali če jih proizvedemo v lastnem okviru. Zato ne smemo sorazmerni del teh stroškov skladno z načrtovanimi koeficienti dodatka prenašati le na količine, ki jih nameravamo sami proizvesti. Če dodatna proizvodnja sestavnega dela nima vpliva na stalni del splošnih stroškov, tudi stalni del splošnih stroškov ne sme vstopati med dodatne stroške teh količin. Dodatni stroški v lastnem okviru proizvedenih količin so sestavljeni le iz njihovih neposrednih stroškov ter sorazmernega dela drugih spremenljivih stroškov, med katerimi se pojavljajo tudi zneski oblikovanja sklada skupne porabe, prispevkov in davkov iz dohodka. Stroški, ki bremenijo 1.000 enot sestavnega dela iz lastne proizvodnje, so potemtakem naslednji:

neposredni materialni stroški		
1.000 × 160,—		160.000,— din
neposredni osebni dohodki		
1.000 × 100,—		100.000,— din
spremenljivi del splošnih materialnih stroškov		
1.000 × 50,—		50.000,— din
spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe		
10 % od 100.000,—		10.000,— din
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od (50.000 + 10.000)		6.666,— din
		<hr/>
dodatni stroški		326.666,— din

Če se ne bi odločili za proizvodnjo 1.000 enot sestavnega dela, bi bili stroški v organizaciji združenega dela iz tega naslova za 326.666,— din manjši, toda po drugi strani zaradi porabe enakih kupljenih količin za 380.000,— din večji; ostanek dohodka ali poslovni izid bi potemtakem bil za 53.334,— din boljši, če se odločimo za proizvodnjo v lastnem okviru, to pa je povsem drugačno spoznanje kot pri prvem prikazu.

Kaj je vse treba upoštevati med dodatnimi stroški, da bi mogli pravilno primerjati obe različici, je seveda odvisno tudi od inštrumentov razporejanja dohodka in čistega dohodka. Medtem ko nakup 1.000 enot sestavnega dela povzroča le materialne stroške ob porabi teh količin, so med stroški njihove proizvodnje v lastnem okviru vključeni tudi osebni dohodki in druge postavke vračunanega dohodka. Če je tudi od njih treba obračunati znesek za rezervni sklad ali če se akumulacija kot celota oblikuje v določenem so-

razmerju z osebnimi dohodki in oblikovanim skladom skupne porabe, je tudi tako izračunano akumulacijo koristno kalkulatивно zajeti med dodatne stroške proizvodnje v lastnem okviru, saj se sicer na podlagi uveljavljenih inštrumentov ne pojavlja kot nujna v primeru nakupa enakih količin sestavnega dela.

2. problem: Za katero različico naj se proučevana organizacija združenega dela odloči, če mora za proizvodnjo sestavnega dela najprej nabaviti stroj, ki ji povzroča stalne stroške 50.000,— din v razdobju, v katerem je potrebnih 1.000 kosov tega sestavnega dela? Ti stalni stroški so iz skupine materialnih stroškov in amortizacije, nanašajo se pa na celotno zmogljivost novega stroja, ki ob proizvodnji 1.000 kosov sestavnega dela še ne bo v celoti izrabljena.

Medtem ko ostane nabavna vrednost 1.000 kosov sestavnega dela še vedno 380.000,— din, se stroški proizvodnje te količine v lastnem okviru sedaj nekoliko spremenene. Med dodatnimi stroški se namreč ne pojavljajo samo spremenljivi stroški, ki smo jih upoštevali pri 1. problemu, temveč tudi stalni stroški 50.000,— din, ki jih ne bi bilo, če se ne bi odločili za proizvodnjo v lastnem okviru. Stroški v zvezi s celotno količino proizvedenega sestavnega dela so sedaj naslednji:

neposredni materialni stroški		
1.000 × 160,—		160.000,— din
neposredni osebni dohodki		
1.000 × 100,—		100.000,— din
spremenljivi del splošnih materialnih stroškov in amortizacije		
1.000 × 50,—		50.000,— din
stalni del splošnih materialnih stroškov in amortizacije		50.000,— din
spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe		
10 % od 100.000,—		10.000,— din
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od (50.000 + 10.000)		6.666,— din
dodatni stroški		<u>376.666,— din</u>

Kot strošek proučevane količine sestavnega dela štejejo vsi dodatni stroški amortizacije itd. dodatnega stroja, čeprav nima v celoti izrabljenih zmogljivosti; šele če bi presežne zmogljivosti lahko izrabili pri kaki drugi proizvodnji, bi nanje odpadel sorazmerni del takšnih stroškov, kar bi potemtakem zmanjšalo dodatne stroške celotne količine sestavnega dela. Ti so pa sicer še vedno manjši za 3.334,— din od stroškov, ki bi jih organizacija združenega dela imela v primeru, ko bi porabila enake količine iz nakupa.

3. problem: Za katero različico naj se organizacija združenega dela odloči, če sicer za proizvodnjo sestavnega dela obstaja potreben stroj, vendar so že v celoti izrabljene njegove zmogljivosti? V času, ki je potreben za proizvodnjo 1.000 enot sestavnega dela, bi se morala organizacija združenega dela odredi proizvodnji kakega drugega proizvoda, pri katerem bi lahko dosegla prihodke 500.000,— din ob spremenljivih stroških 420.000,— din.

Tudi sedaj je nabavna vrednost 1.000 kosov sestavnega dela še vedno 380.000,— din, medtem ko se stroški proizvodnje te količine v lastnem okviru spremene. Med nje je treba šteti vse spremenljive stroške, ki se pojavljajo zaradi nje in s katerimi smo se že srečali pri 1. problemu. Poleg tega je pa kot oportunitetni strošek proizvodnje v lastnem okviru treba šteti še izgubljeni prispevek za kritje stalnih stroškov in poslovni izid, ki bi ga sicer omogočala tista količina drugih proizvodov, ki se ji moramo odreči, da na razpoložljivih zmogljivostih stroja lahko proizvedemo 1.000 enot našega sestavnega dela. Če se odrečemo tistim proizvodom, ki bi nam prinesli 500.000,— din prihodkov in ki bi povzročili le 420.000,— din spremenljivih stroškov, pomeni, da zaradi odločitve v prid 1.000 kosov sestavnega dela izgubimo 80.000,— din, ki zato štejejo kot strošek proizvodnje tega sestavnega dela. Če bi namreč potrebno količino sestavnega dela kupili, se ne bi bilo treba odreči tej drugi proizvodnji in tudi ne bi izgubili 80.000,— din. Kalkulacija stroškov, ki je sedaj odločilna v zvezi s celotno količino proizvedenega sestavnega dela, je naslednja:

neposredni materialni stroški		
1.000 × 160,—	160.000,—	din
neposredni osebni dohodki		
1.000 × 100,—	100.000,—	din
spremenljivi del splošnih materialnih stroškov		
1.000 × 50,—	50.000,—	din
spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe		
10 % od 100.000,—	10.000,—	din
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od (50.000 + 10.000)	6.666,—	din
oportunitetni stroški (500.000 manj 420.000)	80.000,—	din
	<hr/>	
	406.666,—	din

V takšnih okoliščinah se torej ne izplača proizvesti 1.000 enot sestavnega dela v lastnem okviru, saj bi bili stroški za 26.666,— din večji od tistih v primeru porabe kupljenih količin. Tako torej vidimo, da se nam informacije o stroških spreminjajo odvisno od okoliščin, v katerih rešujemo problem, od teh informacij je pa nato bistveno odvisna tudi odločitev, ki prinaša boljše rezultate.

Primer B: POPRAVILO V LASTNI VZDRŽEVALNI DELAVNICI ALI ZUNANJEM SERVISU

Za potrebe vseh proizvodnih obratov v proučevani organizaciji združenega dela je vzpostavljena vzdrževalna delavnica kot posebna obračunska enota. Stroške, ki se pojavljajo v njej, morajo kriti tisti proizvodni obrati, za katere po delovnih nalogih opravlja storitve. Ker je sorazmerno dobro opremljena s stroji, katerih zmogljivosti niso dobro izrabljene, je na podlagi letnega razmerja med načrtovanimi splošnimi stroški v vzdrževalni delavnici in načrtovanimi neposrednimi osebnimi dohodki v zvezi z delovnimi nalogi ugotovljen 200% dodatek, ki ga upošteva v kalkulacijah. Med splošne

stroške so vključeni tudi tisti osebni dohodki v delavnici, ki zaradi svoje stalne narave niso porazdeljeni po delovnih nalogih, amortizacija, splošni materialni stroški, ustrezni del obveznosti iz dohodka, oblikovanje sklada skupne porabe in prispevki in davki iz dohodka, ki so povezani z vracunanimi osebnimi dohodki, skladom skupne porabe in drugimi obveznostmi iz dohodka.

V določenem proizvodnem obratu se je pojavila potreba po velikem popravilu. Vzdrževalna delavnica iste organizacije združenega dela je predložila naslednji predračun stroškov:

neposredni materialni stroški	275.000,— din
neposredni osebni dohodki	130.000,— din
dodatek za splošne stroške	
200 % od neposrednih osebnih dohodkov	260.000,— din
skupaj	<u>665.000,— din</u>

Hkrati pa je zasebni obrtnik dostavil ponudbo, po kateri bi enako storitev opravil za 600.000,— din.

1. problem: Za katero ponudbo se kaže odločiti z vidika obrata in za katero z vidika celotne organizacije združenega dela?

V vsakem primeru je bolj zanimiva tista ponudba, ki prinaša manjše stroške. Kaj je treba razumeti s stroški, pa je odvisno od zornega kota. Za obrat, v katerem se je pojavila potreba po velikem popravilu, očitno vstopa med njegove stroške znesek 665.000,— din, če popravilo opravi lastna vzdrževalna delavnica, ter 600.000,— din, če popravilo opravi zasebni obrtnik. Zanj so stroški vzdrževanja manjši v drugem primeru in sicer za 65.000,— din. Zato bo, če samostojno odloča, zavrnil ponudbo domače vzdrževalne delavnice.

Z vidika celotne organizacije združenega dela pa je zadeva drugačna. Tu se kot dodatni strošek res pojavi znesek 600.000,— din, če popravilo opravi zasebni obrtnik, toda ne znesek 665.000,— din, če popravilo opravi lastna vzdrževalna delavnica. Stalni del stroškov vzdrževalne delavnice, ki so vsebovani v njeni kalkulaciji, se pojavlja v vsakem primeru, če opravi storitev za prizadeti obrat ali če je ne opravi in ima še manj izrabljene zmogljivosti. Očitno so dodatni stroški brez pomislekov neposredni materialni stroški 275.000,— din, saj teh stroškov ni, če delavnica ne prevzame dela za potrebe obrata. Že pri neposrednih osebnih dohodkih 130.000,— din se pa pojavi pomislek, ki je povezan z načinom njihovega obračunavanja. Če so obračunani zgolj v primeru, ko vzdrževalna delavnica prevzame delo za potrebe obrata, medtem ko se sicer ne bi pojavili, jih je treba prav tako vključiti med dodatne stroške z vidika organizacije združenega dela kot celote. Od splošnih stroškov v delavnici, ki so z 200 % priračunani na neposredne osebne dohodke, štejejo kot dodatni stroški z vidika organizacije združenega dela kot celote le spremenljivi stroški, povezani s prevzetim delovnim nalogom. Če poenostavljeno domnevamo, da so vsi splošni stroški v vzdrževalni delavnici stalni razen oblikovanja sklada skupne porabe in prispevkov in davkov iz dohodka v zvezi z neposrednimi osebnimi dohodki,

je od prvotno poznanega priračunanega zneska 260.000,— din treba odšteti le:

oblikovanje sklada skupne porabe v zvezi z neposrednimi osebni dohodki	
10 % od 130.000,— din	13.000,— din
prispevke in davke iz dohodka v zvezi s pokrivanjem neposrednih osebnih dohodkov in z njimi povezanega oblikovanja sklada skupne porabe	
11,11 % od (65.000 + 13.000)	8.666,— din
	<hr/>
	21.666,— din

Z vidika organizacije združenega dela kot celote se torej pojavljajo med dodatnimi stroški izvedbe popravila v lastnem okviru le neposredni materialni stroški in neposredni osebni dohodki v prvotno poznanem znesku 405.000,— din ter na njih vezani spremenljivi del drugih stroškov, ki smo ga pravkar izračunali v znesku 21.666,— din, skupaj torej 426.666,— din. To je pa za 173.334,— din manjši znesek kot bi se pojavil v primeru, ko bi popravilo izvedel zasebni obrtnik. Sodba je potemtakem povsem drugačna kot v primeru upoštevanja stališča posameznega obrata. Različica, ki bi bila z vidika posameznega obrata ugodnejša, dejansko zmanjšuje akumulacijo v celotni organizaciji združenega dela.

2. problem: Kako vpliva na odločitev o nosilcu izvedbe popravila dejstvo, da lahko zasebni obrtnik opravi delo šele 5 dni kasneje kot lastna vzdrževalna delavnica, proizvodni obrati in vzdrževalna delavnica so pa temeljne organizacije združenega dela?

Obstoj temeljnih organizacij združenega dela povzroča, da odločitve niso več zasnovane z vidika delovne organizacije kot celote. V našem primeru bi torej proizvodna temeljna organizacija prepustila izvedbo zasebnemu obrtniku, ki je po svoji ponudbi v znesku 600.000,— kar za 65.000,— din cenejši od vzdrževalne temeljne organizacije v okviru iste delovne organizacije, ki je dostavila ponudbo za 665.000,— din. Razpon med obema ponudbama se lahko še poveča, če tudi vzdrževalna temeljna organizacija računa z akumulacijo, ki je bila v začetni kalkulaciji izpuščena. Povratak na koncepcijo delovne organizacije kot ekonomske celote in stremljenje po racionalnosti z vidika celote je možno doseči le, če je vzdrževalna temeljna organizacija povezana z ustreznimi proizvodnimi temeljnimi organizacijami prek skupnega prihodka.

Na tem mestu se pa dotaknimo samo še dejstva, da lahko zasebni obrtnik opravi potrebno delo šele 5 dni kasneje kot vzdrževalna temeljna organizacija v okviru iste delovne organizacije, ki mora dati vedno prednost zadovoljevanju potreb v okviru te ekonomske celote. Če bo zaradi tega prišlo v proizvodjalni temeljni organizaciji do podaljšanega izpada proizvodnje za 5 dni, ker je pač popravilo poverila zasebnemu obrtniku, je vso razliko med izgubljenimi prihodki petdnevne proizvodnje in nenastalimi spremenljivimi stroški petdnevne proizvodnje šteti kot oportunitetni strošek odločitve v prid zasebnega obrtnika. Ne moremo torej primerjati 665.000,— din po ponudbi vzdrževalne temeljne organizacije z zneskom 600.000,— din po

ponudbi zasebnega obrtnika, temveč moramo k zadnjemu znesku prišteti še izgubljeni prispevek za kritje, ki je povezan z izpadlo proizvodnjo v 5 dneh, kolikor več rabi za dokončanje dela zasebni obrtnik.

Primer C: OPTIMALNA KOLIČINA NAROČILA

Proučevana organizacija združenega dela porabi na leto 80 količinskih enot določene vrste materiala, ki ga kupuje po ceni 270,— din za enoto. Njegova poraba je enakomerna, povprečna zaloga pa je v preteklosti znašala 13,33 količinskih enot zunaj tistih količin, ki sestavljajo varnostno zalogo. Čeprav je povprečno zalogo mogoče smatrati kot normalno, se le pojavlja vprašanje, ali je bolje v teku leta kupiti večkrat manjše količine ali manjkrat večje količine. Nabavni rok znaša 30 dni.

V organizaciji združenega dela znašajo stalni stroški skladiščenja 1.000.000,— din letno, skladišče pa obsega 200 m²; spremenljivi del stroškov skladiščenja, ki je odvisen od vrednosti zalog, je v preteklosti znašal 60.000,— din letno pri povprečni vrednosti zalog 400.000,— din; spremenljivi del stroškov skladiščenja, ki je odvisen od uporabljene površine skladišča, pa je znašal 164.808,— din letno. Količinska enota proučevane vrste materiala zavzema 5 m² skladiščnega prostora. V novem razdobju ni pričakovati spremembe cen, ki bi vplivale na te stroške.

Po drugi strani znašajo stalni stroški v zvezi z nabavo v vseh službah, ki so vključene v tovrstna dela (nabavna, prevzemna, računovodska itd.) 1.800.000,— din letno; povprečni neposredni stroški posameznega naročila so v teh službah v preteklosti znašali 200,— din; spremenljivi del stroškov naročanja pa je znašal 159.900,— din pri 5.200 opravljenih urah. Na posamezno naročilo odpade v povprečju 5 ur dela v teh službah. V novem razdobju ni pričakovati sprememb v teh razmerjih.

Organizacija združenega dela ne uporablja bančnih kreditov, v zvezi z angažiranjem lastnih sredstev pa računa z 10% donosnostjo letno.

1. problem: Koliko znaša optimalna količina določene vrste materiala v posameznem naročilu? Po opredelitvi je to tista količina, ki v letnem merilu povzroča najmanjšo vsoto stroškov naročanja in stroškov skladiščenja in za katero je predvidena naslednja formula:

$$Q_{opt} = \sqrt{\frac{2 \times \text{letno potrebna količina} \times \text{stroški posameznega naročila}}{\text{letni stroški količinske enote v zalogi}}}$$

Kot vidimo, nam začetni podatki pojasnjujejo le letno potrebno količino določene vrste materiala, tj. 80 enot, medtem ko je treba stroške posameznega naročila in letne stroške količinske enote v zalogi šele izračunati.

Ker odločitev o količini v posameznem naročilu ne spreminja stalne stroške v zvezi z naročanjem in skladiščenjem, jih lahko v nadaljevanju zanemarimo. Zadošča potemtakem, če ugotovimo le dodatne stroške posameznega naročila, ki so sestavljeni iz njihovih neposrednih stroškov in iz sorazmernega dela tistih splošnih stroškov, ki so odvisni od števila naročil, prav tako pa tudi dodatne stroške, ki jih v letnem merilu povzroča količinska enota v zalogi.

Predračun stroškov posameznega naročila določene vrste materiala je na podlagi poznanih podatkov mogoče sestaviti takole:

TABELA 42

Stroškovna mesta	Povprečni neposredni stroški posameznega naročila	Letni znesek spremenljivega dela splošnih stroškov naročanja	Ocenjeni delovni čas za posamezno naročilo
1	2	3	4
V vseh ustreznih dejavnostih skupaj	200,— din	159.900,— din	5 ur
Celotni delovni čas pri naročevanju	Spremenljivi del splošnih stroškov naročanja na uro	Spremenljivi del splošnih stroškov naročanja na posamezno naročilo	Dodatni stroški posameznega naročila
5	6 (3:5)	7 (6×4)	8 (2+7)
5.200 ur	30,75 din	153,75 din	353,75 din

Tako smo se dokopali do prvega dodatnega spoznanja, ki ga zahteva formula za izračun optimalnega naročila. Če v letu dni večkrat naročamo manjše količine, bo vsota spremenljivega dela stroškov naročanja večja, če pa v letu dni manjkrat naročamo večje količine, bo vsota spremenljivega dela stroškov naročanja manjša.

Izračun letnih stroškov količinske enote v zalogi je pa nekoliko bolj zapleten. Čeprav tudi sedaj zanemarjamo stalni del stroškov skladiščenja, ker nanj ne vpliva večja ali manjša količina v posameznem naročilu, je le na podlagi v začetku poznanih podatkov posebej treba ugotoviti neposredne stroške skladiščenja posamezne količinske enote določene vrste materiala, spremenljivi del splošnih stroškov skladiščenja, ki odpade na to količinsko enoto glede na njeno vrednost, a tudi spremenljivi del splošnih stroškov skladiščenja, ki odpade na to količinsko enoto glede na površino, ki jo vzema.

Med neposredne stroške skladiščenja posamezne količinske enote šteje le pričakovana akumulacija glede na angažirana obratna sredstva; ker posamezna količinska enota v zalogi ne angažira obratna sredstva v znesku svoje nabavne cene skozi vse leto, je treba upoštevati še koeficient obračanja zalog. Iz začetnih podatkov razberemo, da proučevana organizacija združenega dela povabi na leto 80 količinskih enot določene vrste materiala in da je njegova povprečna zaloga 13,33 količinskih enot; iz tega pa izhaja koeficient obračanja tovrstne zaloge, ki znaša $80 : 13,33 = 6$. Pri ugotovitvi spremenljivega dela splošnih stroškov skladiščenja, ki odpadejo na količinsko enoto dane vrste materiala, se nasprotno lahko neposredno naslonimo na prvotno poznane podatke, ki jih vstavljamo v predračun letnih stroškov količinske enote v zalogi:

TABELA 43

Nabavna cena količinske enote materiala dane vrste	Splošni koeficient donosnosti poslovnih sredstev	Koeficient obračanja materiala dane vrste	Povprečna letna vezava sredstev pri količinski enoti
1	2	3	4 (1 : 3)
270,— din	0,1	6	45,— din
Oportunitetni letni strošek enote v zalogi, če jo krije poslovni sklad	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi z vrednostjo zaloge	Povprečna vrednost zaloge materiala	Koeficient dodatka splošnih stroškov zaloge, spremenljivih z vrednostjo zaloge
5 (4×2)	6	7	8 (6 : 7)
4,5 din	60.000,— din	400.000,— din	0,15
Letni splošni stroški spremenljivi z vrednostjo zaloge, na količinsko enoto materiala dane vrste	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino	Celotna razpoložljiva površina	Površina za količinsko enoto materiala dane vrste
9 (4×8)	10	11	12
6,75 din	164.808,— din	200 m ²	0,5 m ²
Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na enoto površine	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na površino za količinsko enoto materiala dane vrste	Letni splošni stroški zaloge, spremenljivi s površino, na količinsko enoto materiala dane vrste	Dodatni letni stroški količinske enote materiala dane vrste v zalogi
13 (10 : 11)	14 (13×12)	15 (14 : 3)	16 (5+9+15)
824,04 din	412,02 din	68,67 din	79,92 din

Ko smo tako prišli še do drugega potrebnega podatka, ki ga zahteva formula za izračun optimalne količine posameznega naročila, lahko končno izračunamo:

$$Q_{opt} = \sqrt{\frac{2 \times 80 \text{ enot} \times 353,75 \text{ din}}{79,92 \text{ din}}} = 26,61 \text{ količinskih enot}$$

Iz tega izhaja, da je vsakokrat treba naročiti približno dvakratno povprečno zalogo. Torej je naša domneva o povprečni zalogi 13,33 količinskih enot še vedno upravičena. Če bi bil rezultat izračuna optimalne količine naročila drugačen, bi vplival tudi na povprečno zalogo dane vrste materiala, kar bi seveda povzročil zahtevo po spremembi prvotno upoštevanih podatkov pri izračunu stroškov gibljive zaloge.

2. problem: Kdaj je treba naročiti novo količino, če varnostna zaloga zadošča za dva tedna?

Ob domnevi, da je poraba določene vrste materiala v vseh tednih v letu enaka, odpade od 80 porabljenih količinskih enot letno na posamezen teden 1,54 količinskih enot ali na dva tedna 3,08 količinskih enot. Tolikšna je varnostna zaloga, ki je bila doslej zunaj izračuna koeficienta obračanja spremenljivega dela zaloge. Če je poraba določene vrste materiala kolikor toliko enakomerna, bi bilo treba naročiti novo količino tedaj, ko zaloga pade na tisto višino, ki zadošča v nabavnem roku. Nabavni rok zajema čas, ki je potreben za naročanje, pripravo materiala in odpravo, prevoz, količinski in kakovostni prevzem in dostavo materiala v proizvodno enoto. Količina v zalogi, pri kateri nastopi optimalni trenutek naročitve, ali na kratko, signalna zaloga, je v tem primeru zmnožek povprečne dnevne porabe in nabavnega roka, izraženega v dnevih. Toda dnevna poraba le ni vedno povsem enakomerna in tudi nabavni rok se utegne iz razlogov, ki so zunaj proučevane organizacije združenega dela, zavleči. Zato mora organizacija združenega dela vedno računati z neko količino v zalogi, ki ostane še tedaj, ko že prevzema novo naročeno količino; v tem primeru govorimo na kratko o varnostni zalogi. Organizacija združenega dela bi torej morala naročiti novo količino že tedaj, ko zaloga pade na tisto višino, ki zadošča v nabavnem roku, povečano za količino v varnostni zalogi. Predračun signalne zaloge je v našem primeru sestavljen takole:

TABELA 44

Letna poraba	Povprečna dnevna poraba	Nabavni rok v dnevih	Povprečna poraba v nabavnem roku	Varnostna zaloga	Signalna zaloga
1	2 (1 : 365 dni)	3	4 (2×3)	5	6 (4+5)
80 enot	0,219 enot	30 dni	6,57 enot	3,08 enot	9,65 enot

V trenutku normalnega prevzema nove količine v skladišče se zaloga določene vrste materiala povzpne na 29,69 količinskih enot, od katerih se 3,08 enot nanaša na varnostno zalogo, 26,61 enot pa na optimalno količino novega naročila, medtem ko se je stara gibljiva zaloga nad količino v varnostni zalogi do trenutka prevzema nove količine že zmanjšala na 0.

5. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI Z USTVARJANJEM UČINKOV

Proizvodnjo proizvodov in opravljanje storitev določajo potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, angažiranih storitev in delovne sile, ki vodijo do stroškov kot svojega vrednostnega izraza. Pri odločitvah o tem, kaj proizvajati, koliko, kako, kje in kdaj, a tudi odločitvah o tem, kako izrabljati zmogljivosti, kako preprečevati izgube v delovnem času itd., so informacije o stroških posebnega pomena. Vedno pa morajo biti oblikovane tako, da ustrezajo problemu, ki ga je treba rešiti, in okoliščinam, v katerih se pojavlja. V nadaljevanju si bomo ogledali nekaj značilnih primerov odločitev v zvezi z ustvarjanjem učinkov ter oblikovanje informacij o stroških, ki so pri tem potrebne.

Primer A: POTREBNI OBSEG DODATNE DEJAVNOSTI

Manjša obrtna organizacija se ukvarja s proizvodnjo proizvodov A, ki jih prodaja po prodajni ceni 130,— din za kos. Proizvedene količine so v vsakem mesecu enake prodanim količinam. Neposredni in spremenljivi splošni materialni stroški znašajo na količinsko enoto proizvoda A 50,— din, neposredni in spremenljivi splošni osebni dohodki na količinsko enoto A pa 30,— din. Stalni splošni stroški se pojavljajo v mesečnem znesku 120.000,— din, od tega odpade na osebne dohodke 80.000,— din, medtem ko ni drugega vračunanega dohodka v njihovem okviru.

Svojo dejavnost pa želi razširiti z vpeljavo proizvodov B, ki bi povečali dotedanji stalni del materialnih stroškov z amortizacijo za 40.000,— din mesečno. Dosegljiva prodajna cena količinske enote B je 50,— din, spremenljivi stroški, ki jih povzročajo, pa znašajo 20,— din pri materialnih stroških in 15,— din pri osebnih dohodkih.

Prispevki in davki se obračunavajo z 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov, sklad skupne porabe pa oblikuje z 10 % od osebnih dohodkov.

1. problem: Koliko količinskih enot proizvoda A mora organizacija združenega dela mesečno proizvesti in prodati, če se ukvarja samo s to vrsto proizvodnje, da bi tedaj dosegla dobiček 30.000,—din, ki omogoča akumulacijo, a tudi povečanje siceršnjih osebnih dohodkov in obračunanega zneska za sklad skupne porabe?

Načelno je treba izhajati iz formule za iskano količino (Q) ob poznanih stalnih stroških v mesečnem znesku (F), zaželenem dobičku v mesečnem znesku (D), poznani prodajni ceni količinske enote (c) in poznanih spremenljivih stroških na količinsko enoto (v), ki je naslednja:

$$Q = \frac{F + D}{c - v}$$

Prvotna podatka o stalnih stroških v mesečnem znesku (F) in o spremenljivih stroških količinske enote (v) pa še nista ustrezna za zgornjo formulo. Potrebno ju je dopolniti s potrebnim oblikovanjem sklada skupne porabe, ki je vezano na kalkulatívne osebne dohodke, prav tako pa tudi za prispevke in davke v zvezi z vračunaním dohodkom, ki nikakor niso sestavni del dobička. Le v takšnem primeru je vsebina dobička izčrpana zgolj z akumulacijo ter možnim povečanjem siceršnjih osebnih dohodkov skupaj z oblikovanim skladom skupne porabe ter seveda s prispevki in davki iz dohodka, ki jih je treba obračunati pred njegovim razporejanjem.

Stalni stroški v mesečnem znesku pri proizvodnji A potemtakem obsegajo:

stalni del splošnih materialnih stroškov z amortizacijo	40.000,— din
stalni del splošnih osebnih dohodkov	80.000,— din
stalni del oblikovanja sklada skupne porabe	
10 % od 80.000,— din	8.000,— din
prispevke in davke v zvezi s stalnim delom vračunanega dohodka po stopnji pod 100	
11,11 % od (40.000,— plus 8.000,— din)	5.332,80 din
skupaj	<u>133.332,80 din</u>

Spremenljivi stroški na količinsko enoto A pa obsegajo:

spremenljivi del materialnih stroškov	50,— din
spremenljivi del osebnih dohodkov	30,— din
spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe	
10 % od 30,— din	3,— din
prispevke in davke v zvezi s spremenljivim delom vračunanega dohodka po stopnji pod 100,	
tj. 11,11 % od (15,— plus 3,— din)	1,99 din
skupaj	<u>84,99 din</u>

Sedaj se lahko lotimo izračuna potrebne količine proizvodov A po že navedeni formuli:

$$Q_A = \frac{133.332,80 \text{ din} + 30.000,— \text{ din}}{130,— - 84,99 \text{ din}} = 3.629 \text{ kosov}$$

2. problem: Koliko količinskih enot proizvoda B mora organizacija združenega dela mesečno proizvesti in prodati, če se začne dodatno ukvarjati še s to vrsto proizvodnje, da bi pri količinski enoti B dosegla 10% dobiček v prodajni ceni?

To pot dobi dobiček v kalkulacijah spremenljivo naravo in ga je treba povezovati s spremenljivimi stroški količinske enote. Potrebno pa je spet poznati naslednje velikosti, ki jih nakazuje formula:

$$Q = \frac{F}{c - v}$$

Kot stalne stroške je sedaj mogoče jemati samo dodatne stalne stroške, ki jih povzročata uvedba proizvodnje B in ki jih brez tega ne bi bilo. V mesečnem znesku potemtakem obsegajo le:

stalni del splošnih materialnih stroškov z amortizacijo 40.000,— din

Po drugi strani pa spremenljivi stroški na količinsko enoto B obsegajo:

spremenljivi del materialnih stroškov	20,— din
spremenljivi del osebnih dohodkov	15,— din
spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe, tj. 10 % od 15,— din	1,50 din
prispevke in davke v zvezi s spremenljivim delom vračunanega dohodka po stopnji pod 100, tj. 11,11 % od (7,50 + 1,50 din)	1,— din
dobiček 10 % od prodajne cene 50,— din	5,— din
	<hr/>
	42,50 din

Izračun potrebne količine proizvoda B, pri kateri bi bil pokrit tudi 10% vračunani dobiček, je naslednji:

$$Q_B = \frac{40.000,— \text{ din}}{50,— \text{ din} - 42,50 \text{ din}} = 5.333 \text{ kosov}$$

3. problem: Kakšen bo mesečni dobiček, če tedaj organizacija združenega dela proizvede 5.000 kosov A in 8.000 kosov B?

To pot je treba preprosto izhajati iz ločenega izračuna prispevka za kritje stalnih stroškov in dobiček pri vsaki od obeh vrst proizvodov. Pri tem je prispevek za kritje pri količinski enoti proizvoda razlika med njeno prodajno ceno in spremenljivimi stroški.

Količinska enota A daje prispevek za kritje 130,— din manj 84,99 din ali 29,— din; pri 5.000 kosih torej 225.050,— din.

Količinska enota B daje prispevek za kritje 50,— din manj 42,50 din ali 7,50 din; pri 8.000 kosih torej 60.000,— din.

Skupaj znaša prispevek za kritje 225.050,— din + 60.000,— din ali 285.050,— din. Z njim pa je treba pokriti stalne stroške 133.332,80 din + 40.000,— din ali skupaj 173.332,80 din. Za dobiček torej ostane še 285.050,— din manj 173.332,80 din ali 11.717,20 din.

Primer B: POTREBNI OBSEG DEJAVNOSTI Z NESPREMENJENO SESTAVO

Proizvajalna organizacija združenega dela ob začetku načrtuje naslednje prihodke iz prodaje:

proizvodi A	1,000.000,— din
proizvodi B	2,500.000,— din
proizvodi C	500.000,— din

Stopnja prispevka za kritje znaša pri posameznih proizvodih kot sledi:

proizvod A	0,6
proizvod B	0,5
proizvod C	0,4

Pri tem je v okviru spremenljivih stroškov na količinsko enoto upoštevan tudi ustrezn del oblikovanja sklada skupne porabe ter prispevkov in davkov iz dohodka.

Stalni stroški se pa pri organizaciji združenega dela pojavljajo v načrtovalnem razdobju v znesku 1,700.000,— din. Tudi ti že vključujejo med drugim ustrezn del oblikovanja sklada skupne porabe ter prispevkov in davkov iz dohodka.

1. problem: S kakšnim dobičkom lahko računa organizacija združenega dela na podlagi zgornjih navedb? Dobiček pri tem omogoča akumulacijo in povečanje vračunanih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, zajema pa tudi ustrezne prispevke in davke iz dohodka.

Stopnja prispevka za kritje pri količinski enoti proizvoda je opredeljena kot:

$$\frac{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški količinske enote}}{\text{prodajna cena}}$$

Če torej z njo pomnožimo prodajno ceno količinske enote, dobimo znesek prispevka za kritje, ki ga daje količinska enota; če pa z njo pomnožimo načrtovane prihodke v zvezi z določeno vrsto proizvodov, dobimo znesek prispevka za kritje, ki ga omogoča celotna tamkajšnja količina. V našem primeru ugotovimo celotni znesek prispevka za kritje, ki izhaja iz načrtovane proizvodnje, takole:

	prihodki	stopnja prispevka za kritje	znesek prispevka za kritje
proizvodi A	1,000.000,— din	0,6	600.000,— din
proizvodi B	2,500.000,— din	0,5	1,250.000,— din
proizvodi C	500.000,— din	0,4	200.000,— din
skupaj	4,000.000,— din		2,050.000,— din

S celotnim zneskom prispevka za kritje pa je treba pokriti najprej stalne stroške v celotnem znesku za razdobje

ostane torej za dobiček

$$\begin{array}{r} -1,700.000,— \text{ din} \\ \hline 350.000,— \text{ din} \end{array}$$

2. problem: Za koliko je treba ob nespremenjeni sestavi spremeniti prvotno predvideni obseg dejavnosti, da bi dosegli v enakem razdobju dobiček 500.000,— din?

Če govorimo o nespremenjeni sestavi, mislimo na to, da bodo še v prihodnosti proizvodi A dajali 25 % prihodkov, proizvodi B 62,5 % prihodkov in proizvodi C 12,5 % prihodkov. To pomeni, da je za enak odstotek treba spremeniti obseg proizvodnje in prodaje pri A, pri B in pri C. Iščemo torej novo količino teh vrst proizvodov, ki bo omogočila dobiček 500.000,— din namesto dosedanjega v znesku 350.000,— din ali za 42,86 % večji. Ali je treba za enak odstotek povečati tudi obseg dejavnosti? Ne, ker imajo svojo vlogo stalni stroški, ki zaradi povečanja obsega dejavnosti še vedno ne spremenijo svojega celotnega zneska.

Ker je proizvodnja v našem primeru raznovrstna, ne moremo seštevati količinskih enot različnih vrst proizvodov, pač pa lahko seštevamo prihodke, ki jih prinašajo različne vrste proizvodov. Iščemo potemtakem tisti znesek prihodkov, ki omogoča zaželeni znesek dobička. Za ta namen pa koristi formula:

$$\text{potrebni prihodki} = \frac{\text{stalni stroški} + \text{potrebni dobiček}}{\text{povprečna stopnja prispevka za kritje}}$$

V našem primeru so individualne stopnje prispevka za kritje pri različnih vrstah proizvodov različne; znašajo 0,6 pri A, 0,5 pri B in 0,4 pri C. Brž ko ne nameravamo spreminjati sestave dejavnosti, pa je povprečna stopnja prispevka za kritje nespremenjena. Izračunamo jo takole:

$$\frac{\text{načrtovani celotni znesek prispevka za kritje}}{\text{načrtovani prihodki}} = \frac{2.050.000,— \text{ din}}{4.000.000,— \text{ din}} = 0,5125$$

Potrebni prihodki so nato:

$$\frac{1.700.000,— \text{ din} + 500.000,— \text{ din}}{0,5125} = 4.292.682,— \text{ din}$$

Ker znašajo prvotno načrtovani prihodki samo 4.000.000,— din, pomeni, da je potrebno njihovo povečanje za 7,32 %. Ker računamo z nespremenjeno sestavo dejavnosti, pomeni to tudi povečanje proizvodnje A za 7,32 %, proizvodnje B za 7,32 % in proizvodnje C za 7,32 %. Povečanje dejavnosti za 7,32 % nam pa omogoča povečanje dobička za 42,86 %.

Oglejmo si še preskus pravilnosti izračuna!

	povečani prihodki za 7,32 %	stopnja prispevka za kritje	novi znesek prispevka za kritje
proizvodi A	1.073.171,— din	0,6	643.903,— din
proizvodi B	2.682.926,— din	0,5	1.341.463,— din
proizvodi C	536.585,— din	0,4	214.634,— din
skupaj	4.292.682,— din		2.200.000,— din
		— stalni stroški	1.700.000,— din
		= dobiček	500.000,— din

3. problem: Za koliko se lahko ob nespremenjeni sestavi zmanjša prvotno predvideni obseg dejavnosti, da se še ne pojavi izguba? Kakšna je stopnja varnostne razlike?

Potrebni prihodki so sedaj ugotovljeni na podlagi formule:

$$\frac{\text{stalni stroški}}{\text{povprečna stopnja prispevka za kritje}}$$

Ker so nam potrebni podatki že poznani iz pojasnil v okviru 2. problema, lahko takoj izračunamo, da je potrebni znesek prihodkov:

$$\frac{1,700.000,- \text{ din}}{0,5125} = 3,317.073,- \text{ din}$$

Ob prvotno načrtovanih prihodkih 4,000.000,— din pomeni to zmanjšanje za 17,07 %. To je stopnja varnostne razlike. Če potemtakem zmanjšamo prvotno zamišljeni obseg proizvodnje A za 17,07 %, proizvodnje B za 17,07 % in proizvodnje C za 17,07 %, še nimamo izgube, če ga zmanjšamo za večji odstotek, se pa že pojavi.

4. problem: Kako vpliva na prag pokrivanja stroškov sprememba sestave dejavnosti, in sicer tako, da so proizvodi A udeleženi v prihodkih z 12,5 %, proizvodi B s 25 % in proizvodi C s 62,5 %?

Če izhajamo iz prvotno načrtovanega obsega dejavnosti, ki je izražen s 4,000.000,— din prihodkov, pomeni, da odpade na posamezne vrste proizvodov naslednji znesek prihodkov:

proizvodi A	12,5 %	500.000,— din
proizvodi B	25 %	1,000.000,— din
proizvodi C	62,5 %	2,500.000,— din
skupaj	100 %	4,000.000,— din

Iz tega pa sledi naslednji znesek prispevka za kritje pri celotnem obsegu dejavnosti:

	prihodki	stopnja prispevka za kritje	znesek prispevka za kritje
proizvodi A	500.000,— din	0,6	300.000,— din
proizvodi B	1,000.000,— din	0,5	500.000,— din
proizvodi C	2,500.000,— din	0,4	1,000.000,— din
skupaj	4,000.000,— din		1,800.000,— din

Povprečna stopnja prispevka za kritje je sedaj:

$$\frac{1,800.000,- \text{ din}}{4,000.000,- \text{ din}} = 0,45$$

Ker je po formuli, ki je bila uporabljena že pri 3. problemu, mogoče ugotoviti potrebne prihodke na pragu pokrivanja stroškov tako, da delimo stalne stroške v celotnem znesku s povprečno stopnjo prispevka za kritje, pridemo sedaj do rezultata:

$$\frac{1,700.000,— \text{ din}}{0,45} = 3,777.778,— \text{ din}$$

Pri 3. problemu smo izračunali, da ob nespremenjeni sestavi dejavnosti zadoščajo že prihodki 3,317.073,— din za pokritje vseh stroškov, medtem ko so ob spremenjeni dejavnosti, ki jo obravnavamo sedaj, potrebni v znesku 3,777.778,— din. Vsak premik od proizvodov z večjo individualno stopnjo prispevka za kritje stalnih stroškov in dobiček torej povzroča potrebo po večjem obsegu dejavnosti in večjem znesku prihodkov.

Primer C: IZBIRA MED RAZLIČNIMI RAZPOLOŽLJIVIMI STROJI PRI IZVEDBI PROIZVODNJE DOLOČENE VRSTE

Proučevana organizacija združenega dela se namerava ukvarjati s proizvodnjo določene vrste proizvoda, označujemo jo kot proizvodnjo X. To lahko izvede na različne načine, zlasti se pa pojavljata dve različici: ali pri tem uporabiti stroj A ali stroj B. Za vsakega od teh strojev so poznani letni zneski stalnih stroškov, ki sestojajo iz stroškov amortizacije stroja, zavarovalne premije za stroj, obresti od kreditov, s katerimi je bil stroj nabavljen, a tudi sorazmerni del drugih stalnih stroškov v organizaciji združenega dela, ki so v predračunu razdeljeni na proizvodna stroškovna mesta sorazmerno z načrtovano izrabo zmogljivosti tamkajšnjih strojev. Na tak način odpadejo naslednji stalni stroški na dana stroja v letnem znesku:

stroj A	1,200.000,— din letno
stroj B	800.000,— din letno

Načrtovana izraba zmogljivosti znaša 2.000 strojnih ur pri vsakem od teh strojev.

V strojni uri je mogoče proizvesti na

stroju A	10 enot proizvoda X
stroju B	8 enot proizvoda X

Stroški izdelovalnega materiala, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda X, so vedno enaki in niso odvisni od tega, ali je v uporabi stroj A ali stroj B; znašajo 10,— din. Pač pa se razlikujejo drugi spremenljivi stroški, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda X in obsegajo izdelovalne osebne dohodke in tudi spremenljivi del vseh splošnih stroškov. Spremenljivi stroški razen stroškov izdelovalnega materiala so preračunani na uro dela stroja in znašajo pri:

stroju A	160,— din na uro
stroju B	200,— din na uro

Tako v okvir spremenljivih stroškov kot v okvir stalnih stroškov vstopa tudi na osebne dohodke vezano oblikovanje sklada skupne porabe ter znesek prispevkov in davkov iz dohodka, ki je povezan z vračunanim dohodkom.

1. problem: Na katerem stroju naj proučevana organizacija združenega dela proizvede proizvode X, če so zmogljivosti obeh strojev še neizrabljene?

Ker so stroški izdelovalnega materiala, ki odpadejo na količinsko enoto proizvoda X, vedno enaki, jih lahko pri nadaljnjem razglabljanju zanemarimo ter se usmerimo le na tiste stroške, ki se na količinsko enoto proizvoda X razlikujejo, če jih proizvedemo na različnih strojih. Prav tako za odločitev v prid uporabe stroja A ali stroja B ni odločilna prodajna cena proizvoda X.

Načelno je zanimivejša tista različica, ki povzroča manjše stroške količinske enote X. Toda kaj v tem primeru štejemo kot odločilne stroške?

Če nas zanimajo celotni stroški količinske enote X (razen stroškov izdelovalnega materiala), moramo vanje vključiti tudi sorazmerni del stalnih stroškov. Na podlagi letnega predračuna stroškov poznamo naslednje stalne stroške za načrtovano strojno uro:

$$\text{stroj A } \frac{1.200.000,- \text{ din letno}}{2.000 \text{ ur}} = 600,- \text{ din na strojno uro}$$

$$\text{stroj B } \frac{800.000,- \text{ din letno}}{2.000 \text{ ur}} = 400,- \text{ din na strojno uro}$$

Ker v strojni uri lahko proizvedemo 10 enot proizvoda X, če uporabljamo stroj A, ter 8 enot proizvoda X, če uporabljamo stroj B, so tovrstni stroški na količinsko enoto naslednji:

$$\text{v primeru uporabe stroja A } \frac{600,- \text{ din na uro}}{10 \text{ enot}} = 60,- \text{ din na enoto}$$

$$\text{v primeru uporabe stroja B } \frac{400,- \text{ din na uro}}{8 \text{ enot}} = 50,- \text{ din na enoto}$$

Spremenljivi stroški (brez stroškov izdelovalnega materiala) pa so na količinsko enoto:

$$\text{v primeru uporabe stroja A } \frac{160,- \text{ din na uro}}{10 \text{ enot}} = 16,- \text{ din na enoto}$$

$$\text{v primeru uporabe stroja B } \frac{200,- \text{ din na uro}}{8 \text{ enot}} = 25,- \text{ din na enoto}$$

V celoti znašajo stroški količinske enote proizvoda X (brez neposrednih materialnih stroškov)

$$\text{v primeru uporabe stroja A } 60,- + 16,- = 76,- \text{ din}$$

$$\text{v primeru uporabe stroja B } 50,- + 25,- = 75,- \text{ din}$$

Ker je tako izračunana lastna cena enote proizvoda X (brez neposrednih materialnih stroškov) manjša v primeru uporabe stroja B, bi se utegnilo pojaviti mnenje, da je to boljša različica kot pa uporaba stroja A, ki pri naša večjo lastno ceno enote proizvoda X. To pa ne drži. Če bi ostale zaradi takšne odločitve zmogljivosti stroja A nepopolno izrabljene, ne bi bili v ničemer stalni stroški, ki odpadejo nanj, manjši. Zato mora potekati raz-

mišljanje v drugačni smeri. V vsakem primeru je treba računati z dejstvom, da se v zvezi s strojem A in B pojavljajo stalni stroški 1,200.000,— din + 800.000,— din ali 2,000.000,— din. Na znesek teh stroškov prav nič ne vpliva vprašanje, na katerem stroju bomo proizvedli določeno število proizvodov. Če se je nato mogoče odločiti o tem, ali uporabiti stroj A ali nasprotno stroj B, je gotovo boljša rešitev tista, ki omogoča hitrejše pokrivanje vseh teh stalnih stroškov. Ker so spremenljivi stroški količinske enote X ob uporabi stroja A samo 16,— din, toda ob uporabi stroja B kar 25,— din, pomeni, da vsaka enota, ki jo proizvedemo na stroju A, daje 9,— din več prispevka za kritje stalnih stroškov, kot bi ga dajala, če bi jo proizvedli na stroju B. Torej se bolj izplača najprej izrabiti zmogljivosti stroja A.

2. problem: Na katerem stroju naj proučevana organizacija združenega dela proizvede proizvode X, če so zmogljivosti stroja B še na razpolago brez omejitve, medtem ko bi se ob uporabi stroja A morala odreči proizvodnji Y, ki jo je mogoče izvesti le na stroju A in ne tudi na stroju B? V vsaki strojni uri stroja A, ki bi bila uporabljena za proizvodnjo X, bi bila izgubljena proizvodnja Y, ki bi prinašala 300,— din prihodkov in povzročala 200,— din spremenljivih stroškov.

Sedaj za proučitev uspešnosti uporabe stroja A ali B pri proizvodnji X ni odločilno zgolj vprašanje, kolikšni so spremenljivi stroški (brez stroškov izdelovalnega materiala) na količinsko enoto X. Še vedno ni odločilno vprašanje, kolikšni so stalni stroški, ki odpadejo na količinsko enoto X ob uporabi stroja A in B. Pač pa je potrebno na pravilen način vračunati tisto, kar organizacija združenega dela izgubi zaradi preusmeritve proizvodnje na stroju A. Če v vsaki strojni uri izgubi pri proizvodnji Y razliko med prihodki 300,— din in spremenljivimi stroški 200,— din, tj. 100,— din, potem je tako opredeljeni izgubljeni prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) treba upoštevati kot oportunitetni strošek proizvodnje X na tem stroju. Prav tako so dodatni stroški vsake količinske enote X, ki jo proizvedemo na stroju B, še vedno enaki tamkajšnjim spremenljivim stroškom 25,— din. Toda dodatni stroški vsake količinske enote X, ki jo proizvedemo na stroju A niso več enaki zgolj tamkajšnjim spremenljivim stroškom 16,— din, temveč vključujejo kot oportunitetne stroške tudi ustrezni del izgubljenega prispevka za kritje v zvezi z opuščeno proizvodnjo Y. Če znaša izgubljeni prispevek za kritje 100,— din na strojno uro in če upoštevamo, da na stroju A lahko proizvedemo 10 enot vsako uro, pomeni, da na količinsko enoto X odpade še 10,— din izgubljenega prispevka za kritje. Celotni dodatni stroški so potemtakem 16,— din + 10,— din ali 26,— din na količinsko enoto X, če jo proizvedemo na stroju A. To pa je več, kot so dodatni stroški v primeru, ko to količinsko enoto proizvedemo na stroju B, kjer znašajo samo 25,— din. V takšnih okoliščinah se nam potemtakem ne izplača uporaba stroja A.

Primer Č: VPLIV OBSEGA PROIZVODNJE NA IZBIRO STROJEV

Proučevana organizacija združenega dela prodaja svoje proizvode v plastični embalaži, ki jo kupuje po ceni 1,— din. Plastično embalažo pa bi lahko proizvajala tudi sama, če bi kupila ustrezní stroj. Na ponudbo sta dva

stroja ob enakih kreditnih pogojih, toda z različnimi stalnimi stroški, ki jih povzročata zaradi razlik v nabavni vrednosti. Stalni stroški, ki vključujejo amortizacijo, zavarovalno premijo, obresti od kredita itd., znašajo:

pri stroju A	50.000,— din letno
pri stroju B	72.000,— din letno

Spremenljivi stroški, ki vključujejo neposredne materialne stroške, neposredne osebne dohodke in od njih odvisne prispevke in davke iz dohodka ter oblikovanje sklada skupne porabe, pa znašajo na količinsko enoto proizvedene plastične embalaže:

pri stroju A	0,5 din na enoto
pri stroju B	0,4 din na enoto

Zmogljivost vsakega od teh strojev je izražena s proizvodnjo 250.000 količinskih enot plastične embalaže.

1. problem: Katera je najmanjša potrebna količina plastične embalaže, pri kateri se že izplača uporaba stroja A in pri kateri se izplača uporaba stroja B?

V našem primeru ni poznan proizvod, za katerega je potrebna plastična embalaža, lahko le domnevamo, da je 1,— din nabavne cene plastične embalaže upoštevan med njegovimi stroški. Celotno prizadevanje gre torej v smeri zmanjševanja te sestavine celotnih stroškov končnega proizvoda. Če je proizvedena količinska enota plastične embalaže cenejša od kupljene, je izboljšan poslovni izid tudi pri nespremenjeni količini prodanega končnega proizvoda.

Ker so poznani stalni stroški, ki jih v vsakem primeru povzroča prisotnost določenega stroja, na katerem je mogoče proizvesti plastično embalažo, je odločilno vprašanje, pri kateri količini jih je mogoče pokriti. Če je siceršnja cena, ki jo je treba plačati za enoto plastične embalaže 1,— din, je razlika med to ceno in spremenljivimi stroški, ki se pojavljajo ob proizvodnji količinske enote plastične embalaže, tisti znesek, ki ga količinska enota prispeva za pokrivanje že poznanih stalnih stroškov.

Če je količinska enota plastične embalaže proizvedena na stroju A, znaša njen prispevek za kritje stalnih stroškov:

siceršnja nabavna cena enote	1,— din
– spremenljivi stroški enote na stroju A	0,50 din
	<hr/>
	0,50 din

Ob poznanih letnih stalnih stroških prisotnosti stroja A, ki znašajo 50.000,— din letno, pa je količina proizvedene plastične embalaže, ki pokrije te stroške, naslednja:

$$\frac{\text{letni stalni stroški v zvezi s strojem A}}{\text{prispevek za kritje pri količinski enoti, proizvedeni na stroju A}} =$$

$$= \frac{50.000,— \text{ din}}{0,50 \text{ din}} = 100.000 \text{ enot}$$

Brž ko je proizvodnja večja od 100.000 količinskih enot plastične embalaže, vsaka dodatna količinska enota že zmanjšuje siceršnje stroške končnega proizvoda za 0,50 din oziroma za toliko povečuje dobiček.

Če je nasprotno količinska enota plastične embalaže proizvedena na stroju B, znaša njen prispevek za kritje stalnih stroškov:

siceršnja nabavna cena enote	1,— din
– spremenljivi stroški enote na stroju B	0,40 din
	<hr/>
	0,60 din

Ob poznanih letnih stalnih stroških prisotnosti stroja B, ki znašajo 72.000,— din, pa je količina proizvedene plastične embalaže, ki pokrije te stroške, naslednja:

$$\frac{\text{letni stalni stroški v zvezi s strojem B}}{\text{prispevek za kritje pri količinski enoti, proizvedeni na stroju B}} =$$

$$= \frac{72.000,— \text{ din}}{0,60 \text{ din}} = 120.000 \text{ enot}$$

Brž ko je proizvodnja večja od 120.000 količinskih enot plastične embalaže, vsaka dodatna količinska enota že zmanjšuje siceršnje stroške končnega proizvoda za 0,60 din oziroma za toliko povečuje dobiček. Če je mogoče računati le z manjšo potrebo po plastični embalaži od 100.000 enot, je boljše nadalje kupovati potrebne količine, pri potrebi po 100.000 kosih postane zanimiva uporaba stroja A, pri potrebi po 120.000 kosih pa tudi uporaba stroja B.

2. problem: Na katerem stroju naj organizacija združenega dela proizvaja plastično embalažo, če lahko računa na letno prodajo 140.000 kosov proizvoda v plastični embalaži?

Če daje vsaka količinska enota plastične embalaže, ki je proizvedena na stroju A, prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) 0,50 din, je celotni znesek prispevka za kritje pri 140.000 kosih 70.000,— din; ko z njim pokrijemo 50.000,— din stalnih stroškov, ki jih povzroči prisotnost stroja A, ostane 20.000,— din letno, za kolikor so celotni stroški končnega proizvoda, za katerega je potrebna plastična embalaža, manjši, oziroma za kolikor je boljši poslovni izid v primerjavi s tistim, ki bi bil dosežen, če bi bila vsa potrebna plastična embalaža kupljena.

Če daje vsaka količinska enota plastične embalaže, ki je proizvedena na stroju B, prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) 0,60 din, je celotni znesek prispevka za kritje pri 140.000 kosih 84.000,— din; ko z njim pokrijemo 72.000,— din stalnih stroškov, ki jih povzročata prisotnost stroja B, ostane 12.000,— din letno, za kolikor so celotni stroški končnega proizvoda, za katerega je potrebna plastična embalaža, manjši, oziroma za kolikor je boljši poslovni izid v primerjavi s tistim, ki bi bil dosežen, če bi bila vsa potrebna količina plastične embalaže kupljena.

Vidimo torej, da je večji prihranek, ki izboljšuje siceršnji poslovni izid, dosežen v primeru uporabe stroja A; razlika znaša 8.000,— din letno.

3. problem: Na katerem stroju naj organizacija združenega dela proizvaja plastično embalažo, če lahko računa na letno prodajo 240.000 kosov proizvoda v plastični embalaži?

Če daje vsaka količinska enota plastične embalaže, ki je proizvedena na stroju A, prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) 0,50 din, je celotni znesek prispevka za kritje pri 240.000 kosih 120.000,— din; ko z njim pokrijemo 50.000,— din stalnih stroškov, ki jih povzroči prisotnost stroja A, ostane 70.000,— din letno, za kolikor so celotni stroški končnega proizvoda, za katerega je potrebna plastična embalaža, manjši oziroma za kolikor je boljši poslovni izid v primerjavi s tistim, ki bi bil dosežen, če bi bila potrebna količina plastične embalaže kupljena.

Če daje vsaka količinska enota plastične embalaže, ki je proizvedena na stroju B, prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) 0,60 din, je celotni znesek prispevka za kritje pri 240.000 kosih 144.000,— din; ko z njim pokrijemo 72.000,— din stalnih stroškov, ki jih povzroča prisotnost stroja B, ostane 72.000,— din letno, za kolikor so celotni stroški končnega proizvoda, za katerega je potrebna plastična embalaža, manjši, oziroma za kolikor je boljši poslovni izid v primerjavi s tistim, ki bi bil dosežen, če bi bila vsa potrebna količina plastične embalaže kupljena.

Vidimo torej, da je to pot večji prihranek, ki izboljšuje siceršnji poslovni izid, dosežen ob uporabi stroja B; razlika znaša 2.000,— din letno.

Primer D: SESTAVA PROIZVODNJE PRI OMEJENIH ZMOGLJIVOSTIH

Proučevana organizacija združenega dela ima v razdobju na razpolago 10.000 strojnih ur, ki jih lahko porabi pri proizvodnji proizvodov vrste A, B ali C. Količinsko enoto A proizvaja 5 ur, količinsko enoto B 4 ure, količinsko enoto C pa 2 uri.

Spremenljivi stroški, ki odpadejo na količinsko enoto A, znašajo 200,— din, pri B znašajo 250,— din in pri C 150,— din. Zajemajo pa poleg neposrednih materialnih stroškov in neposrednih osebnih dohodkov še spremenljivi del vseh splošnih stroškov, vključno z ustreznim delom oblikovanja sklada skupne porabe ter prispevkov in davkov iz dohodka.

Stalni stroški, ki so vezani na celotne zmogljivosti, znašajo 500.000,— din. Zajemajo pa poleg amortizacije še vse tiste materialne stroške in vračunani dohodek, ki je stalen; v tem okviru je tudi ustreznih del oblikovanja sklada skupne porabe ter prispevkov in davkov iz dohodka.

Pri proučitvi trga je bilo ugotovljeno, da je na njem mogoče prodati 2.000 količinskih enot proizvoda A, 2.000 količinskih enot proizvoda B in 3.000 količinskih enot proizvoda C. Dosegljiva prodajna cena pri proizvodu A bi bila 500,— din, pri proizvodu B 500,— din in pri proizvodu C 280,— din.

1. problem: Kakšen je dobiček količinske enote, kakšna bi bila sestava proizvodnje, če bi se naslonili na podatek o dobičku količinske enote in v čem so pomanjkljivosti takšnega reševanja naloge?

Omejene zmogljivosti v našem primeru označujejo 10.000 strojnih ur. Izrabiti jih želimo tako, da bi pri tem dosegli čimvečji dobiček, ki bi po obračunu prispevkov in davkov omogočal oblikovanje poslovnega in rezervnega sklada, tj. akumulacijo, lahko pa tudi povečanje osebnih dohodkov in oblikovanje sklada skupne porabe prek zneskov, ki so zajeti že v okviru spremenljivih stroškov na enoto in stalnih stroškov v razdobju. Če želimo doseči čimvečji dobiček v razdobju, je povsem razumljivo, da moramo poznati najprej dobiček pri količinski enoti proizvoda.

Da bi spoznali dobiček, ki ga omogoča dosegljiva prodajna cena posamezne vrste proizvoda, moramo poleg že poznanih spremenljivih stroškov na količinsko enoto razporediti tudi stalne stroške, ki so ob začetku poznani le v celotnem znesku 500.000,— din za razdobje, v katerem je na razpolago 10.000 strojnih ur. Ker v vsakem primeru nameravamo izrabiti vseh 10.000 strojnih ur, lahko preprosto računamo, da je stalnih stroškov na strojno uro:

$$\frac{500.000,- \text{ din}}{10.000 \text{ strojnih ur}} = 50,- \text{ din}$$

Na količinsko enoto posamezne vrste proizvoda pa ugotovimo stalne stroške tako, da množimo že poznano število strojnih ur, ki je potrebno za njeno proizvodnjo, s 50,— din na strojno uro:

$$\begin{aligned} \text{Proizvod A } 5 \text{ strojnih ur} &\times 50,- \text{ din} = 250,- \text{ din} \\ \text{B } 4 \text{ strojne ure} &\times 50,- \text{ din} = 200,- \text{ din} \\ \text{C } 2 \text{ strojni uri} &\times 50,- \text{ din} = 100,- \text{ din} \end{aligned}$$

Lastna cena količinske enote je sestavljena iz prvotno poznanih spremenljivih stroškov na enoto in iz pravkar izračunanih stalnih stroškov na enoto ter znaša pri

$$\begin{aligned} \text{proizvodu A } 200,- \text{ din} + 250,- \text{ din} &= 450,- \text{ din} \\ \text{B } 250,- \text{ din} + 200,- \text{ din} &= 450,- \text{ din} \\ \text{C } 150,- \text{ din} + 100,- \text{ din} &= 250,- \text{ din} \end{aligned}$$

Ker je dobiček količinske enote razlika med dosegljivo prodajno ceno in pravkar izračunano lastno ceno, znaša v našem primeru:

$$\begin{aligned} \text{proizvod A } 500,- \text{ din} - 450,- \text{ din} &= 50,- \text{ din} \\ \text{B } 500,- \text{ din} - 450,- \text{ din} &= 50,- \text{ din} \\ \text{C } 280,- \text{ din} - 250,- \text{ din} &= 30,- \text{ din} \end{aligned}$$

Vrstni red uspešnosti posamezne vrste proizvodov seveda še ne more biti opredeljen z zneskom dobička, ki se pojavi pri količinski enoti posamezne vrste proizvoda, saj „se v takšnem primeru nihče ne bi odločal za manjše proizvode, temveč le za večje. Pač pa je vrstni red uspešnosti posamezne vrste proizvodov glede na njihov dobiček mogoče vzpostaviti tako, da se naslonimo na udeležbo dobička v prodajni ceni količinske enote. V našem primeru je izračun naslednji:

$$\text{proizvod A } \frac{50,- \text{ din}}{500,- \text{ din}} = 0,1$$

$$\text{proizvod B } \frac{50,- \text{ din}}{500,- \text{ din}} = 0,1$$

$$\text{proizvod C } \frac{30,- \text{ din}}{280,- \text{ din}} = 0,107$$

Po udeležbi (ali odstotku udeležbe) dobička v prodajni ceni je najbolj uspešen proizvod C, medtem ko si drugo in tretje mesto delita proizvoda A in B.

S tem ko je postavljen vrstni red uspešnosti glede na dobiček kot sodelo, pa še ni rečeno, kakšno količino proizvodov posamezne vrste naj proučevana organizacija združenega dela proizvaja, temveč le, kateri vrsti dati prednost. Zato si sedaj oglejmo še, kakšno količino posamezne vrste proizvodov bi lahko proizvedla v okviru razpoložljivih 10.000 strojnih ur, če bi se omejila le nanjo. Ker iz začetnih podatkov vemo, koliko strojnih ur je potrebnih pri količinski enoti posamezne vrste proizvodov, moramo samo 10.000 strojnih ur ločeno deliti z ustreznim podatkom za posamezno vrsto proizvodov. Pri tem dobimo naslednje rezultate:

$$\text{proizvodi A } \frac{10.000 \text{ strojnih ur}}{5 \text{ strojnih ur}} = 2.000 \text{ količinskih enot}$$

$$\text{proizvodi B } \frac{10.000 \text{ strojnih ur}}{4 \text{ strojne ure}} = 2.500 \text{ količinskih enot}$$

$$\text{proizvodi C } \frac{10.000 \text{ strojnih ur}}{2 \text{ strojni uri}} = 5.000 \text{ količinskih enot}$$

Toda začetni podatki kažejo tudi na to, s kakšno prodano količino lahko računamo pri posamezni vrsti proizvodov. Proizvodov A lahko prodamo npr. ravno toliko, kolikor bi jih lahko proizvedli, če bi se v okviru razpoložljivih zmogljivosti odločili samo zanje; pri proizvodih B pa lahko prodamo samo 2.000 enot, medtem ko bi lahko proizvedli 2.500 enot, če bi se odločili zanje; tudi pri proizvodih C lahko prodamo samo 3.000 enot, medtem ko bi jih lahko proizvedli 5.000 enot, če bi se odločili samo zanje. Glede na prej utemeljeni vrstni red uspešnosti proizvodov se bomo torej najprej odločili za proizvodnjo 3.000 enot proizvoda C, ki porabijo 3.000×2 ali 6.000 strojnih ur. Od razpoložljivih 10.000 strojnih ur nam je na razpolago še 4.000. Glede na prej utemeljeni vrstni red uspešnosti proizvodov je povsem vseeno, ali jih bomo uporabili za proizvode A ali proizvode B. Denimo, da se odločimo za proizvode A. Ker količinska enota A zahteva 5 strojnih ur, lahko v 4.000 še razpoložljivih strojnih urah proizvedemo $4.000 : 5 = 800$ količinskih enot A. Sestava naše proizvodnje v danem obračunskem razdobju bo potemtakem 3.000 enot C in 800 enot A. Pri tem pa bomo v celotni organizaciji združenega dela ob pogoju, da so proizvedene količine tudi prodane, dosegli naslednji poslovni izid:

Prihodki:

proizvodi C	3.000 × 280,— din = 840.000,— din	
proizvodi A	800 × 500,— din = 400.000,— din	1,240.000,— din

Odhodki:

proizvodi C	3.000 × 250,— din = 750.000,— din	
proizvodi A	800 × 450,— din = 360.000,— din	1,110.000,— din

Poslovni izid 130.000,— din

V okviru razpoložljivih zmogljivosti, izraženih s 10.000 strojnimi urami, iščemo takšno sestavo proizvodnje, ki bi nam prinesla največji dobiček v danem razdobju. Vendar ne moremo še z gotovostjo trditi, da je izbrana sestava proizvodnje najboljša in izračunani dobiček 130.000,— din največji, ki ga je mogoče doseči ob danih prodajnih cenah in spremenljivih stroških enote ter tržnih možnostih za prodajo. Udeležba dobička v prodajni ceni posamezne količinske enote namreč med drugim še ne nakazuje, kako posamezna količinska enota prispeva k pokrivanju stalnih stroškov, ki se v organizaciji združenega dela pojavljajo v vsakem primeru, ne glede na izbrano sestavo proizvodnje.

2. problem: Kakšen je prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček) pri količinski enoti, kakšna bi bila sestava proizvodnje; če bi se naslonili na podatek o prispevku za kritje pri količinski enoti in v čem so pomanjkljivosti takšnega reševanja naloge?

Prispevek za kritje stalnih stroškov (in dobiček), ki ga daje posamezna količinska enota, je razlika med njeno prodajno ceno in spremenljivimi stroški. V našem primeru glede na že poznane podatke znaša pri

proizvodu A	500,— din — 200,— din = 300,— din
B	500,— din — 250,— din = 250,— din
C	280,— din — 150,— din = 130,— din

Spet pa večji znesek prispevka za kritje, ki ga daje kaka količinska enota, ne more nakazovati bolj uspešen proizvod, saj bi v takšnem primeru manjši proizvodi z nižjimi prodajnimi cenami povsem izpadli v primerjavi z večjimi proizvodi z višjimi prodajnimi cenami. Pač pa je vrstni red uspešnosti posamezne vrste proizvodov glede na njihov prispevek za kritje mogoče prvi hip vzpostaviti tako, da se naslonimo na udeležbo prispevka za kritje v prodajni ceni količinske enote, tj. da izračunamo stopnjo prispevka za kritje. V našem primeru je izračun naslednji:

proizvod A	$\frac{300,— \text{ din}}{500,— \text{ din}} = 0,6$
proizvod B	$\frac{250,— \text{ din}}{500,— \text{ din}} = 0,5$
proizvod C	$\frac{130,— \text{ din}}{280,— \text{ din}} = 0,46$

Glede na stopnje prispevka za kritje je najbolj uspešen proizvod A, sledi mu proizvod B, medtem ko je na tretjem mestu proizvod C. To je pa povsem drugačen vrstni red, kot smo ga dobili pri rešitvi 1. problema. Ker za proizvod A že vemo, da ga lahko proizvedemo v tolikšni količini, kot ga lahko prodamo in da pri tem izrabimo vse razpoložljive zmogljivosti, izražene s 10.000 strojnimi urami, se ne bomo ukvarjali z drugimi vrstami proizvodov. Kakšen pa bo v tem primeru poslovni izid v danem razdobju?

Prihodki:		
proizvodi A	2.000 × 500,— din	1.000.000,— din
Odhodki:		
proizvodi A	2.000 × 450,— din	900.000,— din
Poslovni izid		100.000,— din

Kot vidimo, bo pri takšni sestavi proizvodnje dobiček kar za 30.000,— din manjši kot pri sestavi, ki je bila obravnavana v okviru 1. problema. Očitno višina stopnje prispevka za kritje ne more biti odločilna za vzpostavitev vrstnega reda uspešnosti posameznih vrst proizvodov. Ne upošteva namreč vprašanje, koliko časa je potrebnega za proizvodnjo količinske enote posamezne vrste proizvoda in kakšen je zato njen dejanski prispevek za pokrivanje stalnih stroškov in ko so ti pokriti, tudi za ustvarjanje dobička.

3. problem: Pri kakšni sestavi proizvodnje doseže organizacija združenega dela najboljši poslovni izid?

Če vzpostavimo sestavo proizvodnje glede na vrstni red, ki izhaja iz stopnje prispevka, dosežemo dobiček 100.000,— din (glej 2. problem!), če vzpostavimo sestavo proizvodnje glede na vrstni red, ki izhaja iz stopnje dobička, pa dosežemo dobiček 130.000,— din (glej 1. problem). S tem pa še ni rečeno, da nam stopnja dobička nakazuje pravi vrstni red uspešnosti proizvodov. Če je omejitveni dejavnik število strojnih ur, je edino sodilo lahko le, kolikšen je prispevek za kritje stalnih stroškov, ki ga na eno strojno uro daje posamezna vrsta proizvodov. Pri količinski enoti posamezne vrste proizvodov je potemtakem treba deliti njen prispevek za kritje s številom strojnih ur, ki jih zahteva. Glede na že poznane podatke je izračun naslednji:

$$\begin{aligned} \text{proizvod A} & \frac{300,— \text{ din}}{5 \text{ strojnih ur}} = 60,— \text{ din na strojno uro} \\ \text{proizvod B} & \frac{250,— \text{ din}}{4 \text{ strojne ure}} = 62,50 \text{ din na strojno uro} \\ \text{proizvod C} & \frac{130,— \text{ din}}{2 \text{ strojni uri}} = 65,— \text{ din na strojno uro} \end{aligned}$$

Čim večji je znesek prispevka na strojno uro, tem hitreje so v okviru celotnega števila razpoložljivih 10.000 strojnih ur pokriti stalni stroški 500.000,— din, nakar znesek prispevka na vsako dodatno strojno uro že v celoti povečuje dobiček. V našem primeru torej prvo mesto po uspešnosti pripada proizvodom C, drugo mesto proizvodom B in tretje mesto proizvo-

dom A. Ker pri proizvodnji C lahko računamo na 3.000 količinskih enot, saj jih več ne moremo prodati, te pa porabijo 3.000×2 ali 6.000 strojnih ur, nam preostane 4.000 strojnih ur ostane za proizvodnjo proizvoda B; ker vsaka količinska enota B zahteva 4 ure, lahko torej proizvedemo še 1.000 enot B. Pri takšni sestavi proizvodnje bo poslovni izid v danem razdobju naslednji:

Prihodki:

proizvodi C	$3.000 \times 280,-$ din = 840.000,— din	
proizvodi B	$1.000 \times 500,-$ din = 500.000,— din	1.340.000,— din

Odhodki:

proizvodi C	$3.000 \times 250,-$ din = 750.000,— din	
proizvodi B	$1.000 \times 450,-$ din = 450.000,— din	1.200.000,— din

Poslovni izid 140.000,— din

Vidimo torej, da je v takšnem primeru poslovni izid res najboljši. S tem pa seveda še ni rečeno, da je vrstni red uspešnosti proizvodov glede na znesek prispevka za kritje, ki odpade na strojno uro, vedno pravilen. Pravilen je le, če se strojne ure pojavljajo kot edini omejujoč dejavnik. Če bi se pojavil še kak drug omejujoč dejavnik, npr. količina uvoženih surovin ali porabljena električna energija, bi bilo treba izračunati znesek za kritje tudi na enoto takšnega omejujočega dejavnika.

Primer E: OPUSTITEV DOLOČENE VRSTE PROIZVODOV

Proučevana organizacija združenega dela se ukvarja s proizvodnjo proizvodov A in proizvodov B, za kar tudi ima razpoložljive zmogljivosti. V izhodiščnem obračunskem razdobju proizvede 4.000 kosov proizvoda A in 500 kosov proizvoda B; proizvodnjo teh proizvodov ne more povečati, čeprav ima za to razpoložljive zmogljivosti, ker ni možnosti za prodajo na trgu. Na drugačne proizvode se pa ne more preusmeriti, ker preusmeritev ne omogočajo razpoložljive zmogljivosti.

Neposredni stroški, ki bremenijo količinsko enoto proizvoda A oziroma B so naslednji:

Proizvod	Materialni stroški	Osební dohodki	Skupaj neposredni stroški
A	500,— din	500,— din	1.000,— din
B	900,— din	1.100,— din	2.000,— din

Splošni stroški, ki se pojavljajo v izhodiščnem obračunskem razdobju, znašajo za celotno organizacijo združenega dela 1.500.000,— din. V njihovem okviru je amortizacija 500,— din in je stalna, materialni stroški 600.000,— din z variatorjem 0,1, osebni dohodki 300.000,— din, ki so stalni, in obveznosti iz dohodka 100.000,— din, ki so tudi stalni.

Prodajna cena, ki jo je mogoče doseči na trgu, znaša 1.500,— din pri proizvodu A in 2.400,— din pri proizvodu B ter je ni mogoče zvišati.

Zunaj prikazanih stroškov računa organizacija združenega dela z oblikovanjem sklada skupne porabe z 10 % od osebnih dohodkov. Prispevki in davki iz dohodka se pa obračunavajo z 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov.

1. problem: Kakšen poslovni izid doseže celotna proučevana organizacija združenega dela v izhodiščnem mesečnem razdobju, kakšnega s proizvodi A in kakšnega s proizvodi B, če vse tedaj proizvedene količine tudi proda?

Poslovni izid za celotno organizacijo združenega dela na podlagi poznanih podatkov ni težko ugotoviti:

Prihodki:

proizvodi A	4.000 × 1.500,— din		6.000.000,— din
proizvodi B	500 × 2.400,— din		1.200.000,— din
skupaj			<u>7.200.000,— din</u>
- Materialni stroški z amortizacijo:			
proizvodi A	4.000 × 500,— din	2.000.000,— din	
proizvodi B	500 × 900,— din	450.000,— din	
splošni materialni stroški		600.000,— din	
amortizacija		500.000,— din	3.550.000,— din
= Dohodek			<u>3.650.000,— din</u>
- Prispevki in davki iz dohodka			
10 % od (3.650.000,— din manj	1.425.000,— din)		222.500,— din
- Obveznosti iz dohodka			100.000,— din
= Čisti dohodek			<u>3.327.500,— din</u>
- Osebnih dohodki:			
proizvodi A	4.000 × 500,— din	2.000.000,— din	
proizvodi B	500 × 1.100,— din	550.000,— din	
splošni osebni dohodki		300.000,— din	2.850.000,— din
- Oblikovanje sklada skupne porabe			
10 % od osebnih dohodkov	2.850.000,— din		285.000,— din
= Ostanek čistega dohodka za akumulacijo			<u>192.500,— din</u>

Nekoliko težje ga je ugotoviti ločeno po proizvodih A in B, saj je v odsotnosti podrobnejših podatkov o stroških po stroškovnih mestih mogoče domnevati le, da se splošni stroški pojavljajo v enakem sorazmerju kot neposredni osebni dohodki. To sorazmerje pa je naslednje:

proizvodi A	2.000.000,— din	78,43 %
proizvodi B	550.000,— din	21,57 %
skupaj	<u>2.550.000,— din</u>	100 %

Če sedaj uporabimo to spoznanje pri razdelitvi splošnih materialnih stroškov, amortizacije, obveznosti iz dohodka in splošnih osebnih dohodkov, a tudi prispevkov in davkov iz dohodka ter oblikovanju sklada skupne porabe, pridemo do naslednjega pregleda:

	Proizvodi A	Proizvodi B	Skupaj
Prihodki	6,000.000,—	1,200.000,—	7,200.000,—
— Neposredni materialni stroški	2,000.000,—	450.000,—	2,450.000,—
— Splošni materialni stroški (78,43 : 21,57)	470.580,—	129.420,—	600.000,—
— Amortizacija (78,43 : 21,57)	392.150,—	107.850,—	500.000,—
= Dohodek	3,137.270,—	512.730,—	3,650.000,—
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov	201.963,—	20.537,—	222.500,—
— Obveznosti iz dohodka (78,43 : 21,57)	78.430,—	21.570,—	100.000,—
= Čisti dohodek	2,856.877,—	470.623,—	3,327.500,—
— Neposredni osebni dohodki	2,000.000,—	550.000,—	2,550.000,—
— Splošni osebni dohodki (78,43 : 21,57)	253.290,—	64.710,—	300.000,—
— Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od osebnih dohodkov	223.529,—	61.471,—	285.000,—
= Ostanek čistega dohodka za akumulacijo	398.058,—	—205.558,—	192.500,—

Pri proizvodih B se pojavlja izguba, ki jo pokrije dobiček pri proizvodih A, tako da na koncu le ostane pri organizaciji združenega dela 192.500,— din za akumulacijo. Če se iz razdobja v razdobje pojavlja podoben izid, se utegne poroditi vprašanje, ali ne bi bilo bolje proizvodnjo B ukiniti.

2. problem: Kakšne so posledice ukinitve proizvodnje proizvodov B?

Iz začetnih podatkov izhaja, da ni mogoče proizvodnjo proizvodov B nadomestiti s povečano proizvodnjo proizvodov A niti z uvedbo kake proizvodnje proizvodov C. Obstaja le možnost, da še nadalje ohranimo proizvodnjo proizvodov A in B v dosedanem smislu, kjer nam proizvodi B prinašajo izgubo, ali pa možnost, da proizvodnjo proizvodov B ukinemo. Toda ali bomo s tem povečali ostanek čistega dohodka za akumulacijo v organizaciji združenega dela kot celoti? Zadnja razpredelnica pri obravnavi 1. problema nam nikakor še ne kaže prave slike. Če se ne bi več ukvarjali s proizvodni B, ne bo preprosto izpadla izguba 205.558,— din, kot je tamkaj zavedena. Opozoriti moramo zlasti na dejstvo, da med splošnimi stroški pre-

vladujejo tisti, ki bodo ostali nespremenjeni tudi potem, ko se organizacija združenega dela ne bo več ukvarjala s proizvodi B ter bodo preprosto bremenili proizvode A. Iz začetnih podatkov je vidno, da je del splošnih materialnih stroškov spremenljive narave; variator 0,1 pri 600.000,— din pomeni, da je 60.000,— din teh stroškov spremenljive narave, 540.000,— din pa stalne narave. Če potemtakem ukinemo proizvodnjo B, zmanjšamo le sorazmerni del zneska 60.000,— din, tj. poenostavljeno 21,57 % od tega zneska, če pač domnevamo, da toliko od tega zneska odpade na proizvode B, kadar se z njimi ukvarjamo. Ker so prispevki in davki iz dohodka obračunani od dejanskega dohodka pri posamezni vrsti proizvodov, zmanjšanjem za polovico osebnih dohodkov, ki se nanašajo nanj, se tudi ti seveda zmanjšajo. Najtežje vprašanje pa je tisto, ki je povezano z osebnimi dohodki neposrednih delavcev pri proizvodih B. Povsem lahko se pripeti, da po ukinitvi proizvodnje B še vedno ostanejo v organizaciji združenega dela tudi vsi ti delavci, to pomeni, da ostanejo tudi njihovi osebni dohodki, čeprav to pot v okviru povečanih splošnih stroškov. Toda najprej vzemimo, da hkrati z ukinitvijo proizvodnje proizvoda B zapuste proučevano organizacijo združenega dela vsi tisti delavci, ki so do tedaj delali neposredno na teh proizvodih, medtem ko se v ničemer ne zmanjša število delavcev zunaj proizvodnega procesa. V tem primeru je poslovni izid zgolj na podlagi proizvodov A naslednji:

	Proizvodi A
Prihodki	6.000.000,— din
— Neposredni materialni stroški	2.000.000,— din
— Splošni materialni stroški (540.000,— stalni + 47.058,— spremenljivi)	587.058,— din
— Amortizacija	500.000,— din
= Dohodek	<u>2.912.942,— din</u>
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (2.912.942,— manj 1.150.000,—)	176.294,— din
— Obveznosti iz dohodka	100.000,— din
= Čisti dohodek	<u>2.636.648,— din</u>
— Neposredni osebni dohodki	2.000.000,— din
— Splošni osebni dohodki	300.000,— din
— Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 2.300.000,—	230.000,— din
= Ostanek čistega dohodka za akumulacijo	<u>106.648,— din</u>

Z ukinitvijo proizvodnje proizvodov B, ki nam po izračunu v okviru 1. problema prinaša izgubo 205.558,— din, se ne povzpne do ostanka dohodka 398.058,— din, temveč samo do ostanka dohodka 106.648,— din, to je za 85.852,— din manj kot tedaj, ko se je ukvarjala organizacija združenega dela še s proizvodnjo proizvodov B in je najprej morala pokrivati takajšnjo izgubo. Dokler ni mogoče nadomestiti proizvodnje proizvodov B s povečano proizvodnjo proizvodov A ali novo proizvodnjo proizvodov C, je uspešnost proizvodnje proizvodov B treba osvetljevati drugače, saj hkrati

s prihodki 1,200.000,— din prinaša le dodatne stroške, ki povečujejo tiste stroške, ki smo jih v zgornjem pregledu upoštevali v zvezi s proizvodi A. Dodatni poslovni izid, če se v danih okoliščinah poleg proizvodov A ukvarjamo še s proizvodi B, je potemtakem naslednji:

	Proizvodi B
Prihodki	1,200.000,— din
– Neposredni materialni stroški	450.000,— din
– Splošni materialni stroški (le spremenljivi del v zvezi s povečano dejavnostjo)	12.942,— din
= Dohodek	737.058,— din
– Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (737.058,— manj 275.000,—)	46.206,— din
= Čisti dohodek	690.852,— din
– Neposredni osebni dohodki	550.000,— din
– Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 550.000,—	55.000,— din
= Ostanek čistega dohodka za akumulacijo	85.852,— din

V danih okoliščinah proizvodi B dejansko ne prinašajo izgubo 205.558,— din, temveč povečujejo ostanek čistega dohodka za akumulacijo v znesku 85.852,— din. Če organizacija združenega dela ukine proizvodnjo B, namreč ravno za toliko poslabša svoj poslovni izid. Če sedaj seštejemo ločena obračuna poslovnega izida pri proizvodih A in pri proizvodih B, pridemo natančno do številke v prvotnem obračunu za organizacijo združenega dela kot celoto, le da so podatki drugače razdeljeni na proizvode A in B, ne pa splošni stroški kar v sorazmerju z neposrednimi osebnimi dohodki.

Brž ko ob ukinitvi proizvodnje proizvoda B ne zapuste organizacijo združenega dela tisti delavci, ki so pred tem delali neposredno pri proizvodih B, pa je pregled poslovnega izida s proizvodi A in dodatnih postavk, ki jih prinašajo proizvodi B, naslednji:

	Proizvodi A	Proizvodi B
Prihodki	6,000.000,— din	1,200.000,— din
– Neposredni materialni stroški	2,000.000,— din	450.000,— din
– Splošni materialni stroški	587.058,— din	12.942,— din
– Amortizacija	500.000,— din	—
= Dohodek	2,912.942,— din	737.058,— din
– Prispevki in davki iz dohodka 10 % od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov	148.794,— din	73.706,— din
– Obveznosti iz dohodka	100.000,— din	—
= Čisti dohodek	2,664.148,— din	663.352,— din

— Neposredni osebni dohodki	2,000.000,— din	—
— Splošni osebni dohodki (300.000,— + 550.000,— preneseni iz proizvodnje B)	850.000,— din	—
— Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 2,850.000,—	285.000,— din	—
= Ostanek čistega dohodka za akumulacijo	—470.852,— din	+663.352,— din

Dokler ne moremo za delavce, ki so do tedaj neposredno delali pri proizvodih B, poskrbeti, da dobe drugo zaposlitev, bi ukinitvev proizvodnje proizvodov B povzročala izgubo pri proizvodnji proizvodov A v znesku 470.852,— din, proizvodnja proizvodov B pa bi v takšnih okoliščinah prinašala 663.352,— din čistega dobička, s katerim bi bilo mogoče pokrivati to izgubo in bi še ostalo za akumulacijo 192.500,— din. Brž ko pa ti delavci zapuste proučevano organizacijo združenega dela, se pojavi po ukinitvi proizvodnje proizvodov B s proizvodi A že akumulacija 106.648,— din, toda še vedno z ukinitvijo proizvodov B izgubimo 85.852,— din akumulacije. Šele če bi se ob ukinitvi proizvodnje proizvodov B zmanjšali tudi stalni stroški, ki so vezani na prvotne zmogljivosti organizacije združenega dela, in sicer zmanjšali sorazmerno, bi prišlo do stanja po prvotnem prikazu v okviru obravnave 1. problema, po katerem z ukinitvijo proizvodnje proizvodov B lahko povečamo akumulacijo za 205.558,— din.

6. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI S PRODAJO POSLOVNIH UČINKOV

Proizvodnja proizvodov in opravljanje storitev omogočata ustvariti dohodek organizacije združenega dela šele, ko so proizvodi in storitve prodani. Tedaj je z doseženo prodajno ceno šele potrjena družbena narava opravljenega dela. Pri odločitvah o tem, kaj prodajati, komu, kako, po kateri ceni prodajati, kako pospeševati prodajo itd., so že spet informacije o stroških zelo pomembne. Od njih so odvisne prodajne cene, če jih je mogoče svobodno oblikovati, ali pa proizvodna usmeritev, če so prodajne cene že dane. Zato si v nadaljevanju oglejmo nekaj značilnih primerov odločitev v zvezi s prodajo poslovnih učinkov ter oblikovanje informacij o stroških, ki so pri tem potrebne.

Primer A: POSTAVLJANJE OKVIRNE PRODAJNE CENE PROIZVODA OB NEPOPOLNO POZNANIH STROŠKIH

Proučevana organizacija združenega dela se ukvarja s proizvodnjo več različnih vrst proizvodov. V zadnjem letu je izkazala

prihodke iz prodaje	2,500.000,— din
neposredne stroške prodanih proizvodov	1,200.000,— din
spremenljivi del splošnih stroškov prodanih proizvodov (z vključenim oblikovanjem sklada skupne porabe ter prispevki in davki iz dohodka, povezani s spremenljivim delom vračunanega dohodka)	300.000,— din

V novem letu proučuje uvedbo novega proizvoda X, ki ga je mogoče proizvajati na obstoječih napravah in za katerega so poznani naslednji podatki:

neposredni materialni stroški	10,— din
neposredni osebni dohodki ..	15,— din
spremenljivi del splošnih stroškov (z vključenim oblikovanjem sklada skupne porabe ter prispevki in davki iz dohodka, povezanimi s spremenljivim delom vračunanega dohodka)	5,— din

V novem letu se ne spremeni raven nabavnih cen niti potreba po dotedanjem poslovnem izidu.

1. problem: Kakšna naj bo okvirna prodajna cena količinske enote X, če ob uvedbi te proizvodnje organizacija združenega dela ne poveča izrabo svojih zmogljivosti, temveč sorazmerno zmanjša proizvodnjo drugih vrst proizvodov?

Okvirno prodajno ceno novega proizvoda je mogoče postaviti le ob domnevi, da je povprečni predstavnik dosedanjih proizvodov v pogledu pokrivanja obstoječih stalnih stroškov in potrebnega dobička. Dosedanja prodana količina z njeno staro sestavo je namreč omogočila naslednjo povprečno stopnjo prispevka za kritje stalnih stroškov in potrebnega dobička:

$$\frac{\text{prihodki} - \text{spremenljivi stroški prodanih količin}}{\text{prihodki}} =$$
$$= \frac{2,500.000 \text{ din} - 1,500.000 \text{ din}}{2,500.000 \text{ din}} = 0,4$$

To hkrati pomeni, da je povprečna stopnja udeležbe spremenljivih stroškov v prodajni ceni proizvoda 0,6. Pri novem proizvodu Č so pa spremenljivi stroški enote že poznani; znašajo 30,— din. Kolikor je novi proizvod povprečni predstavnik dosedanjih proizvodov, pomeni teh 30,— din spremenljivih stroškov 60 % njegove iskane okvirne prodajne cene. To pa lahko nato ugotovimo takole:

$$\frac{30 \text{ din} \times 100}{60} = 50,— \text{ din}$$

Če nato proučevana organizacija združenega dela z novimi proizvodi X doseže toliko prihodkov iz prodaje, kolikor jih je izpadlo zaradi manjše proizvodnje in prodaje drugih dosedanjih vrst proizvodov in če je povprečna stopnja prispevka za kritje pri izpadli količini drugih vrst proizvodov ravno 0,4, je mogoče po uvedbi nove vrste proizvodov X pričakovati enak poslovni izid kot v prejšnjem razdobju. Dodatni pogoj je še v tem, da proizvodnja nove vrste proizvoda namesto dela starih vrst ne povzroča potrebo po novih zmogljivostih. Če je nasprotno povprečna stopnja prispevka za kritje pri izpadli količini drugih vrst proizvodov večja od 0,4, je treba z novimi proizvodi X doseči večje prihodke, kot so izpadli prihodki starih vrst proizvodov, da bi dosegli enak poslovni izid kot v prejšnjem razdobju, ali pa oblikovati okvirno prodajno ceno proizvoda X na temelju povprečne stopnje prispevka za kritje pri izpadli količini drugih vrst proizvodov in ne več na temelju povprečne stopnje prispevka za kritje vseh starih vrst proizvodov v preteklem letu. Kakšno količino nove vrste proizvoda X mora organizacija združenega dela proizvesti v novem razdobju, ugotovimo tako, da izgubljeni prispevek za kritje pri izpadli količini starih vrst proizvodov delimo s prispevkom za kritje, ki ga daje količinska enota proizvoda X in ki znaša 50,— din (prodajna cena) manj 30,— din (spremenljivi stroški) ali 20,— din.

2. problem: Kakšna je lahko najnižja prodajna cena količinske enote X, če ob uvedbi te proizvodnje organizacija združenega dela ohrani staro dejavnost v nezmanjšanem obsegu?

V tem primeru vse stalne stroške pokriva že dosedanji obseg starih vrst proizvodov ter je pri količinski enote X dovolj, če njena prodajna cena pokrije dodatne spremenljive stroške, ki jih povzroča, tj. 30,— din. Vsaka višja prodajna cena bi povečala poslovni izid, ki bi ga sicer dosegla organizacija združenega dela z dosedanjim obsegom in sestavo prodaje. Vendar z dolgoročnega vidika ne bi bilo prav, če bi bila prodajna cena novega proizvoda X postavljena zgolj tako, da bi pokrivala spremenljive stroške in nič več. Računati je namreč treba s tem, da bo nova vrsta proizvodov sčasoma le morala nadomestiti stare vrste proizvodov, ki pa s svojo višjo prodajno ceno pokrivajo tudi stalne stroške. Ob takšni kasnejši nadomestitvi starih vrst proizvodov z novo bi bilo potrebno zvišati prodajno ceno proizvoda X na raven, ki omogoča ne samo pokrivanje ustreznega dela stalnih stroškov, temveč tudi ustreznega dela dobička. Zato je mogoče postaviti prodajno ceno proizvoda na podlagi njegovih spremenljivih stroškov le z zelo kratkoročnega vidika.

Primer B: POSTAVLJANJE OKVIRNE PRODAJNE CENE OB VSEH POZNANIH STROŠKIH

Lastna cena I vključuje materialne stroške, amortizacijo, programirane osebne dohodke, druge programirane obveznosti iz dohodka ter programirane prispevke in davke iz dohodka za pokritje programiranih osebnih dohodkov in drugih programiranih obveznosti iz dohodka. Pri količinski enoti proizvoda X znaša 400,— din ter vključuje 250,— din programiranih osebnih dohodkov, ki so deloma ob začetku ugotovljeni kot neposredni stroški, deloma pa na proizvod preneseni kot splošni stroški; prav tako vključuje tudi 6,— din obresti od kreditov, ki odpadejo na proučevani proizvod.

Organizacija združenega dela proizvede letno 10.000 količinskih enot proizvoda X. Obratna sredstva, ki so povezana s to proizvodnjo, imajo koeficient obračanja 4. Neodpisana vrednost osnovnih sredstev, ki so povezana s to proizvodnjo, znaša 1,200.000,— din, vendar je od njihovih izrabljenih zmogljivosti le 20 % izrabljenih pri proizvodnji X, medtem ko so ostale izrabljene pri proizvodnji drugih vrst proizvodov. Poslovna sredstva, ki so angažirana pri proizvodnji X, je organizacija združenega dela pridobila s 600.000,— din bančnega kredita, ostanek pa je že pokrit s poslovnim skladom.

Prispevki in davki iz dohodka, ki niso vključeni že v lastni ceni I, se obračunavajo z 10 % od razlike med prodajno ceno in lastno ceno I. Oblikovanje sklada skupne porabe pa temelji na 10 % od osebnih dohodkov.

1. problem: Kakšna naj bo okvirna prodajna cena količinske enote X, če organizacija združenega dela v letnem merilu načrtuje pri celotni proizvodnji vseh vrst proizvodov osebne dohodke v zne-

sku 8.000.000,— din in akumulacijo 700.000,— din, v okviru prodajne cene količinske enote proizvoda pa želi vzpostaviti še 8 % rezervo od lastne cene II za popuste?

K poznani lastni ceni I količinske enote proizvoda X je treba prišteti ustrežni del oblikovanja sklada skupne porabe, akumulacijo in še prispevke in davke iz dohodka za presežek nad vračunanim dohodkom, da dobimo lastno ceno II; to pa je treba povečati še za 8 %.

Da bi ugotovili, kolikšni so ti dodatki na lastno ceno I količinske enote proizvoda X, moramo najprej poznati njihov celotni načrtovani znesek, za katerega so nekateri podatki dani že v dokončnem znesku, druge pa je treba šele izračunati. Tako npr. lahko izračunamo načrtovani znesek za sklad skupne porabe na podlagi letno načrtovanih osebnih dohodkov in 10 % od njih; načrtovani znesek prispevkov in davkov iz dohodka za presežek dohodka nad že vračunanim pa z 11,11 % od ugotovljene osnove, ki tega zneska še ne vključuje. Letno potrebna razlika med lastno ceno II in lastno ceno I celotne tedaj načrtovane količine proizvodov je torej naslednja:

za oblikovanje sklada skupne porabe	
10 % od načrtovanih osebnih dohodkov 8.000.000,—	800.000,— din
za akumulacijo	700.000,— din
za prispevke in davke od presežka nad vračunanim dohodkom, tj. 11,11 % od 1.500.000,—	166.650,— din
skupaj	<u>1.666.650,— din</u>

Ta znesek je mogoče porazdeliti po proizvodih v sorazmerju s tamkajšnjimi osebnimi dohodki, saj za drugačni postopek ni ustreznih osnov. Ker znašajo načrtovani osebni dohodki za celotno organizacijo združenega dela 8.000.000,— din, pridemo do naslednjega koeficienta dodatka dobička na osebne dohodke:

$$\frac{1.666.650,— \text{ din}}{8.000.000,— \text{ din}} = 0,20833$$

Pri količinski enoti proizvoda X znašajo osebni dohodki v okviru lastne cene I 250,— din. Če pri vseh vrstah proizvodov proučevana organizacija združenega dela dodaja potrebni dobiček z enakim odstotkom na osebne dohodke, bo znašal dodatek pri količinski enoti proizvoda X:

$$250,— \text{ din} \times 0,20833 = 52,08 \text{ din}$$

Lastna cena II količinske enote proizvoda X bo torej naslednja:

lastna cena I	400,— din
+ programirani dobiček	52,08 din
= lastna cena II	<u>452,08 din</u>

Če k njej prištejemo še 8 % rezervo za popuste, pridemo do naslednje okvirne prodajne cene:

lastna cena II	452,08 din
+ 8% rezerva	36,17 din
= okvirna prodajna cena	488,25 din

2. problem: Kakšna naj bo okvirna prodajna cena količinske enote X, če organizacija združenega dela v letnem merilu načrtuje stroške v znesku 18.000.000,— din (od tega 8.000.000,— din za osebne dohodke), ki so nato porazdeljeni v okvir lastne cene I celotne proizvodnje, ves načrtovani dobiček, ki naj med drugim omogoča 700.000,— din akumulacije, pa razporeja po proizvodih sorazmerno z njihovo lastno ceno I? Okvirna prodajna cena naj obsega tudi 8% rezervo od lastne cene II za popuste.

Tudi v tem primeru je letni načrtovani dobiček naslednji:

za oblikovanje sklada skupne porabe 10% od načrtovanih osebnih dohodkov 8.000.000,— din	800.000,— din
za akumulacijo	700.000,— din
za prispevke in davke od presežka nad vračunanim dohodkom, tj. 11,11% od 1.500.000,— din	166.650,— din
skupaj	1.666.650,— din

Pač pa to pot porazdeljujemo potrebni dobiček skladno s stroški, ki oblikujejo lastno ceno I; ustrezeni koeficient dodatka dobička znaša v celotni organizaciji združenega dela:

$$\frac{1.666.650,— \text{ din}}{18.000.000,— \text{ din}} = 0,09259$$

Če koeficient uporabimo na poznano lastno ceno I količinske enote proizvoda X, ugotovimo naslednji znesek potrebnega dobička, ki odpade nanjo:

$$400,— \text{ din} \times 0,09259 = 37,04 \text{ din}$$

Lastna cena II in nato okvirna prodajna cena količinske enote proizvoda X sta pa nato izračunana takole:

lastna cena I	400,— din
+ programirani dobiček	37,04 din
= lastna cena II	437,04 din
+ 8% rezerva	34,86 din
= okvirna prodajna cena	472,— din

Kot vidimo, se sedaj ugotovljena okvirna prodajna cena 472,— din razlikuje od tiste, ki smo jo ugotovili ob koncu 1. primera in ki je znašala 488,25 din. Razlika izhaja iz dejstva, da niso pri vseh vrstah proizvodov, s katerimi se ukvarja proučevana organizacija združenega dela, osebni dohodki udeleženi z enakim odstotkom v lastni ceni I ter potemtakem odpade drugačen znesek programiranega dobička na količinsko enoto določene vrste

proizvoda, če ga razporejamo glede na osebne dohodke ali glede na vse stroške v okviru lastne cene I. Celotni načrtovani stroški v zvezi s proizvodnjo X znašajo v našem primeru 400,— din \times 10.000 enot ali 4.000.000,— din, to pa je v primerjavi s celotnimi načrtovanimi stroški vseh vrst proizvodov, ki znašajo 18.000.000,— din, le 22,22 %. Po drugi strani znašajo celotni načrtovani osebni dohodki v zvezi s proizvodnjo proizvodov X v našem primeru 250,— din \times 10.000 enot ali 2.500.000,— din, kar je v primerjavi s celotnimi načrtovanimi osebnimi dohodki vseh vrst proizvodov, ki znašajo 8.000.000,— din, kar 31,25 %. Na proučevano proizvodnjo proizvoda X potemtakem odpade relativno več osebnih dohodkov kot vseh vračunanih stroškov, zato je tudi znesek programiranega dobička na tamkajšnjo količinsko enoto večji, če ga na celotno količino proizvodov vseh vrst razporejamo glede na osebne dohodke in ne glede na vse stroške.

3. problem: Kakšna naj bo okvirna prodajna cena količinske enote X, če želi organizacija združenega dela doseči 10% akumulacijo od poslovnega sklada ter to upoštevati tudi pri vsaki vrsti proizvodov posebej? Okvirna prodajna cena pa naj obsega še 8% rezervo od lastne cene II za popuste.

V tem primeru je le programirano oblikovanje sklada skupne porabe treba zajeti na količinsko enoto proizvoda X skladno s tamkajšnjimi osebnimi dohodki; ker je osebnih dohodkov v okviru lastne cene I 250,— din, je pri 10 % od njih znesek za sklad skupne porabe 25,— din. Akumulacijo je nasprotno treba ugotoviti skladno z angažiranimi poslovnimi sredstvi, ki imajo svoje kritje v poslovnem skladu; za tista, ki so pridobljena s pomočjo bančnega kredita, je namreč že obračunan znesek obresti, te so pa vključene v okvir lastne cene I po začetnih podatkih s 6,— din na količinsko enoto proizvoda X.

Po začetnih podatkih je letno proizvedenih 10.000 količinskih enot proizvoda X z lastno ceno I 400,— din; v celoti so torej stroški letno načrtovane proizvodnje te vrste proizvoda 10.000 \times 400,— din ali 4.000.000,— din. Ker imajo obratna sredstva, ki so povezana s to proizvodnjo, koeficient obračanja 4, pomeni, da je njihov povprečni znesek 4.000.000,— din : 4 ali 1.000.000,— din. Po drugi strani so s proučevano vrsto proizvodov povezana tudi osnovna sredstva z neodpisano vrednostjo 1.200.000,— din; ker pa je od njihovih izrabljenih zmogljivosti le 20 % izrabljenih pri tej proizvodnji, pomeni, da je kot angažirana osnovna sredstva pri tej vrsti proizvodnje treba šteti le 20 % od 1.200.000,— din ali 240.000,— din. Ker so poslovna sredstva, ki v zvezi s proizvodnjo proučevane vrste proizvodov povzročajo obresti in potrebo po kalkulativnem obračunu akumulacije, sestavljena iz obratnih in osnovnih sredstev, znašajo v našem primeru 1.000.000,— din + 240.000,— din ali 1.240.000,— din. Po začetnih podatkih so v znesku 600.000,— din dobljena s pomočjo bančnega kredita, za kar so tudi obračunane obresti, za razliko, tj. za 640.000,— din pa je ob pomanjkanju drugih podatkov treba domnevati, da so že pokrita s poslovnim skladom, za kar je treba obračunati 10 % akumulacijo letno. Akumulacija torej znaša za celotno letno količino proizvoda X 64.000,— din, to pa ob 10.000 količinskih enotah pomeni 6,4 din na enoto.

Izračun lastne cene II in nato okvirne prodajne cene količinske enote proizvoda X je sedaj naslednji:

lastna cena I	400,— din
+ znesek za sklad skupne porabe 10 % od osebnih dohodkov 250,— din	25,— din
+ znesek za akumulacijo 10 % od poslovnih sredstev pri tej proizvodnji, pokritih s poslovnim skladom deljeno s količino proizvoda (po prejšnjem izračunu)	6,40 din
+ 11,11 % prispevkov in davkov iz dohodka od dodatnih zneskov nad lastno ceno I, tj. 31,40 din	3,49 din
= lastna cena II	434,89 din
+ 8% rezerva	34,79 din
= okvirna prodajna cena	469,68 din

Kot vidimo, se sedaj izračunana okvirna prodajna cena spet razlikuje od prejšnjih. Vendar je še najbolj realna, ker upošteva v to proizvodnjo angažirana poslovna sredstva in potrebo po akumulaciji, ki ustreza tistemu njihovem delu, ki ima pokritje v poslovnem skladu organizacije združenega dela. Če je pri kaki drugi vrsti proizvodov manjši koeficient obračanja obratnih sredstev in večji znesek angažiranih obratnih sredstev ter osnovnih sredstev, mora to pripeljati tudi do večje programirane akumulacije na količinsko enoto.

4. problem: Kakšna naj bo okvirna prodajna cena količinske enote X, če je le sicer njegova lastna cena II izračunana tako kot pri 3. problemu, toda prodajna cena mora vključevati poleg 8 % rezerve za popuste pri tem proizvodu še pokritje primanjkljaja prodajne cene pri drugih proizvodih, pri katerih kalkulatивно ugotovljenih prodajnih cen ni mogoče doseči na trgu, medtem ko pri prodajni ceni proizvoda X ni omejitev? Pri celotni letni načrtovani proizvodnji drugih vrst proizvodov znaša primanjkljaj, ki bi ga bilo treba pokriti s celotno letno načrtovano količino proizvodov X 165.000,— din.

Ker računamo z letno proizvodnjo 10.000 količinskih enot proizvoda X, odpade primanjkljaj prodajnih cen pri drugih vrstah proizvodov na količinsko enoto X z zneskom 165.000,— din : 10.000 enot = 16,5 din. V tem primeru bo torej prodajna cena količinske enote X sestavljena takole:

lastna cena II (po obrazložitvi pri 3. problemu)	434,89 din
+ 8% rezerva	34,79 din
+ prispevek za kritje izpada pri drugih vrstah proizvodov	16,50 din
= prodajna cena	466,18 din

Primer C: POSTAVLJANJE PRODAJNE CENE OB TRŽNIH OMEJITVAH

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja proizvode Y. V zvezi s to proizvodnjo ima stalne stroške 600.000,— din mesečno; ti zajemajo večino splošnih materialnih stroškov, amortizacijo, splošnih osebnih do-

hodkov, obveznosti iz dohodka ter tiste prispevke in davke iz dohodka, ki so obračunani od stalnega dela splošnih osebnih dohodkov in obveznosti iz dohodka. Osebni dohodki v tem okviru znašajo 200.000,— din. Vsaka količinska enota proizvoda Y pa povzroča spremenljive stroške 120,— din, ki sestojeta iz neposrednih materialnih stroškov, neposrednih osebnih dohodkov, spremenljivega dela splošnih stroškov ter tistih prispevkov in davkov iz dohodka, ki so obračunani od spremenljivega dela osebnih dohodkov. Osebni dohodki v tem okviru znašajo 50,— din.

Oblikovanje sklada skupne porabe ni vključeno med stalne in spremenljive stroške, obračunava se pa z 10 % od osebnih dohodkov.

Prodajna cena količinske enote je 180,— din.

Sedanji obseg proizvodnje in prodaje je 12.000 količinskih enot proizvoda Y mesečno, s čimer so 60 % izrabljene zmogljivosti, ki so povezane z nastopom stalnega dela stroškov. Dosedanje povpraševanje ne omogoča povečati količinski obseg proizvodnje in prodaje ob dani prodajni ceni.

1. problem: Ker organizacija združenega dela ni zadovoljna z dosedanjim mesečnim poslovnim izidom, proučuje možnost, da bi ga povečala z dvigom prodajne cene na 200,— din, vendar pri takšni ceni lahko računa s prodajo 9.000 količinskih enot mesečno; proučuje pa tudi drugo možnost, po kateri bi ob znižanju prodajne cene na 160,— din lahko prodala 15.000 količinskih enot mesečno. Za katero različico naj se odloči?

Najprej si oglejmo, kolikšen je tisti mesečni poslovni izid, s katerim organizacija združenega dela ni zadovoljna. Izračun je naslednji:

Prihodki 180,— din × 12.000	2.160.000,— din
– Spremenljivi stroški 120,— din × 12.000	1.440.000,— din
– Stalni stroški	600.000,— din
= Poslovni izid	120.000,— din
– Znesek za sklad skupne porabe 10 % od (50,— din × 12.000) in 10 % od 200.000,— din	80.000,— din
– Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 80.000,— din	8.888,— din
= Ostanek poslovnega izida za akumulacijo z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	31.112,— din

Če dvignemo prodajno ceno na 200,— din, je lahko prodana le količina 9.000 količinskih enot, poslovni izid pa je naslednji:

Prihodki 200,— din × 9.000	1.800.000,— din
– Spremenljivi stroški 120,— din × 9.000	1.080.000,— din
– Stalni stroški	600.000,— din
= Poslovni izid	120.000,— din

- Znesek za sklad skupne porabe 10 % od (50,— din × 9.000) in 10 % od 200.000,— din	65.000,— din
- Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe, 11,11 % od 65.000,—	7.222,— din
= Ostanek poslovnega izida za akumulacijo z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	47.778,— din

Čeprav so zaradi manjšega obsega prodaje in zato tudi proizvodnje zmogljivosti še slabše izrabljene, dosega proučevana organizacija združenega dela ob višji prodajni ceni enak poslovni izid 120.000,— din kot v izhodiščnem primeru. Toda ta poslovni izid je dejansko boljši kot izhodiščni, saj je iz njega zaradi manjšega spremenljivega dela osebnih dohodkov treba oblikovati manjši znesek sklada skupne porabe, tako da je ostanek poslovnega izida za akumulacijo z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka sedaj 47.778,— din in ne več 31.112,— din kot prej. Izračun jasno nakazuje na pomen vključitve oblikovanja sklada skupne porabe med stroške, saj v nasprotnem primeru ne bi imeli jasne predstave o uspešnosti posamezne različice.

Sedaj si pa še oglejmo posledice znižanja prodajne cene in večje prodaje ter s tem boljše izrabe zmogljivosti na poslovni izid:

Prihodki 160,— din × 15.000	2.400.000,— din
- Spremenljivi stroški 120,— din × 15.000	1.800.000,— din
- Stalni stroški	600.000,— din
= Poslovni izid	—
- Znesek za sklad skupne porabe 10 % od (50,— din × 15.000) in 10 % od 200.000,— din	95.000,— din
- Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 95.000,— din	10.555,— din
= Ostanek poslovnega izida za akumulacijo z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka	- 105.555,— din

To pot prihodki ravno pokrivajo vse odhodke ter v primeru, ko oblikovanje sklada skupne porabe ne vpliva na nastanek izgube, te še ni. Vendar različica z boljšo izrabo zmogljivosti v takšnih tržnih razmerah povzroča očitni izpad v oblikovanju sklada skupne porabe, ki ga sicer delavci pričakujejo. Ker bi bilo treba skupaj s tem oblikovanjem ob zadostnem dohodku obračunati še ustrezne prispevke in davke, znaša celotni izpad že 105.555,— din ter bi ga bilo treba pokriti s presežki pri drugih dejavnostih. Različica se ne izplača.

Vidimo, da je v danih okoliščinah mogoče oblikovati večjo akumulacijo, če organizacija združenega dela proizvaja in prodaja manjšo količino, toda ob višji prodajni ceni.

2. problem: Ker organizacija združenega dela ni zadovoljna z dosedanjim mesečnim poslovnim izidom, proučuje možnost, da bi ga povečala z dvigom prodajne cene na 200,— din, čeprav bo zaradi

tega povpraševanje padlo, ali pa z znižanjem prodajne cene na 160,— din, pri čemer računa z dvigom povpraševanja. Kakšne količine bo lahko prodala ob spremenjenih cenah, ni poznano. Katera različica se organizaciji združenega dela izplača, če se ukvarja s proizvodnjo dnevnih potrebščin, pri katerih je koeficient cenovne prožnosti povpraševanja — 1, in katera, če se ukvarja s kulturnimi dobrinami, kjer je koeficient cenovne-prožnosti povpraševanja — 3?

Ker niso poznane količine proizvodov Y, ki jih je mogoče prodati ob zvišani oziroma znižani prodajni ceni, je razmišljanje nekoliko drugačno kot pri 1. problemu. Najprej se moramo vprašati, pri kakšnih količinah v spremenjenih razmerah dosežemo enak poslovni izid kot pri izhodiščnih 12.000 količinskih enotah, toda stari prodajni ceni. Hhrati pa že vemo, da sam poslovni izid ni dovolj zanesljiv za presojo uspešnosti različic, saj so zneski za sklad skupne porabe, ki sicer pomenijo postavko njegovega razporejanja, odvisne od števila delavcev in spremenljivega dela osebnih dohodkov. Prvotne podatke o stalnih stroških v mesečnem znesku in spremenljivih stroških na količinsko enoto moramo torej popraviti tako, da vanje vključimo še programirano oblikovanje sklada skupne porabe z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka.

Stalni stroški so v mesečnem znesku naslednji:

v okviru lastne cene I	600.000,— din
+ stalni del oblikovanja sklada skupne porabe 10 % od osebnih dohodkov 200.000,— din	20.000,— din
+ prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 20.000,— din	2.222,— din
= skupaj	622.222,— din

Spremenljivi stroški na količinsko enoto pa so:

v okviru lastne cene I	120,— din
+ spremenljivi del oblikovanja sklada skupne porabe 10 % od osebnih dohodkov 50,— din	5,— din
+ prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 5,— din	0,56 din
= skupaj	125,56 din

Če znižamo prodajno ceno količinske enote proizvoda Y na 160,— din, prispeva vsaka količinska enota za pokrivanje stalnih stroškov 622.222,— din (po novem izračunu) in dosedanjega ostanka poslovnega izida za akumulacijo z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka 31.112,— din (po izračunu v okviru obravnave 1. problema) razliko med to prodajno ceno 160,— din in izračunanimi spremenljivimi stroški 125,56 din, tj. 34,44 din. Količina proizvoda Y, pri kateri je mogoče doseči dosedanji ostanek poslovnega izida, je torej naslednja:

$$\frac{622.222,— \text{ din} + 31.112,— \text{ din}}{34,33 \text{ din}} = 18.970 \text{ količinskih enot}$$

Če nasprotno zvišamo prodajno ceno količinske enote proizvoda Y na 200,— din, pa prispeva vsaka količinska enota za pokrivanje stalnih stroškov in dosedanjega ostanka poslovnega izida razliko med tem zneskom in izračunanimi spremenljivimi stroški 125,56 din, tj. 74,44 din. Količina proizvoda Y, pri kateri je mogoče doseči dosedanji ostanek poslovnega izida, je nato naslednja:

$$\frac{622.222,- \text{ din} + 31.112,- \text{ din}}{74,44 \text{ din}} = 8.777 \text{ količinskih enot}$$

Če znižamo prodajno ceno od dosedanjih 180,— din na 160,— din, tj. za 11,11%, se mora povpraševanje po proizvodu Y povečati od dosedanjih 12.000 količinskih enot mesečno kar na 18.970 količinskih enot, tj. za 58,08 %, če želimo ohraniti ostanek poslovnega izida 31.112,— din. Če nasprotno zvišamo prodajno ceno od dosedanjih 180,— din na 200,— din, tj. za 11,11 %, pa lahko povpraševanje po proizvodih pade od dosedanjih 12.000 količinskih enot mesečno kar na 8.777 količinskih enot, tj. za 26,86 %, a še vedno lahko ohranimo dosedanji ostanek poslovnega izida 31.112,— din.

Če se proučevana organizacija združenega dela ukvarja s proizvodnjo kake življenjske potrebščine, pri kateri je koeficient cenovne prožnosti povpraševanja — 1 (tj., kjer se povpraševanje poveča za enak odstotek, kot se zniža cena), je ob 11,11% znižanju prodajne cene mogoče pričakovati le 11,11 % povečanje povpraševanja. To pa je premajhno povečanje, da bi lahko ohranili dosedanji ostanek poslovnega izida. Prej smo ugotovili, da bi povečanje povpraševanja in z njim prodaje in proizvodnje moralo biti 58,08 %. Različica se torej ne izplača. Po drugi strani pa je ob 11,11 % zvišanju prodajne cene mogoče pričakovati le 11,11% zmanjšanje povpraševanja, medtem ko bi se povpraševanje in z njim prodaja in proizvodnja lahko zmanjšali kar za 26,86 %, a bi še vedno ohranili dosedanji ostanek poslovnega izida. Različica je potemtakem uspešna.

Toda če se proučevana organizacija združenega dela ukvarja s proizvodnjo kake kulturne dobrine, pri kateri je koeficient cenovne prožnosti povpraševanja — 3 (tj., kjer se povpraševanje poveča za 3 × tolikšen odstotek kot se zniža cena), je zadeva nekoliko drugačna. Ob 11,11% znižanju prodajne cene je mogoče pričakovati šele 33,33% povečanje povpraševanja. To je še vedno premajhno povečanje, saj bi bilo potrebno za 58,08 %, da bi v novih okoliščinah dosegli enak ostanek poslovnega izida kot v izhodiščnem razdobju. Različica se torej še vedno ne izplača. Po drugi strani pa je ob 11,11% zvišanju prodajne cene mogoče pričakovati 33,33% zmanjšanje povpraševanja, medtem ko je največje dopustno zmanjšanje, pri katerem bi še dosegli dosedanji ostanek poslovnega izida, zmanjšanje za 26,86 %. Sedaj se pa tudi ta različica ne izplača več in je za organizacijo združenega dela bolje, da ostane pri dosedanji prodajni ceni in pri dosedanjem obsegu proizvodnje in prodaje.

3. problem: Ker organizacija združenega dela ni zadovoljna z dosedanjim mesečnim poslovnim izidom, proučuje možnost, da bi ob nespremenjeni prodajni ceni z gospodarsko propagando povečala povpraševanje po proizvodih Y ter s tem njihovo prodajo in proizvodnjo. Za koliko se mora najmanj povečati povpraševanje, da bi bili kriti stroški gospodarske propagande, ki znašajo 150.000,— din?

Stroški gospodarske propagande so stalni. Pri dosedanji prodajni ceni 180,— din in spremenljivih stroških (z vključenim oblikovanjem spremenljivega dela sklada skupne porabe z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka) 125,56 din, kar je pojasnjeno pri 2. problemu, je prispevek, ki ga daje količinska enota za pokrivanje stalnih stroškov, razlika med obema zneskoma, tj. 54,44 din. Povečana količina proizvodov Y, pri kateri so pokriti stroški gospodarske propagande, pa je naslednja:

$$\frac{150.000,— \text{ din}}{54,44 \text{ din}} = 2.755 \text{ količinskih enot}$$

Če se kot posledica gospodarske propagande poveča povpraševanje za manj kot 2.755 količinskih enot, si organizacija združenega dela poslabšuje dosedanji ostanek poslovnega izida. Če se poveča za več, pa vsaka količinska enota od 2.756 dalje povečuje dosedanji ostanek poslovnega izida za 54,44 din.

Primer Č: PRODAJA ALI NADALJEVANJE Z VIŠJO STOPNJO PROIZVODNJE

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja med drugim 1.000 količinskih enot proizvoda X z lastno ceno I 500,— din in prodajno ceno 550,— din. Lastna cena I pri tem vključuje materialne stroške, amortizacijo, programirane osebne dohodke, programirane obveznosti iz dohodka ter prispevke in davke iz dohodka v zvezi z vračunanim dohodkom; pri tem znašajo programirani osebni dohodki 200,— din. Od njih v okviru lastne cene I še ni obračunano 10% oblikovanje sklada skupne porabe, ker mora biti pokrito iz razlike med prodajno ceno in lastno ceno I; prav tako še niso obračunani 10% prispevki in davki iz ostanka dohodka, ki je opredeljen samo z razliko med prodajno ceno in lastno ceno I.

Iz proizvoda A je mogoče v nadaljnji stopnji proizvesti proizvod B, vendar se pri tem pojavljajo dodatni neposredni materialni stroški 50,— din in neposredni osebni dohodki 100,— din, medtem ko je koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih materialnih stroškov z amortizacijo na neposredne osebne dohodke 0,05, in stalnega dela splošnih materialnih stroškov z amortizacijo 0,15, koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih osebnih dohodkov na neposredne osebne dohodke 0,05 in njihovega stalnega dela 0,20 ter koeficient dodatka drugih obveznosti iz dohodka na neposredne osebne dohodke, ki so vsi stalni, 0,05 pri načrtovanem obsegu letne dejavnosti.

Proizvod B je mogoče prodajati po prodajni ceni 730,— din.

1. problem: Ali naj proučevana organizacija združenega dela prodaja proizvode A ali naj iz njih proizvede in nato prodaja le proizvode B, če ima za to na razpolago potrebne zmogljivosti, ki bi sicer ostale neizrabljene?

Poglejmo si najprej, kakšen ostanek dohodka za akumulacijo in z njo vezane prispevke in davke iz dohodka lahko organizacija združenega dela pričakuje, če prodaja že proizvode A:

Prihodki	1.000 × 550,— din	550.000,— din
— Lastna cena prodanih količin	1.000 × 500,— din	500.000,— din
= Poslovni izid s proizvodi A		50.000,— din
— Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 1.000 × 200,— din		20.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 20.000,— din		2.222,— din
= Ostanek poslovnega izida s proizvodi A		27.778,— din

Če nadaljuje s proizvodnjo in prodaja proizvode B, v katere je vključene enaka količina proizvodov A v smislu polproizvodov, pa dosega naslednji ostanek poslovnega izida:

Prihodki	1.000 × 730,— din	730.000,— din
— Lastna cena proizvodov A	1.000 × 500,— din	500.000,— din
— Dodatni materialni stroški z amortizacijo proizvodnje B		
neposredni	1.000 × 50,— din	50.000,— din
splošni	0,05 × 100.000,— din	5.000,— din
— Dodatni osebni dohodki		
neposredni	1.000 × 100,— din	100.000,— din
splošni	0,05 × 100.000,— din	5.000,— din
— Prispevki in davki iz dodatnega dohodka 11,11 % od polovice dodatnih osebnih dohodkov (52.500,— din)		5.832,— din
= Poslovni izid s proizvodi B		55.168,— din
— Oblikovanje sklada skupne porabe pri proizvodih A 10% od 200.000,— din in dodatno pri proizvodih B 10 % od 105.000,— din		30.500,— din
— Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikova- njem sklada skupne porabe 11,11 % od 30.500,— din		3.389,— din
= Ostanek poslovnega izida s proizvodi B		30.278,— din

Ker imamo pri pretvorbi proizvodov A v proizvode B opravka z dodatno dejavnostjo, se pri njej ne pojavlja tudi sorazmerni del stalnih stroškov; opustili smo torej izračun stalnega dela splošnih materialnih stroškov z amortizacijo s koeficientom dodatka 0,15 na neposredne osebne dohodke pri proizvodnji B, stalnega dela splošnih osebnih dohodkov s koeficientom dodatka 0,20 od neposrednih osebnih dohodkov pri proizvodnji B ter drugih obveznosti iz dohodka s koeficientom dodatka 0,05 od neposrednih osebnih dohodkov pri proizvodnji B.

Vidimo, da je dobiček sicer večji, če nadaljujemo s proizvodnjo ter prodamo proizvode B namesto proizvodov A (55.168,— din namesto 50.000,— din) in tudi potem, ko obračunamo oblikovanje sklada skupne porabe z 10 % od osebnih dohodkov, nam za akumulacijo skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka ostane več (30.278,— din namesto 27.778,— din). S tega vidika je torej v danih okoliščinah bolje prodajati proizvode B.



Do enake sodbe pridemo, če proučujemo samo dodatne prihodke in dodatne odhodke v zvezi s proizvodnjo B:

Dodatni prihodki pri nadaljevanju proizvodnje		
1.000 × (730 – 550 din)		180.000,— din
– Dodatni odhodki zaradi nadaljevanja s proizvodnjo		
materialni stroški z amortizacijo (po pojasnilih pri		
prejšnjem pregledu)	55.000,— din	
osebni dohodki	105.000,— din	
oblikovanje sklada skupne porabe		
10 % od 105.000,— din	10.500,— din	
prispevki in davki iz dohodka		
11,11 % od (52.500 + 10.500 din)	7.000,— din	177.500,— din
= Dodatni poslovni izid		+ 2.500,— din

To je pa natančno razlika med ostankom poslovnega izida pri proizvodih A (27.778,— din) in potem, ko jih z nadaljevanjem proizvodnje nadomestimo s proizvodi B (30.278,— din).

2. problem: Ali naj proučevana organizacija združenega dela prodaja proizvode A ali naj iz njih proizvede in nato prodaja proizvode B, če lahko to dodatno proizvodnjo k že obstoječi izvede le po nakupu novega stroja, ki v posameznem razdobju povzroča stalne stroške 10.000,— din?

Sedaj se med dodatnimi stroški (in odhodki če domnevamo, da so proizvedene količine enake prodanim) pojavlja ne samo spremenljivi del stroškov, temveč tudi stalni stroški povečanih zmogljivosti, tj. 10.000,— din. Nikakor se pa med njimi ne pojavlja stalni del stroškov obstoječih zmogljivosti, ki v vsakem primeru, če iz proizvodov A napravimo proizvode B ali če prodamo kar proizvode A, obstajajo v enakem znesku in so že razdeljeni na izhodiščni obseg proizvodnje, ki se ne spreminja. Torej že spet ne kaže uporabiti koeficiente dodatkov na neposredne osebne dohodke dodatne proizvodnje, ki znašajo 0,15 pri stalnem delu splošnih materialnih stroškov z amortizacijo, 0,20 pri stalnem delu splošnih osebnih dohodkov in 0,05 pri drugih obveznostih iz dohodka.

Izračun dodatnega poslovnega izida, ki ga prinaša dodatna proizvodnja v zvezi s pretvorbo proizvodov A v proizvode B, je v takšnih okoliščinah naslednji:

Dodatni prihodki	1.000 × (730 – 550 din)	180.000,— din
– Dodatni odhodki zaradi nadaljevanja proizvodnje		
spremenljivi stroški (po obrazložitvi ob koncu		
2. problema)		177.000,— din
stalni stroški v zvezi z novimi potrebnimi zmogljivostmi		10.000,— din
		– 7.000,— din

Kot vidimo, v takšnih okoliščinah kaže ostati kar pri prodaji proizvodov A.

3. problem: Ali naj proučevana organizacija združenega dela prodaja proizvode A ali naj iz njih proizvede in nato prodaja proizvode B, če mora zaradi tega zmanjšati obseg proizvodnje proizvodov C, ki v času, ki je potreben za pretvorbo proizvodov A v proizvode B in ki bi bil izgubljen, omogočajo prihodke 200.000,— din, povzročajo pa spremenljive stroške (vključno z oblikovanjem sklada skupne porabe in ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka) 170.000,— din, od tega 100.000,— din neposrednih osebnih dohodkov, ter pokrivajo stalne stroške (vključno z oblikovanjem sklada skupne porabe ter ustreznega dela prispevkov in davkov iz dohodka) po veljavnih koeficientih dodatka?

Koeficienti dodatka stalnega dela splošnih stroškov na neposredne osebne dohodke znašajo v našem primeru 0,15 pri splošnih materialnih stroških z amortizacijo, 0,20 pri splošnih osebnih dohodkih in 0,05 pri drugih obveznostih iz dohodka, pri tem pa bi morali na ustrezni del osebnih dohodkov preračunati še znesek za oblikovanje sklada skupne porabe, na tako povečani del vračunanega dohodka pa še prispevke in davke iz dohodka, da bi prišli do lastne cene tistih količin proizvodov C, ki bi izpadle ob odločitvi o pretvarjanju proizvodov A v proizvode B. Toda vprašanje stalnega dela splošnih stroškov, ki je vezan na neposredne osebne dohodke 100.000,— din, obračunane pri proizvodih C ali pri pretvorbi proizvodov A v proizvode B, ni bistvenega pomena za ugotovitev uspešnosti tega pretvarjanja. Bistvenega pomena je le vprašanje, koliko so proizvodi C, ki se jim je treba odreči, če želimo pretvarjati proizvode A v proizvode B, do tedaj prispevali za kritje stalnih stroškov. To pa je razlika med njihovimi prihodki 200.000,— din in njihovimi spremenljivimi stroški 170.000,— din, tj. 30.000,— din. Za toliko bodo stari obstoječi stalni stroški po preusmeritvi manj pokriti, zato znesek nastopa kot oportunitetni strošek pretvarjanja proizvodov A v proizvode B. Izračun dodatnega poslovnega izida, ki ga v takšnih okoliščinah prinaša to pretvarjanje, je naslednje:

Dodatni prihodki	$1.000 \times (730 - 550 \text{ din})$	180.000,— din
— Dodatni odhodki		
spremenljivi stroški (po obrazložitvi ob koncu 1. problema)		177.000,— din
oportunitetni stroški (izgubljeni prispevek za kritje pri proizvodih C)		30.000,— din
		<hr/>
		— 23.000,— din

Kot vidimo, se v takšnih okoliščinah opustitev prodaje proizvodov A zaradi njihovega pretvarjanja v proizvode B ne izplača.

Primer D: ODLOČITEV O IZVOZU

Proučevana organizacija združenega dela med drugim v obračunskem razdobju prodaja na domačem trgu 50.000 količinskih enot določenega proizvoda po ceni 30.000,— din. Lastna cena I tega proizvoda znaša 28.500,— din ter je sestavljena iz materialnih stroškov, amortizacije, osebnih dohodkov, obveznosti iz dohodka ter 10 % prispevkov in davkov v zvezi z vračunanim

dohodkom; osebni dohodki v tem okviru znašajo 14.000,— din (variator 0,5) ter so podlaga za izračun 10 % odvajanja v sklad skupne porabe. Pri proizvodnji za potrebe domačega trga niso izrabljene vse razpoložljive zmogljivosti, ki jih sicer ni mogoče izrabiti za proizvodnjo kake druge vrste proizvodov.

Na zunanji trg bi organizacija združenega dela lahko izvozila 2.500 kosov v istem obračunskem razdobju, vendar bi pri tem dosegla prodajno ceno 21.000,— din za količinsko enoto, kar je za 1.000,— din manj od nove povprečne lastne cene I povečane količine proizvodov dane vrste.

1. problem: Ali se ob navedenih okoliščinah izplača proizvesti še 2.500 kosov za izvoz, če se pri tem ne pojavlja posebna potreba po deviznih sredstvih?

Če je povprečna lastna cena I tedaj, ko organizacija združenega dela proizvaja 5.000 količinskih enot v razdobju, 28.500,— din, se ob navedenih podatkih zmanjša na 22.000,— din (kar je znesek, ki je še vedno za 1.000 večji od prodajne cene na tujem trgu, ki znaša 21.000,— din). Zmanjšanje lastne cene I količinske enote proizvoda je mogoče pripisati boljši izrabi zmogljivosti, s katerimi so povezani stalni stroški. Vendar bi bilo napačno, če bi dejstvo, da je prodajna cena količinske enote na tujem trgu za 1.000 din manjša od njene povprečne lastne cene I, uporabili za prikaz uspešnosti izvoznega poslovanja in odločitev o njem; na tej podlagi bi namreč sklepali, da količinska enota, ki jo izvozimo, povzroči 1.000 din izgube, pri 2.500 izvoženih količinskih enotah pa bi izguba znašala že 2,5 milijonov din ter torej kaže povsem opustiti misel na izvoz. Da takšna ugotovitev ne bi prikazala celotnega dejanskega stanja, bi bilo jasno že takoj, ko bi ločeno ugotavljali poslovni izid ob prodaji zgolj na domačem trgu in ob prodaji na domačem in tujem trgu.

Če bi se organizacija združenega dela ukvarjala samo s prodajo 5.000 količinskih enot proizvoda na domačem trgu, bi bil poslovni izid v zvezi s temi proizvodi naslednji:

Prihodki	5.000 × 30.000,— din	150,0 mil. din
— Odhodki	5.000 × 28.500,— din	142,5 mil. din
= Poslovni izid		7,5 mil. din
— Oblikovanje sklada skupne porabe		
10 % od 5.000 × 14.000.— din		7,0 mil. din
— Prispevki in davki v zvezi z oblikovanjem sklada		
skupne porabe 11,11 % od 7 mil. din		0,78 mil. din
= Ostanek poslovnega izida za akumulacijo (skupaj z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka)		— 0,28 mil. din

Proizvodnja dane vrste proizvoda zgolj za potrebe domačega trga sicer omogoča pozitiven poslovni izid, toda ta ni zadosten niti za normalno oblikovanje sklada skupne porabe, še manj za pojav akumulacije.

Če bi se organizacija združenega dela ukvarjala s prodajo 5.000 količinskih enot določenega proizvoda na domačem trgu in še s prodajo njegovih 2.500 količinskih enot na tujem trgu, pa bi bil poslovni izid naslednji:

Prihodki		
na domačem trgu	5.000 × 30.000,— din	150,0 mil. din
na tujem trgu	2.500 × 21.000,— din	52,5 mil. din
		<hr/>
		202,5 mil. din
— Odhodki	7.500 × 22.000,— din	165 mil. din
= Poslovni izid		<hr/>
		37,5 mil. din
— Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od osebnih dohodkov 14.000.— din na enoto pri prvih 5.000 proizvedenih enotah in od osebnih dohodkov 7.000,— din (tj. 0,5 od 14.000,— din) pri naslednjih 2.500 proizvedenih enotah		8,75 mil. din
— Prispevki in davki iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe 11,11 % od 8,75 mil. din		0,97 mil. din
= Ostanek poslovnega izida za akumulacijo (skupaj z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka)		<hr/>
		27,78 mil. din

V tem primeru je ne samo poslovni izid večji za 30 mil. din (namesto 7,5 mil. din sedaj 37,5 mil. din), temveč je tudi njegov ostanek po oblikovanju sklada skupne porabe večji za 28,06 mil. din (namesto 0,28 mil. din primanjkljaja sedaj 27,78 mil. din za akumulacijo z ustreznim delom prispevkov in davkov iz dohodka). Torej se organizaciji združenega dela očitno izvozi izplača.

Uspešnost izvoza ne moremo proučevati brez njegovega vpliva na uspešnost prodaje na domačem trgu. Če se zaradi povečane dejavnosti zmanjša lastna cena I tudi količinskimi enotami, ki jih organizacija združenega dela proda na domačem trgu, je to dejstvo prav tako treba pripisati izvozu. Za presojo uspešnosti izvoza je odločilno dejstvo, ali so dodatni prihodki večji od dodatnih stroškov. V našem primeru je ustreznih pregled naslednji:

Dodatni prihodki zaradi izvoza		
2.500 × 21.000,— din		52,5 mil. din
— Dodatni odhodki zaradi izvoza		
razlika v stroških iz okvira lastne cene I celotne količine		
165 mil. din — 142,5 mil. din		
(po obrazložitvi v prejšnjem izračunu)		22,5 mil. din
razlika v oblikovanju sklada skupne porabe		
8,75 mil. din — 7 mil. din		1,75 mil. din
razlika v dodatno obračunanih prispevkih in davkih iz dohodka v zvezi z oblikovanjem sklada skupne porabe		
0,97 mil. din — 0,78 mil. din		0,19 mil. din
skupaj dodatni odhodki		<hr/>
		24,44 mil. din
= Dodatni poslovni izid za akumulacijo (skupaj z ustreznimi prispevki in davki iz dohodka)		<hr/>
		28,06 mil. din

To je pa ravno toliko, kot smo ugotovili tudi na podlagi končne razlike v ločenih izračunih.

2. problem: Kje je spodnja meja za prodajno ceno na tujem trgu?

Najnižja prodajna cena na tujem trgu, ki je za proučevano organizacijo združenega dela še lahko zanimiva, je tista, ki ne zmanjšuje poslovnega izida, ki bi bil sicer dosežen brez izvoza. To je pa konkretno tista prodajna cena, ki pokriva spremenljive stroške dodatno proizvedene enote. Če domnevamo, da se ob povečanju proizvodnje od 5.000 na 7.500 količinskih enot ne spremeni dotedanji znesek stalnih stroškov, lahko izračunamo spremenljive stroške na količinsko enoto takole:

Količine	Stroški v okviru lastne cene I	Oblikovanje sklada skupne porabe skupaj s prispevki in davki	Skupaj
5.000	142,5 mil. din	7,78 mil. din	150,28 mil. din
7.500	165 mil. din	9,72 mil. din	174,72 mil. din
+ 2.500			+ 24,44 mil. din

Če povečana količina za 2.500 enot poveča dotedanje stroške (vključno z oblikovanjem sklada skupne porabe in ustreznimi prispevki in davki) za 24,44 mil. din, jih poveča količinska enota za

$$\frac{24,44 \text{ mil. din}}{2.500 \text{ kol. enot}} = 9.776 \text{ din}$$

To so spremenljivi stroški, ki jih povzroča vsaka količinska enota, ki je proizvedena nad 5.000 enotami za potrebe domačega trga, in hkrati spodnja meja za prodajno ceno na tujem trgu, če se na njem proučevana organizacija združenega dela pojavlja le s količinami iz bolj izrabljenih dotedanjih zmogljivosti. Povprečna lastna cena I ob 7.500 količinskih enotah, tj. 22.000,— din, v takšnih okoliščinah nima opravka s postavljanjem prodajnih cen na zunanjem trgu.

Spoznanje o spremenljivih stroških količinske enote dodatno proizvedenih količin (nad 5.000) pa lahko uporabimo tudi za prvih 5.000 proizvedenih količinskih enot. V takšnem primeru lahko ugotovimo tudi stalne stroške v celotnem znesku, ki se pojavljajo v posameznem obračunskem razdobju. Izračunani so takole:

Celotni stroški pri količini 5.000 enot	150,28 mil. din
– Spremenljivi del stroškov	
5.000 × 9.776 din na enoto	48,88 mil. din
= Stalni del stroškov	101,40 mil. din

Ker s tem poznamo stalne stroške v celotnem znesku in spremenljive stroške na količinsko enoto, lahko izračunamo tudi npr. lastno ceno I količinske enote (povečano za oblikovanje sklada skupne porabe in ustrezne prispevke in davke iz dohodka) pri količini 7.500 enot:

Stalni del stroškov	101,40 mil. din
+ Spremenljivi del stroškov za 7.500 enot 7.500 × 9.776 din na enoto	73,32 mil. din
= Skupaj	174,72 mil. din
: 7.500 enot	23.296,— din

V začetku smo navajali naslednje podatke:

Lastna cena I ob 7.500 enotah	22.000,— din
+ Oblikovanje sklada skupne porabe na enoto 10 % od osebni dohodkov 14.000,— din pri prvih 5.000 enotah in 7.000,— din pri nadaljnjih 2.500 enotah ali povprečno 11.667 din	1.167,— din
+ Prispevki in davki iz dohodka od oblikovanja sklada skupne porabe 11,11 % od 1.167 din	129,— din
	23.296,— din

To pa je isti znesek, ki smo ga ugotovili prej.

7. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI S FINANCIRANJEM POSLOVNEGA PROCESA

Pri financiranju imamo opravka s priskrbo sredstev, z njihovimi naložbami in z vračanjem sredstev. V zvezi s priskrbo sredstev se pojavljajo obveznosti do njihovih virov in z njimi povezani finančni stroški in odhodki; v zvezi z naložbami dane organizacije združenega dela se pa pojavljajo terjatve do njihovih uporabnikov in z njimi povezani finančni prihodki. Odločitve o financiranju so največkrat usmerjene k vprašanju likvidnosti (plačilne zmožnosti) organizacije združenega dela, a tudi k vprašanju donosnosti naložb. Zato tudi pri mnogih od njih niso v prvi vrsti pomembne informacije o stroških. To dejstvo bo tudi omejevalo obseg naših številčnih primerov.

Primer A: VPLIV SESTAVE FINANCIRANJA NA POSLOVNI IZID IN NJEGOV NERAZPOREJENI OSTANEK

Za načrtovani obseg poslovanja potrebuje organizacija združenega dela osnovna sredstva, ki imajo ob začetku nabavno vrednost 200 mil. din, od tega zgradbe 100 mil. din in oprema 100 mil. din, ter obratna sredstva s povprečnim zneskom 80 mil. din. Amortizacija zgradb je računana z 2% letno, amortizacija opreme pa z 10% letno. Materialni stroški znašajo 40 mil. din letno, osebni dohodki 120 mil. din letno, obveznosti iz dohodka zunaj finančnih stroškov 3 mil. din letno, sklad skupne porabe je oblikovan z 10% od osebnih dohodkov, rezervni sklad z 2,5% od dohodka. Prispevki in davki iz dohodka so obračunani z 10% od dohodka, zmanjšanega za polovico osebnih dohodkov. Prihodki so doseženi z 250 mil. din letno.

1. problem: Kakšen je ostanek poslovnega izida, če so potrebna poslovna sredstva v celoti pridobljena s kreditom po 15% obrestni meri letno, ki se vrača v 20 enakih letnih zneskih ob koncu vsakega leta skupaj z letnimi obrestmi? Kako je mogoče presoјati njegovo zadostnost?

Če so poslovna sredstva v celoti pridobljena z bančnim kreditom, se med stroški, ki jih je treba pokrivati z dohodkom, pojavljajo obresti v pogodbeno določenem znesku. Ker poslovni sklad še ni oblikovan, ni mogoče govoriti o najmanjši 10% akumulaciji od poslovnega sklada. Obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka pa je naslednji:

Prihodki	250	mil. din
– Materialni stroški	40	mil. din
– Amortizacija 2 % od 100 mil. din zgradb 10 % od 100 mil. din opreme	12	mil. din
= Dohodek	198	mil. din
– Prispevek in davki iz dohodka 10 % od (198 mil. din – 60 mil. din)	13,8	mil. din
– Druge obveznosti iz dohodka	3	mil. din
– Obresti 15 % od 280 mil. din	42	mil. din
= Čisti dohodek	139,2	mil. din
– Osební dohodki	120	mil. din
– Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 120 mil. din	12	mil. din
= Akumulacija	7,2	mil. din
– Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od 198 mil. din	4,95	mil. din
= Oblikovanje poslovnega sklada	2,25	mil. din

Vidimo torej, da imajo v tem primeru stroškovno naravo vse odbitne postavke od prihodkov z izjemo oblikovanja poslovnega sklada, ki pomeni ostanek. Zadostnost oblikovanja poslovnega sklada je mogoče presojati na podlagi potrebnega vračila bančnega kredita. Če se kredit 280 mil. din vrača v enakih letnih zneskih 20 let, znaša letno vračilo 14 mil. din. Oblikovanje poslovnega sklada v prvem letu, tj. 2,25 mil. din, še zdaleč ne zadošča, da bi nadomestilo vrnjeni del kredita ob nezmanjšanih poslovnih sredstvih; pač pa je skupaj z amortizacijskimi sredstvi 12 mil. din zadostno za pokritje vračila, pri tem pa ostane še 0,25 mil. amortizacijskih sredstev. V naslednjih letih se ob drugih nespremenjenih okoliščinah oblikovanje poslovnega sklada popravi za toliko, za kolikor so v manjših zneskih obračunane obresti, ker je znesek nevrnjenega kredita manjši; razlika povečuje siceršnje oblikovanje poslovnega sklada. Glej tabelo 45 na 120. strani.

V 20 letih je poslovni sklad v celoti povečan za 444 mil. din, od tega za 45 mil. din na podlagi možnosti za oblikovanje v prvem letu poslovanja (2,25 mil. din \times 20 let) ter za 399 mil. din na podlagi zmanjšanega zneska obresti v naslednjih letih. To pa dodatno povečuje poslovni sklad ob domnevi, da je ves povečani čisti dohodek iz tega naslova preusmerjen vanj. Uporaba amortizacijskih sredstev za vračilo kredita seveda zmanjšuje možnosti za enostavno reprodukcijo. Vendar je v 20 letih, ko je kredit 280 mil. din v celoti vrnjen, že oblikovan poslovni sklad za 444 mil. din, tj. za 164 mil. din več kot je ob drugih nespremenjenih okoliščinah potreben za enostavno reprodukcijo v spremenjenih okoliščinah financiranja proučevane organizacije združenega dela. Z vidika 20-letnega razdobja potemtakem za vračilo kredita ni več potrebno angažirati nikakih amortizacijskih sredstev; če so bila v začetnih letih angažirana, so bila kasneje s sredstvi na novo obliko-

TABELA 45

Leto	Nevrnjeni kredit ob začetku leta	Znesek obresti	Zmanjšanje obresti	Povečanje poslovnega sklada
1	280 m. din	42 m. din	—	2,25 m. din
2	266 m. din	39,9 m. din	2,1 m. din	4,35 m. din
3	252 m. din	37,8 m. din	4,2 m. din	6,45 m. din
4	238 m. din	35,7 m. din	6,3 m. din	8,55 m. din
5	224 m. din	33,6 m. din	8,4 m. din	10,65 m. din
6	210 m. din	31,5 m. din	10,5 m. din	12,75 m. din
7	196 m. din	29,4 m. din	12,6 m. din	14,85 m. din
8	182 m. din	27,3 m. din	14,7 m. din	16,95 m. din
9	168 m. din	25,2 m. din	16,8 m. din	19,05 m. din
10	154 m. din	23,1 m. din	18,9 m. din	21,15 m. din
11	140 m. din	21,0 m. din	21,0 m. din	23,25 m. din
12	126 m. din	18,9 m. din	23,1 m. din	25,35 m. din
13	112 m. din	16,8 m. din	25,2 m. din	27,45 m. din
14	98 m. din	14,7 m. din	27,3 m. din	29,55 m. din
15	84 m. din	12,6 m. din	29,4 m. din	31,65 m. din
16	70 m. din	10,5 m. din	31,5 m. din	33,75 m. din
17	56 m. din	8,4 m. din	33,6 m. din	35,85 m. din
18	42 m. din	6,3 m. din	35,7 m. din	37,95 m. din
19	28 m. din	4,2 m. din	37,8 m. din	40,05 m. din
20	14 m. din	2,1 m. din	39,9 m. din	42,15 m. din
			399 m. din	444 m. din

vanega poslovnega sklada vrnjena. Toda opremo v znesku 100 mil. din je treba obnoviti že po preteku 10 let. Do takrat je pa oblikovan poslovni sklad le v znesku 117 mil. din, medtem ko je vrnjen kredit v znesku 140 mil. din, tj. v znesku, ki je za 23 mil. din večji in za katerega so vkljub vsemu še angažirana amortizacijska sredstva. Res pa amortizacijska sredstva v zvezi z zgradbami tedaj še niso potrebna pri reinvestiranju; ta znašajo 2 mil. din \times 10 let ali 20 mil. din, kar je za 3 mil. din manj, kot so še vedno pri vračilu kredita angažirana amortizacijska sredstva. Za 3 mil. din je torej v začetku 11. leta premalo amortizacijskih sredstev za pokritje nakupa opreme v znesku 100 mil. din. Ker je pa to znesek četrtletne amortizacije v tem letu, pri tedanji obnovi opreme le ne more ustvarjati posebnih težav.

Če bi bil vračilni rok kredita krajši, bi njegovo vračanje povzročalo neprimerno večje težave pri obnovi opreme v 11. letu; tedaj bi bilo treba najeti nov kredit za zamenjavo dotrajane opreme. Prav tako utegne inflacija v prvih 10 letih bistveno spremeniti možnosti za obnovo opreme z amortizacijskimi sredstvi v 11. letu.

2. problem: Kakšen je ostanek poslovnega izida, če so potrebna poslovna sredstva v celoti pokrita s poslovnim skladom proučevane organizacije združenega dela, pri katerem je postavljena zahteva po njegovi 15% donosnosti zunaj obveznega oblikovanja rezervnega sklada? Kako je mogoče presojati njegovo primernost?

Če so poslovna sredstva v celoti pokrita s poslovnim skladom, ni treba obračunavati nikakih obresti med stroški. Toda neke vrste stroškovno naravo pridobiva minimalna akumulacija, ki je računana s 15% od poslovnega sklada. V tem primeru je obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka v 1. letu poslovanja naslednji:

Prihodki	250	m. din
– Materialni stroški	40	m. din
– Amortizacija 2% od 100 mil. din zgradb 10% od 100 mil. din opreme	12	m. din
= Dohodek	198	m. din
– Prispevki in davki iz dohodka 10% od (198 mil. din – 60 mil. din)	13,8	m. din
– Druge obveznosti iz dohodka	3,0	m. din
= Čisti dohodek	181,2	m. din
– Osebni dohodki	120	m. din
– Oblikovanje sklada skupne porabe 10% od 120 mil. din	12	m. din
= Akumulacija	49,2	m. din
– Oblikovanje rezervnega sklada 2,5% od 198 mil. din	4,95	m. din
– Programirano oblikovanje poslovnega sklada 15% od 280 mil. din	42	m. din
= Ostanek akumulacije	2,25	m. din

Že spet vidimo, da imajo stroškovno naravo vse odbitne postavke od prihodkov vključno z minimalno akumulacijo, tako da ostane zunaj te narave le ostanek akumulacije 2,25 mil. din, ki v našem primeru dodatno povečuje poslovni sklad. Amortizacijskih sredstev ni v ničemer treba angažirati za kakršnokoli vračilo, temveč imajo od samega začetka namensko naravo, tj. uporabljajo se le v krogu enostavne reprodukcije osnovnih sredstev. Toda če ostanejo v vseh naslednjih letih možnosti za letno oblikovanje poslovnega sklada takšne, kot so prikazane v prvem letu, se po drugi strani letno povečuje znesek njegovega minimalnega oblikovanja, saj se z novim letnim oblikovanjem povečuje osnova, od katere je v naslednjem letu treba ugotoviti njegov 15% minimalni znesek. Pregled je v tabeli 46 na 122. strani.

Iz tega jasno izhaja, da je za povečana poslovna sredstva 44,25 mil. din letno treba priskrbeti ustrezno uporabo, ki bo prinašala najmanj 15% letno akumulacijo poleg predpisanega oblikovanja rezervnega sklada. V okviru enostavne reprodukcije pri prvotno zamišljeni dejavnosti namreč niso po-

TABELA 46

Leto	Stanje poslovnega sklada ob začetku leta	Minimalno oblikovanje po stopnji 15 %	Celotno možno oblikovanje poslovnega sklada	Razlika
1.	280 m. din	42 m. din	44,25 m. din	+ 2,25
2.	324,25 m. din	48,64 m. din	44,25 m. din	- 4,39
3.	368,50 m. din	55,27 m. din	44,25 m. din	-11,02
4.	412,75 m. din	61,91 m. din	44,25 m. din	-17,66
	itd.			

trebna. Če jih v organizaciji združenega dela uporabijo za nakup nepotrebne opreme, ki v ničemer ne omogoča povečanja dotedanje akumulacije, pač pade letno možno oblikovanje poslovnega sklada pod raven minimalne akumulacije, ki je v našem primeru opredeljena s 15 % od zneska že obstoječega poslovnega sklada; začnemo torej govoriti o motnjah pri poslovanju.

3. problem: Kako je mogoče presoјati primernost poslovnega izida kadar je 40 % poslovnih sredstev dobljenih z naložbo druge organizacije združenega dela in je le 60 % poslovnih sredstev v začetku pokritih s poslovnim skladom iste organizacije združenega dela, pri čemer vsaka stran računa najmanj s 15 % donosnostjo svojih vloženih sredstev, druga organizacija združenega dela pa tudi z vračilom v letnem dogovorjenem znesku 22,4 mil. din, ki pa ne šteje kot sestavni del njene udeležbe v skupnem dohodku? Materialni stroški, amortizacija, osebni dohodki, druge obveznosti iz dohodka in oblikovanje sklada skupne porabe so po obračunu priznani v dejanskem znesku, oblikovanje rezervnega sklada pa je vključeno v okvir 15 % donosnosti.

V sedanjem primeru štejejo kot stroški vse odbitne postavke od celotnega prihodka, preden pridemo do ostanka skupnega dohodka, ki je nato razporejen med oba financerja. Obračun za prvo leto je naslednji:

Prihodki	250 mil. din
- Materialni stroški	40 mil. din
- Amortizacija 2 % od 100 mil. din zgradb 10 % od 100 mil. din opreme	12 mil. din
= Skupni dohodek	198 mil. din
- Druge obveznosti iz dohodka	3 mil. din
- Osebni dohodki	120 mil. din
- Oblikovanje sklada skupne porabe 10 % od 120 mil. din	12 mil. din
- Prispevki in davki iz dohodka za pokritje postavk pred ugotovitvijo ostanka skupnega dohodka 11,11 % od (3 + 60 + 12 mil. din)	8,33 mil. din
= Ostanek skupnega dohodka	54,67 mil. din

Kalkulativna donosnost naložbe

15 % od 280 mil. din

42 mil. din

Koeficient

54,67 mil. din : 42 mil. din

1,30167

Razporeditev ostanka skupnega dohodka:

TABELA 47

Financer	Vloženo ob začetku leta	Sestava financiranja	Pripadajoči zneski ostanka skup. dohodka
Proučevana OZD (A)	168 mil. din	60 %	32,80 mil. din
Druge OZD (B)	112 mil. din	40 %	21,87 mil. din
Skupaj	280 mil. din	100 %	54,67 mil. din

Znesek, ki pripada iz ostanka skupnega dohodka proučevani organizaciji združenega dela (A), je razdeljen takole:

Celotni znesek	32,80 mil. din
— Prispevki in davki iz dohodka 10 % od 32,80 mil. din	3,28 mil. din
— Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od začetne udeležbe v skupnem dohodku (143,33 mil. din) in udeležbe v ostanku skupnega dohodka (32,80 mil. din)	4,40 mil. din
= Oblikovanje poslovnega sklada	25,28 mil. din

Koeficient 1,30167 nakazuje, da vsak financer poslovnih sredstev v prvem letu poslovanja dobi več kot samo 15 % od svoje naložbe kot nadomestilo za gospodarjenje ali kot akumulacijo, in sicer tudi potem, ko od pripadajočega zneska obračuna prispevke in davke iz dohodka (za čistih 15 % bi zadoščal koeficient 1,1666). Vračilo sredstev 22,4 mil. din lahko proučevana organizacija združenega dela (A) pokrije v okviru oblikovanja svojega poslovnega sklada 25,28 mil. din in ji še vedno ostane 2,88 mil. din.

Če domnevamo, da je v naslednjih 9 letih ostanek skupnega dohodka enak tistemu v prvem letu, pa je le treba upoštevati, da se njegova razdelitev na oba financerja ne bo več mogla izvajati v enakem razmerju kot v prvem letu, saj se zaradi vračila 22,4 mil. din letno udeležba druge organizacije združenega dela (B) iz leta v leto zmanjšuje, medtem ko se udeležba proučevane organizacije združenega dela (A) povečuje. Upoštevajmo le, da presežek oblikovanja poslovnega sklada pri proučevani organizaciji združenega dela (A) nad tistim zneskom, ki ustreza vračilu 22,4 mil. din letno, izstopa iz izračuna udeležbe te organizacije združenega dela, saj je pri prvotno zamišljenem obsegu skupnega poslovanja potrebnih le za 280 mil. din poslovnih sredstev. Za presežek sredstev pa mora proučevana organizacija združenega dela (A) poskrbeti, da so primerno uporabljena in da prav tako prinašajo akumulacijo, ki pa ni več predmet našega sedanjega obravnavanja.

Pregled sestave naložb in nanje vezane udeležbe v ostanku skupnega dohodka je po letih naslednji:

TABELA 48

v mil. din

Leto	Vloženo s strani proučevane OZD (A) v začetku leta	Vloženo s strani druge OZD (B) v začetku leta	Udeležba proučevane OZD (A) v poslovnih sredstvih 280 m. din	Udeležba druge OZD (B) v poslovnih sredstvih 280 m. din	Ostane skupnega dohodka (54,67 m. din) za prouč. OZD (A)	Ostane skupnega dohodka (54,67 m. din) za drugo OZD (B)
1.	168	112	0,6	0,4	32,80	21,87
2.	190,4	89,6	0,68	0,32	37,18	17,49
3.	212,8	67,2	0,76	0,24	41,55	13,12
4.	235,2	44,8	0,84	0,16	45,92	8,75
5.	257,6	22,4	0,92	0,08	50,30	4,37
6.	280	—	1	—	54,67	—

Proučevana organizacija združenega dela (A) in druga organizacija združenega dela (B) dobita vsako leto 19,53 % od svojih tedaj vloženi sredstev, ali po odbitku prispevkov in davkov iz dohodka 17,57 %, kar povsem zadošča pričakovanjem.

Če je vračilo 22,4 mil. din izvedeno ob koncu vsakega leta, pade ob koncu 5. leta (začetku 6. leta) udeležba druge organizacije združenega dela (B) na 0, udeležba proučevane organizacije združenega dela (A) pa se povzpne na 100 % in ta organizacija združenega dela s svojim poslovnim skladom pokriva vsa potrebna poslovna sredstva, ki pri danem poslovanju znašajo 280 mil. din. Poslovni sklad, ki ga proučevana organizacija združenega dela (A) oblikuje v teh petih letih, pa je takšen, kot ga prikazuje tabela 49 na 125. strani.

Od vključno šestega leta dalje ni več skupnega dohodka in ves dohodek šteje kot dohodek proučevane organizacije združenega dela (A). Zato tudi razporejanje dohodka povsem ustreza tistemu, ki smo ga prikazali v okviru 2. problema za prvo leto poslovanja ob povprečnem pokritju potrebnih poslovnih sredstev 280 mil. din s poslovnim skladom.

Iz zadnjega pregleda pa vidimo ne samo to, da je v 5. letih vrnjena naložba druge organizacije združenega dela (B), temveč tudi, da presežek oblikovanja poslovnega sklada pri proučevani organizaciji združenega dela (A) znaša do konca petega leta že 52,03 mil. din, nakar se vsako leto povečuje za 44,25 mil. din, če se seveda druge okoliščine ne spremenijo. Za ves ta presežek poslovnih sredstev, ki niso potrebna pri danem poslovanju, v katerega so vezana le v znesku 280 mil. din, je treba priskrbeti, da se bodo povečevala na kak drug način. To je npr. mogoče doseči z naložbo v kako novo poslovanje ali v kako drugo organizacijo združenega dela, kjer pa morajo ob naših predpostavkah le prinašati vsako leto prihodke najmanj s 15 % od naložbe, saj toliko znaša njihov imputirani strošek, brž ko opredelimo minimalno akumulacijo na že obravnavani način.

TABELA 49

v mil. din

	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto	5. leto	6. leto
Udeležba v ostanku skupnega dohodka	32,80	37,18	41,55	45,92	50,30	54,67
– Prispevki in davki iz dohodka 10 % od udeležbe	3,28	3,72	4,16	4,59	5,03	5,47
– Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od začetne udeležbe v skupnem dohodku 143,33 mil. din in udeležba v ostanku skupnega dohodka	4,40	4,51	4,62	4,73	4,84	4,95
= Oblikovanje poslovnega sklada	25,28	28,95	32,77	36,60	40,43	44,25
– Del, ki omogoča vračilo sredstev	22,4	22,4	22,4	22,4	22,4	—
= Presežek oblikovanja poslovnega sklada, ki zapušča proučevano poslovanje, ki zahteva le 280 mil. din vloženih poslovnih sredstev	2,88	6,55	10,37	14,2	18,03	44,25

8. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O STROŠKIH V ZVEZI S POSLOVNIM IZIDOM

Na poslovni izid imajo vpliv vse dejavnosti v okviru organizacije združenega dela. Zato smo se tudi pri dosedanjih razglabljanjih na podlagi praktičnih primerov že srečevali z informacijami o stroških, ki vplivajo na poslovni izid. Nekateri tipični primeri so pa kljub temu ostali nedodelani, ker jih je težko razmestiti na posamezno ločeno funkcijsko področje. Zato bomo o njih govorili v tem poglavju.

Primer A: POSLOVNI IZID IZ SPREMENJENEGA OBSEGA ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja proizvode, za katere je značilna sezonska prodaja, medtem ko njihova proizvodnja poteka enakomerno. V vsakem obračunskem razdobju proizvede 50.000 količinskih enot, pri čemer se pojavljajo naslednji stroški:

materialni stroški z amortizacijo s spremenljivo naravo 60,— din na količinsko enoto,

materialni stroški z amortizacijo s stalno naravo 500.000,— din v razdobju,

osebni dohodki s spremenljivo naravo 50,— din na količinsko enoto po načrtovani vrednosti točke,

osebni dohodki s stalno naravo 800.000,— din v razdobju po načrtovani vrednosti točke,

oblikovanje sklada skupne porabe je obračunano s 6 % od osebnih dohodkov,

prispevki in davki iz dohodka so obračunani z 10 % od dohodka, zmanjšane za 2.000.000,— din, kolikor znašajo zajamčeni osebni dohodki.

V prvem obračunskem razdobju proda organizacija združenega dela 30.000 količinskih enot in v drugem 70.000 količinskih enot, medtem ko zalog proizvodov ni niti ob začetku prvega niti ob koncu drugega razdobja. Prodajna cena količinske enote je 150.— din. Čisti dohodek se pa razporeja s 95 % na osebne dohodke skupaj z zneskom za sklad skupne porabe, medtem ko na akumulacijo odpade 5 %.

1. problem: Kolikšna je akumulacija in kolikšna sprememba osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke v obeh razdobjih, če so zaloge ovrednotene po povprečnih materialnih stroških z amortizacijo, osebni dohodki pa v celoti pokriti v okviru ostvarjenega dohodka?

V vsakem razdobju odpade na količinsko enoto poleg 60,— din materialnih stroškov z amortizacijo, ki imajo spremenljivo naravo, še tisti, ki imajo stalno naravo, in sicer v znesku:

$$\frac{500.000,— \text{ din}}{50.000 \text{ količ. enot}} = 10,— \text{ din na količinsko enoto}$$

Iz tega izhaja, da je vsaka količinska enota v zalogi ovrednotena s 70,— din.

Po drugi strani pričakujejo delavci v vsakem razdobju osebne dohodke po načrtovani vrednosti točke:

spremenljivi del	50.000 × 50,— din	2,500.000,— din
stalni del		800.000,— din
		<hr/>
		3,300.000,— din

Na količinsko enoto pa osebni dohodki odpadejo v znesku:

$$\frac{3,300.000,— \text{ din}}{50.000 \text{ količ. enot}} = 66,— \text{ din}$$

V prvem razdobju je obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka naslednji:

Prihodki	30.000 × 150,— din	4,500.000,— din
– Materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah		
znesek v začetni zalogi		—
+ znesek v zvezi s proizvodnjo		
50.000 × 70,— din	3,500.000,—	
– znesek v končni zalogi		
20.000 × 70,— din	1,400.000,—	
= znesek v prodanih količinah		
30.000 × 70,—	2,100.000,—	2,100.000,— din
= Dohodek		<hr/>
		2,400.000,— din
– Prispevki in davki iz dohodka		
10 % od (2,400.000 – 2,000.000 din)		40.000,— din
= Čisti dohodek		<hr/>
		2,360.000,— din
– Znesek za akumulacijo		
5 % od 2,360.000,— din		118.000,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe		<hr/>
95 % od 2,360.000,— din		2,242.000,— din

- Znesek za oblikovanje sklada skupne porabe 6/106 od 2,242.000,— din	126.905.— din
= Znesek za osebne dohodke	<u>2,115.095,— din</u>

Po načrtovani vrednosti točke bi znašali osebni dohodki 3,300.000,— din, medtem ko so ostvarjeni le z 2,115.095.— din. Indeks ostvarjanja načrtovanih osebnih dohodkov je potemtakem:

$$\frac{2,115.095.— \text{ din}}{3,300.000.— \text{ din}} = 0,64094$$

Ostvarjeni znesek osebnih dohodkov je le nekoliko večji od zajamčenih osebnih dohodkov, ki so v našem primeru 2,000.000,— din. Zato bo verjetno kar ves čisti dohodek razporejen na osebne dohodke in z avtomatizmom tudi na ustrezní znesek za sklad skupne porabe, torej takole:

Čisti dohodek	2,360.000,— din
- Znesek za oblikovanje sklada skupne porabe 6/106 od 2,360.000,— din	133.585,— din
= Znesek za osebne dohodke	<u>2,226.415,— din</u>

Še vedno pa je pokritje osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke le naslednje:

$$\frac{2,226.415,— \text{ din}}{3,300.000.— \text{ din}} = 0,67467$$

Ostvarjena vrednost točke torej znaša le 67,47 % od načrtovane vrednosti točke v prvem razdobju.

V drugem razdobju je obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka naslednji:

Prihodki	70.000 × 150,— din	10,500.000,— din
- Materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah znesek v začetni zalogi 20.000 × 70,— din	1,400.000,—	
+ znesek v zvezi s proizvodnjo 50.000 × 70,— din	3,500.000,—	
- znesek v končni zalogi	—	
= znesek v prodanih količinah 70.000 × 70,— din	4,900.000,—	<u>4,900.000,— din</u>
= Dohodek		5,600.000,— din
- Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (5,600.000 — 2,000.000 din)		360.000,— din
= Čisti dohodek		<u>5,240.000,— din</u>
- Znesek za akumulacijo 5 % od 5,240.000,— din		262.000,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe 95 % od 5,240.000,— din		<u>4,978.000,— din</u>

- Znesek za oblikovanje sklada skupne porabe 6/106 od 4,978.000,— din	281.774,— din
= Znesek za osebne dohodke	4,696.226,— din

Pokritje osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke je sedaj naslednje:

$$\frac{4,696.226,— \text{ din}}{3,300.000,— \text{ din}} = 1,42309$$

Medtem ko bi za enako opravljeno delo lahko prejeli delavci v prvem razdobju le za 35,91 % oziroma 32,54 % manjše osebne dohodke od normalnih, prejmejo sedaj lahko za 42,30 % večje od normalnih. V prvem razdobju so se namreč povečale zaloge, v drugem pa zmanjšale, kar vpliva na osebne dohodke, če so ti v izključni povezavi z ostvarjenim dohodkom.

2. problem: Kakšna je akumulacija in kolikšna sprememba osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke v obeh razdobjih, če so zaloge ovrednotene po povprečnih materialnih stroških z amortizacijo, a se v zvezi z njimi pojavljajo tudi povprečni osebni dohodki, ki jih še ni treba pokriti v okviru ostvarjenega dohodka?

Sedaj je v prvem razdobju obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka naslednji:

Prihodki	300.000 × 150,— din	4,500.000,— din
- Materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah znesek v začetni zalogi	—	—
+ znesek v zvezi s proizvodnjo 50.000 × 70,— din	3,500.000,—	
- znesek v končni zalogi 20.000 × 70,— din	1,400.000,—	
= znesek v prodanih količinah 30.000 × 70,— din	2,100.000,—	2,100.000,— din
= Dohodek		2,400.000,— din
- Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (2,400.000 — 1,200.000), pri čemer je 1,200.000 3/5 od 2,000.000 skladno s prodanimi količinami		120.000,— din
= Čisti dohodek		2,280.000,— din
- Znesek za akumulacijo 5 % od 2,280.000,— din		114.000,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe 95 % od 2,280.000,— din		2,166.000,— din
- Znesek za oblikovanje sklada skupne porabe 6/106 od 2,166.000,— din		122.604,— din
= Znesek za osebne dohodke		2,043.396,— din

Z dohodkom pa je sedaj treba pokriti le osebne dohodke, ki se nanašajo na prodane količine, tj.

znesek v začetni zalogi	—	
+ znesek v zvezi s proizvodnjo		
50.000 × 66,— din		3,300.000,— din
— znesek v končni zalogi		
20.000 × 66,— din		1,320.000,— din
= znesek v prodanih količinah		<u>1,980.000,— din</u>
30.000 × 66,— din		

Pokritje osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke v prodanih količinah je naslednje:

$$\frac{2,043.396,— \text{ din}}{1,980.000,— \text{ din}} = 1,03202$$

Delavci potemtakem prejmejo za 3/5 obračunanih osebnih dohodkov, ker se ti že nanašajo na prodane količine, še povečani znesek skladno s 3,2% povečanjem vrednosti točke, medtem ko je za 2/5 obračunanih osebnih dohodkov, ki se nanašajo še na končne zaloge, dana akontacija le v znesku, ki ustreza načrtovani vrednosti točke.

V drugem razdobju je pa obračun ugotavljanja in razporejanja dohodka naslednji:

Prihodki	70.000 × 150,— din	10,500.000,— din
— Materialni stroški z amortizacijo v prodanih količinah		
znesek v začetni zalogi		
20.000 × 70,— din	1,400.000,—	
+ znesek v zvezi s proizvodnjo		
50.000 × 70,— din	3,500.000,—	
— znesek v končni zalogi	—	
= znesek v prodanih količinah		<u>4,900.000,— din</u>
70.000 × 70,— din	4,900.000,—	
= Dohodek		5,600.000,— din
— Prispevki in davki iz dohodka		
10 % (5,600.000 — 2,800.000 din), pri čemer je zadnji znesek dobljen iz 2,000.000 din za drugo razdobje in 2/5 od 2,000.000 za prvo razdobje skladno s prodanimi količinami		280.000,— din
= Čisti dohodek		<u>5,320.000,— din</u>
— Znesek za akumulacijo		
5 % od 5,320.000,— din		266.000,— din
= Znesek za osebne dohodke in sklad skupne porabe		<u>5,054.000,— din</u>
95 % od 5,320.000,— din		
— Znesek za oblikovanje sklada skupne porabe		
6/106 od 5,054.000,— din		286.075,— din
= Znesek za osebne dohodke		<u>4,767.925,— din</u>

Z dohodkom pa je sedaj treba pokriti osebne dohodke, ki se nanašajo na prodane količine, tj.

znesek v začetni zalogi	
20.000 × 66,— din	1,320.000,— din
+ znesek v zvezi s proizvodnjo	
50.000 × 66,— din	3,300.000,— din
– znesek v končni zalogi	—
= znesek v prodanih količinah	
70.000 × 66,— din	4,620.000,— din

Pokritje osebnih dohodkov po načrtovani vrednosti točke v prodanih količinah je naslednje:

$$\frac{4,767.925,— \text{ din}}{4,620.000,— \text{ din}} = 1,03202$$

Delavci potemtakem prejmejo za vse osebne dohodke, obračunane za delo v drugem razdobju, kakor tudi za 2/5 tistih, ki so bili akontirani že v prvem razdobju, a se šele v drugem razdobju nanašajo na prodane količine, povečani znesek, ki ustreza 3,2 % povečani vrednosti točke. To je pa povsem enak odstotek povečanja načrtovane vrednosti točke v zvezi s prodanimi količinami, kot je obstajal v prvem razdobju.

Primer B: INFLACIJSKI DOHODEK IN NJEGOVO RAZPOREJANJE

Proučevana organizacija združenega dela ima sestavljeno bilanco uspeha kot je prikazano v tabeli 50 in 51 na 132. in 133. strani.

Količine materiala v začetni zalogi so enake tistim v končni zalogi, prav tako je v količinskem pogledu začetna zaloga proizvodov enaka končni zalogi, začetna nedokončana proizvodnja pa končni nedokončani proizvodnji. Nedokončana proizvodnja in zaloga proizvodov sta ovrednoteni samo po neposrednih materialnih stroških.

1. problem: Ali povečanje poslovnega sklada zadošča za enostavno reprodukcijo v proučevani organizaciji združenega dela? Kolikšen je realni dohodek glede na tekočo raven cen materiala in kako naj bi bil razporejen?

Zamišljen obseg poslovanja proučevane organizacije združenega dela zahteva osnovna sredstva v določenem fizičnem obsegu in obratna sredstva v določenem fizičnem obsegu. Če se fizično nespremenjene zaloge zaradi inflacije izkazujejo v višjem znesku, je njihovo dodatno financiranje še vedno povezano z enostavno reprodukcijo in ne z razširjeno. Fizično nespremenjene zaloge ne bi bile izkazane po višjih cenah, če bi bila poraba teh zalog v danem razdobju obračunana po tekočih cenah in ne najprej po starih cenah iz preteklega razdobja, če so iz njega izhajale neporabljene količine. Ker pa proučevana organizacija združenega dela ni ravnala tako, je v danem razdobju izkazala materialne stroške v premajhnem znesku, ki ni v celoti upošteval tekočih cen, zaradi tega je bil tudi dohodek izkazan

Ugotavljanje dohodka za razdobje

TABELA 50

		Prihodki	24,000.000
Materialni stroški			
začetna zaloga materiala	2,000.000		
+ kupljena količina materiala	7,000.000		
- končna zaloga materiala	3,000.000		
= stroški materiala v razdobju	6,000.000		
+ splošni materialni stroški	1,000.000		
+ materialni stroški v začetni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji	4,000.000		
- materialni stroški v končni zalogi proizvodov in nedokončani proizvodnji	6,000.000		
= materialni stroški v prodanih količinah	5,000.000		
Amortizacija			
10% od nabavne vrednosti osnovnih sredstev 20,000.000	2,000,000		
Dohodek	17,000.000		
	<u>24,000.000</u>		<u>24,000.000</u>

v prevelikem znesku. Iz njega bi bilo v takšnih okoliščinah treba oblikovati poslovni sklad v znesku, ki bi pokrtil povečano vrednost fizično nespremenjenih zalog. Takšno oblikovanje poslovnega sklada bi torej omogočalo enostavno reprodukcijo v spremenjenih okoliščinah. Če ga proučevana organizacija združenega dela ne bi uresničila, bi morala najeti bančni kredit, ki bi pokrival razliko.

V našem primeru, ko je posebej poudarjeno, da je fizični obseg vseh zalog ob koncu razdobja enak tistemu v začetku razdobja, je vso razliko v vrednosti zalog treba pripisati spremembi cen:

	začetek razdobja	konec razdobja
zaloga materiala	2 mil. din	3 mil. din
zaloga proizvodov in nedokončane proizvodnje	4 mil. din	6 mil. din
	<u>6 mil. din</u>	<u>9 mil. din</u>

Razporejanje dohodka za razdobje

TABELA 51

Prispevki in davki iz dohodka (10 % od 17,000.000 manj povprečni osebni dohodki iz pret. leta pri številu delavcev tekočega razdobja, tj. 7,000.000)	1,000.000	Dohodek	17,000.000
Druge obveznosti iz dohodka	615.000		
Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od dohodka	425.000		
Osebni dohodki, akontirani po načrtovani vrednosti točke	12,000.000		
Oblikovanje sklada skupne porabe 8 % od akontiranih osebnih dohodkov	960.000		
Povečanje osebnih dohodkov in sklada skupne porabe (20 % od ostanka čistega dohodka)	400.000		
Povečanje poslovnega sklada (80 % od ostanka čistega dohodka)	1,600.000		
	<u>17,000.000</u>		<u>17,000.000</u>

Razlika v vrednosti fizično nespremenjenih zalog je 3 mil. din. Za toliko bi bilo treba najti pokritje v na novo oblikovanem poslovnem skladu. Ta pa je bil oblikovan le v znesku 1,600.000 din, to pomeni, da bo proučevana organizacija združenega dela morala najeti 1,400.000 din kredita, da bi lahko ohranila nespremenjeni obseg svojega delovanja tudi v prihodnosti.

Obračunani materialni stroški v prodanih proizvodih morajo zagotavljati enostavno reprodukcijo obratnih sredstev. V našem primeru je očitno ne zagotavljajo, ker bi morali biti za 3 mil. din večji. Če bi torej želeli prikazati realni dohodek in njegovo razporejanje, bi bil prikaz naslednji:

Prihodki	24,000.000 din
— Materialni stroški v prodanih količinah (povečani za 3 mil. din)	8,000.000 din
— Amortizacija	2,000.000 din
= Dohodek	<u>14,000.000 din</u>

– Prispevki in davki iz dohodka	
10 % od (14 mil. din – 7 mil. din)	700.000 din
– Druge obveznosti iz dohodka	615.000 din
– Osební dohodki, akontirani po načrtovani vrednosti točke	12,000.000 din
– Oblikovanje sklada skupne porabe	
8 % od akontiranih osebnih dohodkov	960.000 din
= Izguba	– 275.000 din

Namesto prej izkazanega ostanka čistega dohodka 2 mil. din, ki ga je mogoče razporediti dodatno na osebne dohodke in na povečanje poslovnega sklada, se sedaj pojavlja izguba 275.000 din, nižje obračunani prispevki in davki iz dohodka za 300.000 din in izpad v obračunanem oblikovanju rezervnega sklada za 425.000 din. To je realni poslovni izid. Prvotno izkazani je nasprotno nerealen ter določen z novim bančnim kreditom, ki formalno omogoča kritje večje vrednosti zalog, dejansko pa razporejanje večjega dohodka.

2. problem: Kako dodatno vpliva k spoznanjem v okviru 1. problema še dejstvo, da je nabavna vrednost osnovnih sredstev v danem razdobju glede na dejanske cene za 25 % večja, kot je izkazana v knjigovodstvu, in da je pri osnovnih sredstvih kot celoti mogoče računati le z 8-letno življenjsko dobo?

Amortizacija je v letnem znesku ugotovljena kot zmnožek nabavne vrednosti osnovnih sredstev, tj. amortizacijske osnove, z ocenjenimi letnimi potroški, ki so izraženi z amortizacijsko stopnjo. Če sta amortizacijska osnova in amortizacijska stopnja upoštevana v premajhnem znesku, bo tudi amortizacija izkazana v premajhnem znesku, dohodek pa v prevelikem. V našem primeru je realna amortizacijska osnova v danem letu za 25 % večja od 20,000.000 din, torej znaša 25 mil. din. Po drugi strani 8-letna celotna življenjska doba osnovnih sredstev ustreza 12,5% letni amortizaciji in ne samo 10%, kot je bila upoštevana pri obračunu. Realno obračunana amortizacija, ki omogoča enostavno reprodukcijo osnovnih sredstev (če je ponovno reinvestirana) je potemtakem enaka 12,5 % od 25,000.000 din ali 3,125.000 din.

Če še v tem smislu dodatno popravimo obračun dohodka in njegovega razporejanja, kot je podan v okviru obravnave 1. problema, pridemo do naslednjega:

Prihodki	24,000.000 din
– Materialni stroški v prodanih količinah	8,000.000 din
– Amortizacija (povečana za 1,125.000 din)	3,125.000 din
= Dohodek	12,875.000 din
– Prispevki in davki iz dohodka	
10 % od (12,875.000 – 7,000.000 din)	587.500 din
– Druge obveznosti iz dohodka	615.000 din
– Osební dohodki, akontirani po načrtovani vrednosti točke	12,000.000 din
– Oblikovanje sklada skupne porabe	
8 % od akontiranih osebnih dohodkov	960.000 din
= Izguba	– 1,287.500 din

V primerjavi s prikazom v okviru obravnave 1. problema se je sedaj povečana amortizacija za 1,125.000 din v končni stopnji izrazila v zmanjšanih prispevkih in davkih iz dohodka 112.500 din in v povečani izgubi 1,012.500 din.

Če je obravnavani primer splošnega pomena za celotno gospodarstvo, pridemo do spoznanja, da je mogoče sanirati položaj samo z zmanjševanjem vseh vrst porabe: splošne (davki iz dohodka), skupne (prispevki iz dohodka), osebne (osebni dohodki in sklad skupne porabe) ter tudi investicij (oblikovanje poslovnega sklada).

Primer C: SKRITI DOBIČEK IN SKRITA IZGUBA

Proučevana organizacija združenega dela ima naslednji zaključni račun:

Bilanca stanja		v din	
Stvari:		Skladi:	
osnovna sredstva	1,790.000	rezervni	50.000
zaloge	800.000	drugi	450.000
Pravice	209.000	Dolgoročne obveznosti	1,600.000
Denar	1.000	Tekoče obveznosti	700.000
	<u>2,800.000</u>		<u>2,800.000</u>

Bilanca uspeha		v din	
Materialni stroški	400.000	Prihodki	1,000.000
Amortizacija	100.000		
Prispevki in davki iz dohodka			
10 % od 500.000			
manj 200.000	30.000		
Druge obveznosti iz dohodka	121.000		
Osebni dohodki (že akontirani)	300.000		
Oblikovanje sklada skupne porabe (že akontiran)			
8 % od oseb. doh.	24.000		
Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od dohodka	12.500		
Oblikovanje poslovnega sklada	12.500		
	<u>1,000.000</u>		<u>1,000.000</u>

Prihodki so zasnovani na zaračunani prodaji, zaloge so pa ovrednotene po cenah, ki so za 20 % pod obstoječimi tržnimi cenami ob koncu razdobja.

1. problem: Kako vpliva na izkazane postavke v bilanci stanja in bilanci uspeha spoznanje, da je med prihodki zajeta tudi prodajna vrednost prodanih proizvodov 5.000 din, za katero ni upanja, da bi jo kupci poravnali, kako pa dejstvo, da je med njimi tudi znesek 30.000 din, ki ob bilančnem datumu še ni bil poravnan in za katerega kupci niso dali inštrumente za zavarovanje plačil, vendar je bil poravnan 6 tednov kasneje?

Ugotovljena dejstva v ničemer ne vplivajo na materialne stroške, amortizacijo in druge obveznosti iz dohodka, medtem ko vplivajo na osebne dohodke le, če niso že akontirani delavcem, na oblikovanje sklada skupne porabe pa le, če ustrezni znesek ni povezan z akontiranimi osebnimi dohodki z avtomatizmom odvajanja. Po drugi strani očitno utegnejo vplivati na prispevke in davke iz dohodka, na možno povečanje osebnih dohodkov in oblikovanje drugih skladov.

Če je ob sestavljanju zaključnega računa spoznano, da 5.000 din terjatev do kupcev, ki so povezane z že izkazanimi prihodki, ne bo mogoče izterjati, pomeni, da je v bilanci stanja vključena v tem smislu izguba 5.000 din, saj so terjatve izkazane za toliko previsoko. Po drugi strani je v bilanci uspeha za toliko previsoko izkazan znesek prihodkov, a tudi dohodka, kar vpliva na obračunane prispevke in davke iz dohodka, a tudi na oblikovanje rezervnega in poslovnega sklada ob domnevi, da ostanejo druge postavke razporejanja dohodka nespremenjene. Ustrezni popravki bi torej odpravili skrito izgubo.

Toda če predpisi zahtevajo, da je treba zmanjšati prihodke še za 30.000 din, ker ta znesek ni bil pravočasno poravnan ali pokrit z ustreznimi inštrumenti za zavarovanje plačil, to dejansko ne more zmanjševati terjatev do kupcev, temveč lahko oblikuje le postavko na pasivnih časovnih razmejitvah, ki ne pomeni nikake obveznosti do drugih ter jo je mogoče pojasnjevati le kot obliko vzpostavljanja skritega dobička. Po drugi strani pa popravek v bilanci uspeha ne zmanjša samo do sedaj izkazane prihodke, temveč tudi dohodek, ki je nato premajhen, da bi bilo mogoče z njim pokriti vse tiste stroške, ki sicer z družbenoekonomskega vidika pomenijo postavke njegovega razporejanja. Popravek prihodkov za 30.000 din potemtakem spreminja prvotni zaključni račun tako, kot je prikazano v tabeli 53 na 137. strani.

Kot že rečeno, se na pasivnih časovnih razmejitvah pojavlja skriti dobiček (30.000 din), ki je večji od izkazane izgube v bilanci uspeha (6.500 din); izkazana izguba pa je poravnana z rezervnim skladom iz prejšnjih let, ki je za toliko zmanjšan.

2. problem: Kako vpliva na izkazane postavke v bilanci stanja in bilanci uspeha spoznanje, da so obveznosti do dobaviteljev dejansko večje za 10.000 din?

Navsezadnje je vseeno, ali ima povečanje obveznosti svoj izvor v zamudnih obrestih ali zgolj v knjigovodsko neupoštevanih storitvah, ki jih je kdo opravil za proučevano organizacijo združenega dela. Dokler niso ob-

Bilanca stanja

TABELA 53

v din

Stvari:		Skladi:	
osnovna sredstva	1,790.000	rezervni (zmanjšan za 12.500 din oblikovanja in 6.500 din izgube)	31.000
zaloge	800.000	drugi (zmanjšani za 12.500 din oblikovanja)	437.500
Pravice (zmanjšane za 5.000 din neizterljivih terjatev)	204.000	Dolgoročne obveznosti	1,600.000
		Tekoče obveznosti (zmanjšane za 3.500 din oblikovanja prispevkov in davkov iz dohodka)	696.500
		Pasivne razmejitev (povečane za 30.000 din nepokritih in neplačanih prihodkov ob bilančnem datumu)	30.000
Denar	1.000		
	<u>2,795.000</u>		<u>2,795.000</u>

Bilanca uspeha

v din

Materialni stroški	400.000	Prihodki (zmanjšani za 35.000 din)	965.000
Amortizacija	100.000		
Prispevki in davki iz dohodka 10 % od 465.000 manj 200.000	26.500		
Druge obveznosti iz dohodka	121.000		
Osebnih dohodki (akontirani)	300.000		
Oblikovanje sklada skupne porabe 8 % od oseb. doh.	24.000	Izguba	6.500
	<u>971.500</u>		<u>971.500</u>

veznosti izkazane v realnem znesku, ki je večji, je treba z vidika bilance stanja govoriti o skriti izgubi, z vidika bilance uspeha pa o prenizko izkazanih materialnih stroških (oziroma izrednih odhodkih), o previsoko izkazanim dohodku in postavkah njegovega razporejanja. Če bi spoznanje, da so obveznosti do dobaviteljev dejansko večje za 10.000 din, upoštevali pri sestavljanju prvotnega zaključnega računa, bi prišli do naslednjega:

Bilanca stanja

TABELA 54

v din

Stvari:		Skladi:	
osnovna sredstva	1,790.000	rezervni (zmanjšan za 250 din)	49.750
zaloga	800.000	drugi (zmanjšani za 8.750 din)	441.250
Pravice	209.000	Dolgoročne obveznosti	1,600.000
Denar	1.000	Tekoče obveznosti (povečane za 10.000 din obveznosti do dobaviteljev in zmanjšane za 1.000 din v zvezi s prispevki in davki iz dohodka)	709.000
			<u>2,800.000</u>
	<u>2,800.000</u>		<u>2,800.000</u>

Bilanca uspeha

v din

Materialni stroški z izrednimi odhodki (povečani za 10.000)		Prihodki	
	410.000		1,000.000
Amortizacija	100.000		
Prispevki in davki iz dohodka 10 % od 490.000 - 200.000	29.000		
Druge obveznosti iz dohodka	121.000		
Osebnih dohodkov (že akontirani)	300.000		
Oblikovanje sklada skupne porabe 8 % od oseb. dohodkov	24.000		
Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od dohodka	12.250		
Oblikovanje poslovnega sklada	3.750		
	<u>1,000.000</u>		<u>1,000.000</u>

3. problem: Proučevana organizacija združenega dela želi prikazati boljši poslovni izid, kot je prvotno ugotovljen, ter s tem namenom izda fiktivni račun za 100.000 din. Kako ta postopek spremeni prvotno sestavljeni zaključni račun?

Če domnevamo, da je prvotno sestavljen zaključni račun realen in da predpisi ne preprečujejo izkazovanje prihodkov na podlagi zaračunane prodaje, bo upoštevanje fiktivnega računa v bilanci stanja povzročilo višje

izkazane terjatve, kot dejansko obstajajo, to pomeni, da bo v bilanci stanja skrita izguba. Po drugi strani pa bo upoštevanje fiktivnega računa v bilanci uspeha povečalo ne samo prihodke, temveč tudi dohodek ter nekatere postavke njegovega razporejanja. Dopolnjeni zaključni račun bo nato naslednji:

Bilanca stanja

TABELA 55 v din

Stvari:		Skladi:	
osnovna sredstva	1,790.000	rezervni (povečan za 2.500 din)	52.500
zaloge	800.000	drugi (povečani za 87.500)	537.500
Pravice (povečane za 100.000 din fiktivnih terjatev)	309.000	Dolgoročne obveznosti	1,600.000
Denar	1.000	Tekoče obveznosti (povečane za 10.000 din pri prispevkih in davkih iz dohodka)	710.000
	<u>2,900.000</u>		<u>2,900.000</u>

Bilanca uspeha

v din

Materialni stroški	400.000	Prihodki	1,100.000
Amortizacija	100.000		
Prispevki in davki iz dohodka 10 % od (600.000 manj 200.000 din)	40.000		
Druge obveznosti iz dohodka	121.000		
Osební dohodki (že akontirani)	300.000		
Oblikovanje sklada skupne porabe 8 % od oseb. dohodka	24.000		
Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od dohodka	15.000		
Oblikovanje poslovnega sklada	100.000		
	<u>1,100.000</u>		<u>1,100.000</u>

Kot vidimo, fiktivno povečanje prihodkov (za 100.000 din) poveča prispevke in davke iz dohodka (za 10.000 din), oblikovanje rezervnega sklada (za 2.500 din) in v našem primeru tudi oblikovanje poslovnega sklada (za

87.500 din). Največkrat pa prihaja do želje po fiktivnem povečanju dohodka zaradi tega, da bi bilo mogoče oblikovati osebne dohodke v večjem znesku. Fiktivno povečanje prihodkov torej lahko spremeni različne postavke, ki jim je nato z vidika akumulacije mogoče pripisati stroškovno naravo.

4. problem: Proučevana organizacija združenega dela želi prikazati boljši poslovni izid, kot je prvotno ugotovljen, ter s tem namenom ovrednoti zaloge po obstoječih tržnih cenah, zmanjšanih za 10 % manipulativnih stroškov. Kako ta postopek spremeni prvotno sestavljeni zaključni račun?

V začetku je bilo rečeno, da so zaloge prikazane po cenah, ki so za 20 % pod obstoječimi tržnimi cenami. Ker je njihova prvotno prikazana vrednost 800.000 din, pomeni, da bi jih po tržnih cenah lahko izkazali z 1.000.000 din, če od tega odštejemo 10 % manipulativnih stroškov, pa pridemo do vrednosti 900.000 din. Če bi vrednost zalog povečali za 100.000 din, bi se za toliko lahko zmanjšali materialni stroški, ki jih je treba pokriti s prihodki, za toliko povečal dohodek in postavke njegovega razporejanja. Vendar je v takšnem primeru še težko govoriti o skriti izgubi zaradi previsoko ovrednotenih zalog, saj je ob njihovi prodaji še vedno mogoče doseči dobiček. Res pa vsaj pri proizvajalnih organizacijah združenega dela takšno povečanje zalog proizvodov ni realno, saj prodajna cena količinske enote vsebuje tudi dohodek za kritje osebnih dohodkov in drugih postavk ter ne samo materialnih stroškov z amortizacijo. Po drugi strani se utegne upravičeno pojaviti vprašanje, ali ni revalorizacija zalog, zlasti v razmerah inflacije, zadeva, ki mora vplivati neposredno na povečanje ustrezne postavke kritja teh zalog v pasivi bilance stanja.

Če pa že nimamo opravka s takšnim primerom, je popravljeni zaključni račun po prevrednotenju zalog naslednji:

Bilanca stanja

TABELA 56

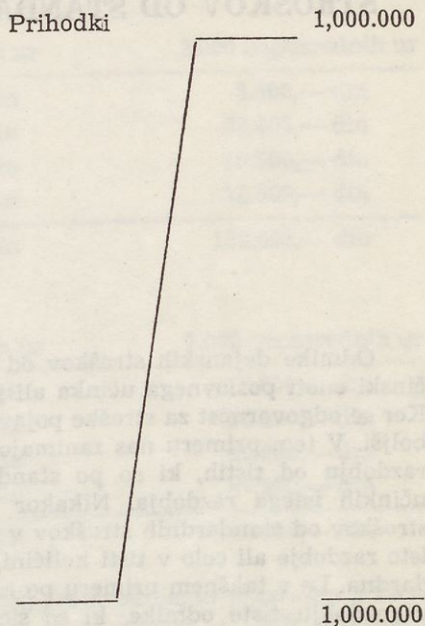
v din

Stvari:		Skladi:	
osnovna sredstva	1,790.000	rezervni (povečan za 2.500 din)	52.500
zaloge (povečane za 100.000 din)	900.000	drugi (povečani za 87.500 din)	537.500
Pravice	209.000	Dolgoročne obveznosti	1,600.000
Denar	1.000	Tekoče obveznosti (povečane za 10.000 din pri prispevkih in davkih iz dohodka)	710.000
	<u>2,900.000</u>		<u>2,900.000</u>

Bilanca uspeha

v din

Materialni stroški (zmanjšani za 100.000 din)	300.000
Amortizacija	100.000
Prispevki in davki iz dohodka 10 % od 600.000 manj 200.000 din)	40.000
Druge obveznosti iz dohodka	121.000
Osební dohodki (že akontirani)	300.000
Oblikovanje sklada skupne porabe 8 % od oseb. dohodkov	24.000
Oblikovanje rezervnega sklada 2,5 % od dohodka	15.000
Oblikovanje poslovnega sklada	100.000
	<u>1,000.000</u>



9. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O ODMIKIH DEJANSKIH STROŠKOV OD STANDARDNIH

Odmike dejanskih stroškov od standardnih lahko proučujemo pri količinski enoti poslovnega učinka ali pri celotni dejavnosti v kakem razdobju. Ker se odgovornost za stroške pojavlja po stroškovnih mestih, je drugi način boljši. V tem primeru nas zanimajo odmiki dejanskih stroškov v določenem razdobju od tistih, ki so po standardih priznani v ostvarjenih poslovnih učinkih istega razdobja. Nikakor nas pa ne zanimajo odmiki dejanskih stroškov od standardnih stroškov v načrtovani količini poslovnih učinkov za isto razdobje ali celo v tisti količini, ki je v kakem razdobju vzeta kot standardna. Le v takšnem primeru po razlogih razčlenjujemo za celotno količino v razdobju tiste odmike, ki so sicer pri količinski enoti dojeti z razliko med standardnimi stroški, po katerih je prevzeta v skladišče, in dejanskimi stroški, ki jih je povzročila.

Primer A: DEJANSKI IN STANDARDNI STROŠKI PROIZVODNJE

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja proizvode X, pri katerih se pojavljajo naslednji neposredni stroški po predračunu:

Neposredni materialni stroški

vrsta materiala	standardni potroški	standardna cena
A	5 kg	120,— din
B	2 kg	840,— din
C	12 kg	240,— din

Neposredni osebni dohodki

operacija števil.	standardni čas	standardna postavka
1	5 ur	90,— din
2	15 ur	96,— din
3	3 ure	105,— din
4	7 ur	117,— din

Operaciji števil. 1 in 2 sta opravljeni v obratu I, operaciji števil. 3 in 4 pa v obratu II. Poleg teh dveh obratov ima organizacija združenega dela še lastno električno centralo. .

Giblivi predračun splošnih stroškov v obratu I je zasnovan na naslednjih izhodiščnih podatkih za razdobje:

Vrsta stroškov	0 neposrednih ur	2.000 neposrednih ur
Material	1.800,— din	3.600,— din
Osebni dohodki	36.450,— din	83.400,— din
Amortizacija	10.500,— din	10.500,— din
Električ. energija	11.250,— din	22.500,— din
Skupaj	60.000,— din	120.000,— din

V obratu II pa je naslednji:

Vrsta stroškov	0 neposrednih ur	1.000 neposrednih ur
Material	8.250,— din	18.000,— din
Osebni dohodki	19.500,— din	34.500,— din
Amortizacija	60.000,— din	60.000,— din
Električ. energija	33.750,— din	67.500,— din
Skupaj	121.500,— din	180.000,— din

Kot standarden je v obratu I vzet obseg proizvodnje, ki je izražen z 2.000 neposrednimi urami, v obratu II pa tisti, ki je izražen s 1.000 neposrednimi urami.

V obračunskem razdobju je pri proizvodnji X organizacija združenega dela porabila:

materiala A	520 kg
materiala B	200 kg
materiala C	1.100 kg

Nasprotno bi pri ostvarjeni proizvodnji glede na standarde lahko porabila:

materiala A	450 kg
materiala B	180 kg
materiala C	1.200 kg

Dejanske cene enote porabljenega materiala so znašale:

material A	103,2 din
material B	924,0 din
material C	264,0 din

V obračunskem razdobju je bilo opravljeno naslednje število ur neposrednega dela:

operacija 1	525 ur
operacija 2	1.540 ur
operacija 3	230 ur
operacija 4	560 ur

Standardni delovni čas za ostvarjeno količino proizvodnje pa znaša:

operacija 1	400 ur
operacija 2	1.500 ur
operacija 3	280 ur
operacija 4	560 ur

Delovni čas je bil obračunan z urnimi postavkami:

operacija 1	90,— din
operacija 2	99,— din
operacija 3	108,— din
operacija 4	114,— din

Končno je imela organizacija združenega dela v proučevanem obračunskem razdobju splošne stroške v:

električni centrali	85.500,— din
obratu I (brez elektrike)	98.160,— din
obratu II (brez elektrike)	109.200,— din

Stroški električne centrale so bili razporejeni na obrat I v znesku 22.500,— din in na obrat II v znesku 63.000,— din.

1. problem: Kolikšni so dejanski neposredni materialni stroški celotne količine, ki je proizvedena v danem razdobju in zakaj se razlikujejo od standardne velikosti?

Neposredni materialni stroški so zmnožek potroškov z nabavno ceno. Dejanski in standardni potroški materiala, za katere so dani podatki, se nanašajo na celotno proizvedeno količino in nas ne zanimajo na količinsko enoto proizvoda X. Prav tako so poznane dejanske in standardne cene količinske enote materiala, ki se troši. Zato jih lahko vnesemo v naslednjo razpredelnico:

TABELA 57

Vrsta materiala	Dejanski potroški v razdobju	Standardni potroški v razdobju	Dejanska cena enote	Standardna cena enote
1	2	3	4	5
A	520 kg	450 kg	103,2 din	120,— din
B	200 kg	180 kg	924,0 din	840,— din
C	1.100 kg	1.200 kg	264,0 din	240,— din

Dejanski neposredni materialni stroški so zmnožek podatkov v stolpcih 2 in 4, standardni neposredni materialni stroški pa zmnožek podatkov v stolpcih 3 in 5. Toda razlika med dejanskimi in standardnimi neposrednimi materialnimi stroški se lahko pojavlja zaradi spremenjenih potroškov v

razdobju ali zaradi spremenjenih cen. Da bi celotno razliko lahko razčlenili na oba dela, je potreben še vmesni zmnožek podatkov v kolonah 2 in 5. Nato je nadaljevanje razpredelnice naslednje:

TABELA 58

Vrsta materiala	Dejanski stroški	Dejanski potroški × standardna cena	Standardni stroški ostvarjene dejavnosti	Razlika		
				celotna	zaradi sprem. cen	zaradi sprem. potroškov
1	6 (2×4)	7 (2×5)	8 (3×5)	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
A	53.664,—	62.400,—	54.000,—	-336,—	-8.736,—	8.400,—
B	184.800,—	168.000,—	151.200,—	33.600,—	16.800,—	18.800,—
C	290.400,—	264.000,—	288.000,—	2.400,—	26.400,—	-24.000,—
skupaj	528.864,—	494.400,—	493.200,—	35.664,—	34.464,—	1.200,—

V celoti so bili dejanski neposredni materialni stroški za 35.664,— din večji od standardnih, od tega za 34.464,— din zaradi spremenjenih cen in za 1.200,— din zaradi spremenjenih potroškov. Vendar so odmiki pri različnih vrstah materiala bistveno različni. Pri materialu A so bili celo dejanski stroški za 336,— din manjši od standardnih, to pa gre pripisati izključno spremenjenim cenam; če ne bi prišlo do spremenjenih potroškov, ki so povečali dejanske stroške tega materiala za 8.400,— din, bi bilo zaradi znižanih cen mogoče pričakovati celo zmanjšanje dejanskih stroškov za 8.736,— din. Pri materialu C je nasprotno sprememba cen povečala dejanske stroške nad standardne za 26.400,— din in je le prihranek v pogledu potroškov za 24.000,— din zmanjšal celotni odmik zgolj na 2.400,— din.

2. problem: Kolikšni so dejanski neposredni osebni dohodki celotne količine, ki je proizvedena v danem razdobju in zakaj se razlikujejo od standardne velikosti?

Na povsem podoben način kot prej pri neposrednih materialnih stroških lahko sedaj povzamemo že poznane podatke v naslednjo razpredelnico:

TABELA 59

Operacija št.	Dejanski čas v razdobju	Standardni čas v razdobju	Dejanska urna postavka	Standardna urna postavka
1	2	3	4	5
1	525 ur	400 ur	90,— din	90,— din
2	1.540 ur	1.500 ur	99,— din	96,— din
3	230 ur	280 ur	108,— din	105,— din
4	560 ur	560 ur	114,— din	117,— din

Iz teh podatkov pa lahko izračunamo dejanske neposredne osebne dohodke in standardne neposredne osebne dohodke v ostvarjeni proizvodnji ter razliko med njimi razčlenimo po razlogih, kot izhaja iz nadaljevanja razpredelnice:

TABELA 60

Opera- cija št.	Dejanski osebni dohodki	Dejanski čas × standardna postavka	Standardni osebni dohodki ostvarjene dejavnosti	Razlika		
				celotna	zaradi sprem. postavk	zaradi sprem. časa
1	6 (2×4)	7 (2×5)	8 (3×5)	9 (6-8)	10 (6-7)	11 (7-8)
1	47.250,—	47.250,—	36.000,—	11.250,—	—	11.250,—
2	152.460,—	147.840,—	144.000,—	8.460,—	4.620,—	3.840,—
3	24.840,—	24.150,—	29.400,—	-4.560,—	690,—	-5.250,—
4	63.840,—	65.520,—	65.520,—	-1.680,—	-1.680,—	—
skupaj	288.390,—	284.760,—	274.920,—	13.470,—	3.630,—	9.840,—

V celoti so bili osebni dohodki obračunani v znesku, ki je bil za 13.470,— din večji od standardnega, pri čemer pa je sprememba postavk vodila do razlike 3.630,— din, sprememba časa pa do razlike 9.840,— din. Druge podrobnosti so vidne iz razpredelnice ter jih ni potrebno pojasnjevati.

3. problem: Kolikšni so dejanski splošni proizvodni stroški v obeh obratih in zakaj se razlikujejo od tiste velikosti, ki bi jo pri ostvarjenem obsegu proizvodnje mogli obravnavati kot standardno?

Sedaj moramo najprej v obratu I in obratu II izračunati standardni koeficient dodatka tamkajšnjih splošnih stroškov na neposredno uro dela. Ta znaša:

$$\text{za obrat I } \frac{120.000,— \text{ din}}{2.000 \text{ ur}} = 60,— \text{ din}$$

$$\text{za obrat II } \frac{180.000,— \text{ din}}{1.000 \text{ ur}} = 180,— \text{ din}$$

Ker vemo, koliko ur neposrednega dela je bilo po standardih priznanih v ostvarjeni proizvodnji danega razdobja, lahko na tej podlagi tudi izračunamo standardne splošne proizvodne stroške ostvarjenega obsega dejavnosti v obratu I in obratu II. Toda razliko med dejanskimi splošnimi proizvodnimi stroški in standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega dejavnosti moramo razčleniti na več delov. Da bi to lahko izvedli, je potrebno za vsak obrat poznati še ločeno, koliko znaša koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov na neposredno uro in koeficient dodatka stalnega dela splošnih stroškov na neposredno uro, a tudi, koliko znaša stalni del splošnih stroškov v celotnem znesku.

Iz gibljivega predračuna splošnih stroškov v obratu I vidimo, da znašajo ti 60.000,— din, če v njem ne delamo; to je stalni del splošnih proizvodnih stroškov v tem obratu. Če lahko domnevamo, da se do obsega dejavno-

sti, ki je izražen z 2.000 neposrednimi urami, ne bo povečal stalni del splošnih stroškov, je vsa razlika v splošnih stroških, tj. 120.000,— din manj 60.000,— din ali 60.000,— din mogoče pripisati le njihovemu spremenljivemu delu, ki se nanaša na 2.000 ur neposrednega dela. Iz tega pa izhaja:

spremenljivi del splošnih stroškov na neposredno uro =

$$\frac{120.000 \text{ din} - 60.000 \text{ din}}{2.000 \text{ ur}} = 30, \text{— din}$$

stalni del splošnih stroškov na neposredno uro =

$$\frac{60.000, \text{— din}}{2.000 \text{ ur}} = 30, \text{— din}$$

Iz podatkov gibljivega predračuna splošnih stroškov v obratu II pa ugotovimo:

stalni del splošnih stroškov v celoti = 121.500,— din

spremenljivi del splošnih stroškov na neposredno uro =

$$\frac{180.000 \text{ din} - 121.500 \text{ din}}{1.000 \text{ ur}} = 58,5 \text{ din}$$

stalni del splošnih stroškov na neposredno uro =

$$\frac{121.500 \text{ din}}{1.000 \text{ ur}} = 121,5 \text{ din}$$

Te podatke lahko sedaj zberemo v začetni del potrebne razpredelnice:

TABELA 61

Obrat	Dejanski čas neposrednega dela	Standardni čas neposrednega dela v ostvarjeni proizvodnji	Standardni koeficient dodatka splošnih stroškov	Stalni del splošnih stroškov	Koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov	Koeficient dodatka stalnega dela splošnih stroškov	Dejanski splošni stroški brez elektrike	Dejanski stroški elektrike
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I (1+2)	2.065 ur	1.900 ur	60,—	60.000,—	30,—	30,—	98.160	22.500
II (3+4)	790 ur	840 ur	180,—	121.500,—	58,50	121,50	109.200	63.000

Medtem ko dejanske splošne proizvodne stroške dobimo s seštevkom podatkov v stolpcu 8 in 9, so standardni splošni proizvodni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti dobljeni kot zmnožek standardnega časa v ostvarjeni proizvodnji (stolpec 3) s standardnim koeficientom dodatka splošnih stroškov (stolpec 4). Če želimo razliko med obema razčleniti le na dva dela, nam je potreben še vmesni podatek o prilagojenih načrtovanih splošnih stroških ostvarjenega obsega dejavnosti. Tega dobimo tako, da k stalnemu delu splošnih proizvodnih stroškov (stolpec 5) prištejemo zmnožek standardnega

časa v ostvarjeni proizvodnji (stolpec 3) s koeficientom dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov (stolpec 6). Prilagojeni načrtovani splošni stroški znašajo:

v I. obratu:

$$60.000 \text{ din} + 1.900 \text{ ur} \times 30 \text{ din} = 117.000, \text{— din}$$

v II. obratu:

$$121.500 \text{ din} + 840 \text{ ur} \times 58,5 \text{ din} = 170.640, \text{— din}$$

Sedaj pa lahko dokončamo našo razpredelnico takole:

TABELA 62

Obrat	Dejanski splošni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni stroški	Standardni splošni stroški ostvarjene dejavnosti	Razlika		
				celotna	zaradi spremenj. potroškov, cen in časa dela	zaradi spremenj. obsega dejavnosti
1	10 (8+9)	11 (5+3×6)	12 (3×4)	13 (10—12)	14 (10—11)	15 (11—12)
I	120.660,—	117.000,—	114.000,—	6.660,—	3.660,—	3.000,—
II	172.200,—	170.640,—	151.200,—	21.000,—	1.560,—	19.440,—
skupaj	292.860,—	287.640,—	265.200,—	27.660,—	5.220,—	22.440,—

Razlika v stolpcu 15 se pojavlja samo pri stalnem delu splošnih proizvodnih stroškov, ki so v okviru prilagojeno načrtovanega zneska (stolpec 11) upoštevani v celotnem nerazdeljenem znesku, v okviru standardnega zneska ostvarjene dejavnosti (stolpec 12) pa z zmnožkom njihovega zneska na uro neposrednega dela pri standardnem obsegu dejavnosti (stolpec 4) s številom ur neposrednega dela pri ostvarjenem obsegu dejavnosti, izraženega s standardnim časom (stolpec 3). Če se torej razlikuje standardni obseg dejavnosti od ostvarjenega obsega, se ta razlika pojavlja, sicer pa ne. V našem primeru jo je mogoče pojasniti takole:

	obrat I	obrat II
standardni obseg dejavnosti	2.000 ur	1.000 ur
– dejanski obseg dejavnosti, izražen s standardnim časom (stolpec 3)	1.900 ur	840 ur
= razlika v času	100 ur	160 ur
× koeficient dodatka stalnega dela splošnih stroškov (stolpec 7)	30,— din	121,5 din
= razlika v absorbiranih stalnih splošnih stroških	3.000,—din	19.440,— din

Ker je bilo v obratu I priznanih v ostvarjenem obsegu dejavnosti 100 ur manj, kot znaša število ur standardnega obsega dejavnosti v njem, je ostvarjena proizvodnja absorbirala 3.000,— din manj stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov, kot so bili načrtovani za isto razdobje. In podobno, ker je bilo v obratu II priznanih v ostvarjenem obsegu dejavnosti 160 ur manj kot znaša število ur standardnega obsega dejavnosti v njem, je ostvarjena pro-

izvodnja absorbirala 19.440,— din manj stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov, kot so bili načrtovani za isto razdobje.

Razliko v stolpcu 14 pa lahko razčlenimo še dalje, vsaj tako, da iz nje izločimo vpliv sprememb v času neposrednega dela na projekcijo splošnih stroškov. To lahko napravimo tako, da med podatke v stolpcih 10 in 11 vrnemo nov podatek, ki se nanaša na prilagojeno načrtovane splošne stroške ob upoštevanju dejanskega (in ne več standardnega) časa v ostvarjeni proizvodnji; k stalnemu delu splošnih proizvodnih stroškov (stolpec 5) moramo sedaj prišteti zmnožek dejanskega časa v ostvarjeni proizvodnji (stolpec 2) s koeficientom dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov (stolpec 6). Prilagojeni načrtovani splošni stroški na podlagi dejanskega časa so nato:

v obratu I:

$$60.000 \text{ din} + 2.065 \text{ ur} \times 30, \text{— din} = 121.950, \text{— din}$$

v obratu II:

$$121.500 \text{ din} + 790 \text{ ur} \times 58,5 \text{ din} = 167.715, \text{— din}$$

Sedaj je razpredelnica dopolnjena takole:

TABELA 63

Obrat	Dejanski splošni stroški	Prilagojeni načrtovani splošni stroški na dejanski čas	Prilagojeni načrtovani splošni stroški na standardni čas	Standardni splošni stroški ostvarjenega obsega	Razlika			
					celotna	zaradi sprem. potroškov in cen	zaradi sprem. časa neposr. dela	zaradi sprem. obsega dejav.
1	10 (8+9)	11a (5+2×6)	11b (5+3×6)	12 (3×4)	13 (10-12)	14 (10-11a)	15 (11a-11b)	16 (11b-12)
I	120.660,—	121.950,—	117.000,—	114.000,—	6.600,—	-1.290,—	4.950,—	3.000,—
II	172.200,—	167.715,—	170.640,—	151.200,—	21.000,—	4.485,—	-2.925,—	19.440,—
skupaj	292.860,—	289.665,—	287.640,—	265.200,—	27.660,—	3.195,—	2.025,—	22.440,—

Razlika v sedanjem stolpcu 15 se pojavlja zaradi tega, ker se je razlikovala učinkovitost ur neposrednega dela od tiste, ki je bila predvidena; vsaka ura neposrednega dela namreč potegne za seboj ustrezni spremenljivi del splošnih proizvodnih stroškov. Obrazložitev je sedaj naslednja:

	obrat I	obrat II
dejanski čas neposrednega dela (stolpec 2)	2.065 ur	790 ur
- standardni čas neposrednega dela v ostvarjeni proizvodnji (stolpec 3)	1.900 ur	840 ur
= razlika v času	165 ur	- 50 ur
× koeficient dodatka spremenljivega dela splošnih stroškov (stolpec 6)	30,— din	58,5 din
= razlika v projiciranem spremenljivem delu splošnih stroškov zaradi sprememb učinkovitosti neposrednega dela	4.950,— din	- 2.925,— din

Razlika v sedanjem stolpcu 15 se torej pojavlja samo pri spremenljivem delu splošnih proizvodnih stroškov, medtem ko smo za razliko v sedanjem stolpcu 16 že prej pojasnili, da se pojavlja samo pri stalnem delu splošnih proizvodnih stroškov. Razlika v stolpcu 15 kaže na posledice bolj (—) ali slabše (+) izrabljenega časa neposrednega dela na splošne proizvodne stroške, razlika v stolpcu 16 pa na posledice bolj (—) ali slabše (+) izrabljenega časa zmogljivosti na splošne proizvodne stroške.

Razliko v stolpcu 14 lahko imenujemo predračunska razlika, razliko v stolpcu 15 učinkovitostna razlika in razliko v stolpcu 16 aktivnostna razlika; če ni posebej ugotovljen podatek v stolpcu 15, je učinkovitostna razlika stopljena s predračunsko razliko.

Primer: B: LOČENE RAZLIKE PRI STALNEM IN SPREMENLJIVEM DELU SPLOŠNIH PROIZVODNIH STROŠKOV

Proučevana proizvodjalna organizacija združenega dela uporablja v svojem računovodstvu sistem standardnih stroškov. Standardni znesek splošnih proizvodnih stroškov je zasnovan na mesečni proizvodnji 2.500 količinskih enot danega proizvoda, pri čemer je v mesecu upoštevanih 25 delovnih dni. Standardni čas za proizvodnjo količinske enote danega proizvoda znaša 14 ur. Standardni splošni proizvodni stroški so pa pri standardnem obsegu proizvodnje razčlenjeni takole:

stalni del	205.000 din mesečno
spremenljivi del	250.000 din mesečno

V mesecu februarju je organizacija združenega dela delala samo 24 dni, pri čemer je proizvedla 2.430 količinskih enot. Splošni proizvodni stroški so se pa tedaj pojavili v naslednjem znesku:

stalni del	206.400 din
spremenljivi del	245.200 din

1. problem: Kolikšna je razlika med spremenljivim delom dejanskih splošnih proizvodnih stroškov in spremenljivim delom standardnih splošnih proizvodnih stroškov pri ostvarjeni proizvodnji v mesecu februarju in zakaj se pojavlja?

Spremenljivi del dejanskih splošnih proizvodnih stroškov je za mesec februar poznan; znaša 245.200,— din. Spremenljivi del standardnih splošnih proizvodnih stroškov za mesec februar pa je šele treba izračunati. Ob začetku vemo le, da znaša spremenljivi del standardnih splošnih proizvodnih stroškov pri standardnem obsegu 250.000.— din mesečno; ker je standardni obseg opredeljen z 2.500 količinskimi enotami mesečno, odpade na količinsko enoto proizvoda 250.000,— din : 2.500 ali 100,— din teh stroškov. Ker je v mesecu februarju bilo proizvedenih 2.430 količinskih enot, znaša spremenljivi del standardnih splošnih proizvodnih stroškov za mesec februar 2.430 količinskih enot × 10,— din ali 243.000,— din. Na povsem enak način pa je opredeljen tudi spremenljivi del prilagojenih načrtovanih proizvodnih stroškov v tem mesecu. Razlika je torej:

spremenljivi del dejanskih splošnih proizvodnih stroškov	245.000,— din
— spremenljivi del standardnih splošnih proizvodnih stroškov (ali prilagojenih načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov)	<u>243.000,— din</u>
	+ 2.200,— din

Pojavlja se pa zaradi spremenjenih potroškov in spremenjenih nabavnih cen (ter obračunskih postavk).

2. problem: Kolikšna je razlika med stalnim delom dejanskih splošnih proizvodnih stroškov in stalnim delom standardnih splošnih proizvodnih stroškov pri ostvarjeni proizvodnji v mesecu februarju in zakaj se pojavlja?

Stalni del dejanskih splošnih proizvodnih stroškov je za mesec februar poznan; znaša 206.400,— din. Stalni del standardnih splošnih proizvodnih stroškov za mesec februar pa je treba še izračunati. V začetku vemo le, da znaša stalni del standardnih splošnih proizvodnih stroškov pri standardnem obsegu 205.000,— din mesečno; ker je standardni obseg opredeljen z 2.500 količinskimi enotami mesečno, odpade na količinsko enoto proizvoda 205.000,— din : 2.500 ali 82,— din na enoto. Ker je bilo v mesecu februarju proizvedenih 2.430 količinskih enot, znaša stalni del standardnih splošnih proizvodnih stroškov za mesec februar $2.430 \text{ količinskih enot} \times 82,— \text{ din}$, ali 199.260,— din. Razlika je torej:

stalni del dejanskih splošnih proizvodnih stroškov	206.000,— din
— stalni del standardnih splošnih proizvodnih stroškov	<u>199.260,— din</u>
	+ 7.140,— din

Da bi jo lahko razčlenili po razlogih, pa moramo upoštevati še, koliko znaša stalni del prilagojenih načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov v tem mesecu; znaša preprosto 205.000,— din mesečno, kajti nanj ne vpliva obseg dejavnosti v posameznem mesecu. Pojasnilo razlik po razlogih pa je sedaj naslednje:

stalni del dejanskih splošnih proizvodnih stroškov	206.000,— din
— stalni del prilagojenih načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov	<u>205.000,— din</u>
	+ 1.400,— din

Ta razlika se pojavlja zaradi spremenjenih potroškov in nabavnih cen (ter obračunskih postavk):

stalni del prilagojenih načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov	205.000,— din
— stalni del standardnih splošnih proizvodnih stroškov	<u>199.260,— din</u>
	+ 5.740,— din

Ta razlika se pa pojavlja zaradi drugačnega obsega dejavnosti v mesecu februarju, kot je standardni obseg. Standardni obseg dejavnosti je opredeljen z 2.500 proizvedenimi količinskimi enotami mesečno, v mesecu februarju pa je bilo proizvedenih le 2.430 enot; razlika je torej 70 enot, od katerih bi vsaka morala absorbirati 82,— din stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov. Zmnožek 70 količinskih enot \times 82,— din pa je 5.740,— din.

Primer C: SKUPNE RAZLIKE PRI SPLOŠNIH PROIZVODNIH STROŠKIH

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja eno samo vrsto proizvoda. Standardni splošni proizvodni stroški na količinsko enoto tega proizvoda znašajo 30,— din.

Po gibljevem predračunu je mesečni znesek splošnih proizvodnih stroškov načrtovan

pri 4.000 količinskih enotah	160.000,— din
pri 8.000 količinskih enotah	200.000,— din

V mesecu marcu je organizacija združenega dela proizvedla 5.500 količinskih enot, medtem ko so se tedaj pojavili splošni proizvodni stroški s 180.000,— din.

1. problem: Kolikšen je spremenljivi del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov, ki odpade na količinsko enoto proizvoda in kolikšen je stalni del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov za posamezni mesec?

Iz gibljivega predračuna splošnih proizvodnih stroškov lahko ugotovimo najprej, koliko znaša spremenljivi del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov, ki odpade na količinsko enoto proizvoda. Če domnevamo, da je stalni del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov enak pri 4.000 količinskih enotah in pri 8.000 količinskih enotah mesečno, je vso razliko v načrtovanih splošnih proizvodnih stroških, tj. 40.000,— din (200.000,— din pri 8.000 količinskih enotah manj 160.000,— din pri 4.000 količinskih enotah) treba pripisati zgolj spremenljivemu delu načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov. Ker se ta razlika nanaša na 4.000 količinskih enot, dobimo spremenljivi del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda takole:

$$\frac{40.000,— \text{ din razlike v stroških}}{4.000 \text{ razlike v količinskih enotah}} = 10,— \text{ din}$$

Če pomnožimo ta znesek z 8.000 količinskimi enotami, dobimo 80.000,— din spremenljivega dela načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov pri obsegu dejavnosti, za katerega nam je poznan celotni načrtovani znesek splošnih proizvodnih stroškov, tj. 200.000,— din. Razlika 120.000,— din pa pomeni stalni del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov za posamezni mesec.

2. problem: Kateri obseg proizvodnje je vzet kot standardni za posamezni mesec?

Standardni splošni proizvodni stroški znašajo na količinsko enoto proizvoda 30,— din. Pri obravnavi 1. problema smo ugotovili, da znaša spremenljivi del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda 10,— din. Iz tega izhaja, da znaša stalni del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda 30,— din manj 10,— din ali 20,— din. Celotni znesek stalnega dela načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov smo pa pravtako že ugotovili pri obravnavi 1. problema; znaša namreč 120.000,— din. Če nam je sedaj poznan celotni znesek in znesek na količinsko enoto proizvoda, ni več težko ugotoviti količino, pri kateri odpade ravno toliko na količinsko enoto. Standardna mesečna količina proizvodov je dobljena takole:

$$\frac{\text{stalni stroški v celotnem znesku}}{\text{stalni stroški na količinsko enoto standardnega obsega}} =$$

$$= \frac{120.000,- \text{ din}}{20,- \text{ din}} = 6.000 \text{ količinskih enot}$$

3. problem: Zakaj se pojavljajo odmiki med dejanskimi in standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški v mesecu marcu?

Dejanski splošni proizvodni stroški znašajo 180.000,— din. Standardni splošni proizvodni stroški so pa zmnožek proizvedenih količin v tem mesecu s standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški na količinsko enoto, tj. $5.500 \times 30,-$ din ali 165.000,— din. Razlika znaša torej 15.000,— din. Da bi jo lahko pojasnili, nam je potrebno poznati še prilagojene načrtovane splošne proizvodne stroške za ta mesec, ki so sestavljeni iz stalnega dela načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov v celotnem znesku in iz zmnožka proizvedenih količin s spremenljivim delom načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda, tj. 120.000,— din + $5.500 \times 10,-$ din, ali 175.000,— din. Delne razlike so naslednje:

dejanski splošni proizvodni stroški	180.000,— din
– prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški	175.000,— din
= razlika zaradi spremenjenih potroškov in cen	+ 5.000,— din
prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški	175.000,— din
– standardni splošni proizvodni stroški ostvarjenega obsega dejavnosti	165.000,— din
= razlika zaradi spremenjenega obsega dejavnosti	+ 10.000,— din

Pri obravnavi 2. problema smo ugotovili, da kot standardni obseg šteje proizvodnja 6.000 količinskih enot proizvoda mesečno. V mesecu marcu pa je bilo proizvedenih le 5.500 količinskih enot proizvoda, torej 500 enot manj. Ker na vsako količinsko enoto odpade 20,— din stalnega dela načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov, je pri 500 količinskih enotah že za 10.000,— din neabsorbiranih stalnih stroškov, na kar kaže zgornja razlika. Ta razlika se namreč ne pojavlja pri spremenljivem delu splošnih stroškov.

Primer Č: PREDRAČUNSKA IN AKTIVNOSTNA RAZLIKA PRI SPLOŠNIH PROIZVODNIH STROŠKIH

Proučevana organizacija združenega dela proizvaja eno samo vrsto proizvoda.

V januarju je bila pri splošnih proizvodnih stroških ugotovljena predračunska razlika 300.000,— din, medtem ko aktivnostne razlike ni bilo. Sicer je pa bilo v tem mesecu proizvedenih 400 količinskih enot proizvoda, medtem ko so se splošni proizvodni stroški pojavili v znesku 3,500.000,— din.

V februarju ni bila pri splošnih proizvodnih stroških ugotovljena nikaka predračunska razlika, medtem ko je aktivnostna razlika znašala 400.000,— din. Sicer je pa bilo v tem mesecu proizvedenih 300 količinskih enot proizvoda, medtem ko so se splošni proizvodni stroški pojavili v znesku 2,800.000,— din.

V marcu je bilo proizvedenih 450 količinskih enot proizvoda, medtem ko so se splošni proizvodni stroški pojavili v znesku 3,550.000,— din.

1. problem: Koliko znaša spremenljivi del standardnih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda in koliko stalni del splošnih proizvodnih stroškov v celotnem mesečno načrtovanem znesku?

Odgovor na to vprašanje lahko oblikujemo, če je poznan gobljivi predračun stroškov, v katerem so stroški navedeni najmanj za dva obsega dejavnosti. V našem primeru gibljivi predračun neposredno ni podan, lahko ga pa sestavimo iz podatkov za mesec januar in februar. S predračunsko razliko namreč razumemo razliko med dejanskimi in prilagojenimi načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški, z aktivnostno razliko pa razliko med prilagojenimi načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški in standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega dejavnosti. V našem primeru je razmišljanje naslednje:

Mesec januar:		
dejanski splošni proizvodni stroški		3,500.000,— din
— predračunska razlika		300.000,— din
= prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v januarju		3,200.000,— din
Mesec februar:		
dejanski splošni proizvodni stroški		2,800.000,— din
— predračunska razlika		—
= prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v februarju		2,800.000,— din

Sedaj pa lahko sestavimo gibljivi predračun splošnih proizvodnih stroškov, ker so nam poznane tudi proizvedene količine v obeh mesecih:

Mesec	Količina proizvoda	Načrtovani splošni stroški
I	400 enot	3,200.000,— din
II	300 enot	2,800.000,— din

Razlika v načrtovanih splošnih proizvodnih stroških je 400.000,— din, nanaša se pa na razliko v količini, tj. na 100 količinskih enot. Na enoto torej odpade 4.000,— din in to je spremenljivi del načrtovanih (standardnih) splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto ob pogoju, da se stalni del teh stroškov ob prehodu od 300 na 400 količinskih enot mesečno ne spremeni.

Za 400 količinskih enot znaša spremenljivi del načrtovanih (standardnih) splošnih proizvodnih stroškov 400×4.000 ,— din ali 1.600.000,— din. Ker pa je celotni znesek načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov pri tem obsegu 3.200.000,— din, pomeni, da odpade na njihov stalni del razlika, tj. spet 1.600.000,— din.

2. problem: Koliko znašajo prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v marcu in koliko standardni splošni proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje v marcu?

Na prvi del vprašanja odgovor ni težak. Pri obravnavi 1. problema smo ugotovili, da znaša stalni del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov 1.600.000,— din na mesec ne glede na tedanji obseg proizvodnje. Prav tako smo pa tam ugotovili tudi, da znaša spremenljivi del načrtovanih splošnih proizvodnih stroškov na količinsko enoto proizvoda 4.000,— din. Ker je v mesecu marcu proizvedenih 450 količinskih enot, pomeni, da je celotni znesek tovrstnega dela stroškov 450×4.000 ,— din ali 1.800.000,— din. Prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v marcu so potemtakem:

stalni del	1.600.000,— din
spremenljivi del	1.800.000,— din
	<hr/>
	3.400.000,— din

Za ugotovitev standardnih splošnih proizvodnih stroškov ostvarjenega obsega proizvodnje v marcu pa moramo najprej poznati standardne splošne proizvodne stroške na količinsko enoto standardnega obsega proizvodnje. Ta podatek nam neposredno ni dan. Vendar lahko ugotovimo, kateri obseg proizvodnje je vzet kot standarden. To je tisti obseg, pri katerem ni aktivnostne razlike. V našem primeru ni aktivnostne razlike v januarju. Tedaj pa je bilo proizvedenih 400 količinskih enot proizvoda, kar šteje kot standardni obseg mesečne proizvodnje. Kolikšni so pa standardni splošni proizvodni stroški ostvarjenega obsega proizvodnje v januarju, ki je hkrati standardni obseg proizvodnje? Odgovor je mogoče oblikovati na podlagi spoznanja pri proučevanju 1. problema, da so namreč prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v januarju 3.200.000,— din. Ker je aktivnostna razlika dobljena kot razlika med prilagojenimi načrtovanimi splošnimi proizvodnimi stroški in standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški ostvarjenega obsega dejavnosti, izhaja iz podatkov za januar:

prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški	3.200.000,— din
— aktivnostna razlika	—
= standardni splošni proizvodni stroški	<hr/>
ostvarjene proizvodnje v januarju	3.200.000,— din

Ker smo ugotovili, da je januarska proizvodnja hkrati enaka standardni mesečni proizvodnji, pridemo do spoznanja, da znašajo standardni splošni proizvodni stroški na količinsko enoto standardnega obsega dejavnosti:

$$\frac{3.200.000,- \text{ din}}{400 \text{ količinskih enot}} = 8.000,- \text{ din}$$

Standardne splošne proizvodne stroške ostvarjenega obsega proizvodnje v marcu pa dobimo, če zmnožimo tedanjo proizvedeno količino proizvodov s pravkar dobljenimi standardnimi splošnimi proizvodnimi stroški količinske enote standardnega obsega, tj. $450 \times 8.000,- \text{ din}$, kar da $3.600.000,- \text{ din}$.

3. problem: Kolikšni sta predračunska in aktivnostna razlika pri splošnih proizvodnih stroških v marcu?

Od začetka so nam poznani dejanski splošni proizvodni stroški za ta mesec; znašajo namreč $3.550.000,- \text{ din}$. Prilagojene načrtovane splošne proizvodne stroške za ta mesec smo ugotovili v okviru razmišljanja o 2. problemu; znašajo $3.400.000,- \text{ din}$. Prav tako smo v istem okviru ugotovili tudi standardne splošne proizvodne stroške ostvarjene proizvodnje v marcu, tj. $3.600.000,- \text{ din}$. Iz teh podatkov pa lahko izračunamo naslednje:

dejanski splošni proizvodni stroški v marcu	3.550.000,— din
— prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v marcu	3.400.000,— din
= predračunska razlika	
(zaradi spremenjenih potroškov in cen)	+ 150.000,— din
ter	
prilagojeni načrtovani splošni proizvodni stroški v marcu	3.400.000,— din
— standardni splošni proizvodni stroški v marcu	3.600.000,— din
= aktivnostna razlika	
(zaradi spremenjenega obsega dejavnosti)	— 200.000,— din

Kot vemo iz razglabljanja o 2. problemu, je standardni obseg mesečne proizvodnje enak 400 količinskim enotam proizvodov; v mesecu marcu je bilo proizvedenih 450 količinskih enot, torej 50 količinskih enot več. Ker na vsako količinsko enoto odpade $4.000,- \text{ din}$ stalnega dela splošnih proizvodnih stroškov (glej razglabljanja v okviru 1. problema), je pri 50 količinskih enotah $200.000,- \text{ din}$ več absorbiranih stroškov te vrste, kot jih načrtujemo za mesečno razdobje.

10. OBLIKOVANJE INFORMACIJ O ODMIKIH OSTVARJENIH STROŠKOV OD NAČRTOVANIH

Odmike ostvarjenih stroškov od načrtovanih lahko proučujemo po njihovih vrstah, a tudi po stroškovnih mestih. Medtem ko utegnemo enačiti ostvarjene stroške z dejanskimi stroški, ne moremo po drugi strani enačiti načrtovane stroške s standardnimi, čeprav se pri standardnem obsegu dejavnosti utegnejo ujemati. Načrtovani obseg dejavnosti, na katerega so vezani načrtovani stroški, praviloma ni enak standardnemu obsegu, načrtovane stroške pa ne spreminjamo tedaj, kadar se ostvarjeni obseg dejavnosti razlikuje od načrtovanega. Nasprotno smo v prejšnjem poglavju vedno standardne stroške preračunali na ostvarjeni obseg dejavnosti in kot vmesno kategorijo vpeljali tudi prilagojene načrtovane stroške, ki upoštevajo enak obseg. Če potemtakem razčlenjujemo odmike ostvarjenih stroškov od načrtovanih, se kot pomemben razlog zanje utegne pojaviti tudi odmik ostvarjenega obsega dejavnosti od načrtovanega obsega dejavnosti, ki se to pot ne kaže več na stalnem delu stroškov, temveč le na spremenljivem delu stroškov, to pa je povsem skladno z njihovo izhodiščno utemeljitvijo.

Primer A: ODMIK OSTVARJENIH POSTAVK PRI OBLIKOVANJU IN RAZPOREJANJU DOHODKA OD NAČRTOVANIH

Proučevana organizacija združenega dela se ukvarja s pridobivanjem dveh vrst poslovnih učinkov, tj. učinka X in učinka Y. Proizvedene količine so hkrati prodane količine, tako da ne obstajajo zaloge, v katerih bi se zadrževani stroški. Zato so stroški hkrati odhodki. Pojavljajo se pa kot materialni stroški A, B, C in D, amortizacija E, prispevki in davki iz dohodka F, osebni dohodki pri delih G, H, I in J, osebni dohodki splošne narave K, poleg tega se pojavljajo tudi obračunani zneski za oblikovanje sklada skupne porabe L. Načrtovane velikosti za posamezno mesečno razdobje in ostvarjene velikosti določeni mesec so naslednje:

TABELA 64

Vrsta	Proizvedene in prodane količine (a)		Prodajna cena enote učinka (b)	
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)
Učinki				
X	80 enot	100 enot	2.850,— din	2.700,— din
Y	120 enot	100 enot	2.700,— din	2.850,— din

Vrsta	Potroški na enoto učinka (a)		Količina učinkov (b)		Nabavna cena prvine (c)		
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	
Spremenljivi materialni stroški	A _x	18 enot	18 enot	80 enot	100 enot	48,— din	42,— din
	B _x	19 enot	20 enot	80 enot	100 enot	24,— din	30,— din
	C _y	19 enot	19 enot	120 enot	100 enot	36,— din	30,— din
	D _y	20 enot	19 enot	120 enot	100 enot	15,— din	18,— din

Vrsta	Amortizacijska stopnja (a)		Amortizacijska osnova (b)		
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	
Amortizacija	E	0,15	0,10	300.000,— din	270.000,— din

Vrsta	Stopnja davkov in prispevkov (a)		Osnova za obračun (b)		
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	
Davki in prispevki iz dohodka	F	0,09	0,10	ostvarjeni dohodek manj 12.000 din krat število delavcev	načrtovani dohodek manj 12.000 din krat število delavcev

Vrsta	Čas na enoto učinka (a)		Količina učinkov (b)		Postavka na uro (c)		
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	
Spremenljivi osebni dohodki	G _x	1,5 ure	2 uri	80 enot	100 enot	126,— din	120,— din
	H _x	3 ure	2,5 ure	80 enot	100 enot	114,— din	105,— din
	I _y	4 ure	5 ur	120 enot	100 enot	132,— din	126,— din
	J _y	5 ur	4 ure	120 enot	100 enot	120,— din	114,— din

Vrsta	Število delavcev (a)		Znesek na delavca (b)		
	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	ostvarjeno (o)	načrtovano (n)	
Stalni osebni dohodki	K	5	6	18.000,— din	15.000,— din

Sklad skupne porabe se oblikuje s 6 % od osebnih dohodkov.

1. problem: Kolikšen je načrtovani in kolikšen ostvarjeni ostanek dohodka za akumulacijo?

Iz navedenih podatkov izračunamo načrtovani dohodek in njegovo razporejanje takole:

Načrtovani prihodki (a_n b_n)		
X	$100 \times 2.700,—$ din = 270.000,— din	
Y	$100 \times 2.850,—$ din = 285.000,— din	555.000,— din
— Načrtovani spremenljivi materialni stroški (a_n b_n c_n)		
A_x	$18 \times 100 \times 42,—$ din = 75.600,— din	
B_x	$20 \times 100 \times 30,—$ din = 60.000,— din	
C_y	$19 \times 100 \times 30,—$ din = 57.000,— din	
D_y	$19 \times 100 \times 18,—$ din = 34.200,— din	226.800,— din
— Načrtovana amortizacija (a_n b_n)		
E	$0,10 \times 270.000,—$ din	27.000,— din
= Načrtovani dohodek		301.200,— din
— Načrtovani davki in prispevki iz dohodka (a_n b_n)		
število delavcev:		
neposrednih 1.350 ur : 182 = 7,4		
splošnih $\frac{6}{13,4}$		
odbitek od osnove za obračun:		
	$13,4 \times 12.000,—$ din = 160.800,— din	
F	$0,10 \times 140.400,—$ din	14.040,— din
= Načrtovani čisti dohodek		287.160,— din
— Načrtovani spremenljivi osebni dohodki (a_n b_n c_n)		
G_x	$2 \times 100 \times 120,—$ din = 24.000,— din	
H_x	$2,5 \times 100 \times 105,—$ din = 26.250,— din	
I_y	$5 \times 100 \times 126,—$ din = 63.000,— din	
J_y	$4 \times 100 \times 114,—$ din = 45.600,— din	158.850,— din
— Načrtovani stalni osebni dohodki (a_n b_n)		
K	$6 \times 15.000,—$ din	90.000,— din
= Načrtovani ostanek dohodka za sklade		38.310,— din
— Načrtovano oblikovanje sklada skupne porabe		
L	$0,06 \times 248.850,—$ din	14.931,— din
= Načrtovana akumulacija		23.379,— din

Prav tako iz navedenih podatkov izračunamo ostvarjeni dohodek in njegovo vnaprejšnje razporejanje takole:

Ostvarjeni prihodki (a₀ b₀)

X	80 × 2.850,— din = 228.000,— din	
Y	120 × 2.700,— din = 324.000,— din	552.000,— din

— Ostvarjeni spremenljivi materialni stroški (a₀ b₀ c₀)

A _x	18 × 80 × 48,— din = 69.120,— din	
B _x	19 × 80 × 24,— din = 36.480,— din	
C _y	19 × 120 × 36,— din = 82.080,— din	
D _y	20 × 120 × 15,— din = 36.000,— din	223.680,— din

— Ostvarjena amortizacija (a₀ b₀)

E	0,15 × 300.000,— din	45.000,— din
---	----------------------	--------------

= Ostvarjeni dohodek

283.320,— din

— Ostvarjeni davki in prispevki iz dohodka (a₀ b₀)

število delavcev:

neposrednih 1.440 ur : 182 = 7,9

splošnih $\frac{5}{12,9}$

odbitek od osnove za obračun:

12,9 × 12.000,— din = 154.800,— din

F 0,09 × 128.520,— din 11.567,— din

= Ostvarjeni čisti dohodek

271.753,— din

— Obračunani spremenljivi osebni dohodki (a₀ b₀ c₀)

G_x 1,5 × 80 × 126,— din = 15.120,— din

H_x 3 × 80 × 114,— din = 27.360,— din

I_y 4 × 120 × 132,— din = 63.360,— din

J_y 5 × 120 × 120,— din = 72.000,— din 177.840,— din

— Obračunani stalni osebni dohodki (a₀ b₀)

K 5 × 18.000,— din 90.000,— din

= Ostvarjeni ostanek dohodka za sklade

3.913,— din

— Potrebno oblikovanje sklada skupne porabe

L 0,06 × 267.840,— din 16.070,— din

= Ostvarjena izguba

— 12.157,— din

Kot vidimo, je bila načrtovana akumulacija 23.379,— din, ostvarjena pa je bila izguba 12.157,— din. Ostvarjeni prihodki se niso bistveno razlikovali od načrtovanih, v večjih ostvarjenih materialnih stroških ali osebnih dohodkih, kot so bili načrtovani pri isti prvini, pa še ne smemo videti nekaj negativnega, ker je vmes lahko povečani obseg dejavnosti. Prav tako ne moremo preprosto označiti manjše ostvarjene materialne stroške ali osebne dohodke, kot so bili načrtovani pri isti prvini, kot nekaj pozitivnega, saj se za njimi lahko skriva zmanjšani obseg dejavnosti.

2. problem: Kako je mogoče razčleniti odmik ostvarjenega poslovnega izida od načrtovanega po razlogih?

Če je dana ekonomska kategorija zmnožek dveh činiteljev, tj. $a \cdot b$, potem je treba odmik njene ostvarjene velikosti od načrtovane pojasnjevati z delovanjem spremembe činitelja »a« in z delovanjem spremembe činitelja »b«. Poenostavljeno* bomo izračunali vpliv spremembe posameznega činitelja na ekonomsko kategorijo npr. takole:

$$(I) R_a = a_{0-n} b_n; \quad R_b = a_0 b_{0-n}$$

Če je pa dana ekonomska kategorija zmnožek treh činiteljev, tj. $a \cdot b \cdot c$, potem je treba odmik njene ostvarjene velikosti od načrtovane pojasnjevati z delovanjem spremembe činitelja »a«, z delovanjem spremembe činiteljev »b« in z delovanjem spremembe činitelja »c«. Poenostavljeno* bomo izračunali vpliv spremembe posameznega činitelja na ekonomsko kategorijo npr. takole:

$$(II) R_a = a_{0-n} b_n c_n; \quad R_b = a_0 b_{0-n} c_n; \quad R_c = a_0 b_0 c_{0-n}$$

Konkretni izračuni razlik so nato naslednji:

TABELA 65

	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe	
			prodanih količin (R_a)	prodajnih cen (R_b)
Prihodki	X	I	$(80-100) \times 2700$	$80 \times (2850 - 2700)$
	Y	I	$(120-100) \times 2850$	$120 \times (2700 - 2850)$

	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe		
			potroškov na enoto (R_a)	količin (R_b)	nabavnih cen (R_c)
Spremenljivi materialni stroški	A _x	II	$(18-18) \times 100 \times 42$	$18 \times (80-100) \times 42$	$18 \times 80 \times (48-42)$
	B _x	II	$(19-20) \times 100 \times 30$	$19 \times (80-100) \times 30$	$19 \times 80 \times (24-30)$
	C _y	II	$(19-19) \times 100 \times 30$	$19 \times (120-100) \times 30$	$19 \times 120 \times (36-30)$
	D _y	II	$(20-19) \times 100 \times 18$	$20 \times (120-100) \times 18$	$20 \times 120 \times (15-18)$

*Natančnejša metodologija je pojasnjena v knjigi I. Turk: Finančno računovodstvo, Založba Obzorja, Maribor, 1980.

	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe	
			amortizacijske stopnje (R _a)	amortizacijske osnove (R _b)
Amortizacija	E	I	$(0,15 - 0,10) \times 270.000$	$0,15 \times (300.000 - 270.000)$

Davki in prispevki iz dohodka	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe	
			stopenj (R _a)	osnove (R _b)
	F	I	$(0,09 - 0,10) \times 140.400$	$0,09 \times (128.520 - 140.400)$

Spremenljivi osebni dohodki	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe		
			časa na enoto (R _a)	količin (R _b)	postavke na uro (R _c)
	G _x	II	$(1,5 - 2) \times 100 \times 120$	$1,5 \times (80 - 100) \times 120$	$1,5 \times 80 \times (126 - 120)$
	H _x	II	$(3 - 2,5) \times 100 \times 105$	$3 \times (80 - 100) \times 105$	$3 \times 80 \times (114 - 105)$
	I _y	II	$(4 - 5) \times 100 \times 126$	$4 \times (120 - 100) \times 126$	$4 \times 120 \times (132 - 126)$
	J _y	II	$(5 - 4) \times 100 \times 114$	$5 \times (120 - 100) \times 114$	$5 \times 120 \times (120 - 114)$

Stalni osebni dohodki	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe	
			števila oseb (R _a)	zneska na osebo (R _b)
	K	I	$(5 - 6) \times 15.000$	$5 \times (18.000 - 15.000)$

Oblikovanje sklada skupne porabe	Vrsta	Uporabljena enačba tipa	Izračun razlike zaradi spremembe	
			stopenj (R _a)	osnove (R _b)
	L	I	$(0,06 - 0,06) \times 248.850$	$0,06 \times (267.840 - 248.850)$

Rezultati izračunov pa so naslednji:

TABELA 66

	Vrsta	Razlika zaradi spremembe		skupaj
		prodanih količin (R _a)	prodajnih cen (R _b)	
Prihodki	X	-54.000,—	+12.000,—	-42.000,—
	Y	+57.000,—	-18.000,—	+39.000,—
	Skupaj	+3.000,—	-6.000,—	-3.000,—

Vrsta	Razlika zaradi spremembe			skupaj
	potroškov na enoto (R _a)	količin proizvodov (R _b)	nabavnih cen (R _c)	
A _x	—	-15.120,—	+ 8.640,—	- 6.480,—
B _x	-3.000,—	-11.400,—	- 9.120,—	-23.520,—
C _y	—	+11.400,—	+13.680,—	+25.080,—
D _y	+1.800,—	+ 7.200,—	- 7.200,—	+ 1.800,—
Skupaj	-1.200,—	- 7.920,—	+ 6.000,—	- 3.120,—

Spremenljivi materialni stroški

Vrsta	Razlika zaradi spremembe		skupaj
	amortizacijske stopnje (R _a)	amortizacijske osnove (R _b)	
E	+13.500,—	+4.500,—	+18.000,—

Amortizacija

Vrsta	Razlika zaradi spremembe		skupaj
	stopnje (R _a)	osnove (R _b)	
F	-1.404,—	-1.069,—	-2.473,—

Davki in prispevki iz dohodka

Vrsta	Razlika zaradi spremembe			skupaj
	časa na enoto (R _a)	količin proizvodov (R _b)	postavk na uro (R _c)	
G _x	- 6.000,—	- 3.600,—	+ 720,—	- 8.880,—
H _x	+ 5.250,—	- 6.300,—	+2.160,—	+ 1.110,—
I _y	-12.600,—	+10.080,—	+2.880,—	+ 360,—
J _y	+11.400,—	+11.400,—	+3.600,—	+26.400,—
Skupaj	- 1.950,—	+11.580,—	+9.360,—	+18.990,—

Spremenljivi osebni dohodki

Vrsta	Razlika zaradi spremembe		skupaj
	števila delavcev (R _a)	zneska na delavca (R _b)	
K	-15.000,—	+15.000,—	—

Stalni osebni dohodki

Oblikovanje sklada skupne porabe	Vrsta	Razlika zaradi spremembe		skupaj
		stopenj (R_a)	osnove (R_b)	
	L	—	+1.139,—	+1.139,—

Celotna razlika v poslovnem izidu

— 35.536,— din

Znak + pomeni, da je ostvarjena velikost zaradi navedenega razloga za toliko večja od načrtovane, znak — pa, da je ostvarjena velikost za toliko manjša od načrtovane. Zato je interpretacija dobljenih rezultatov naslednja.

Ostvarjeni poslovni izid je bil za 35.536,— din manjši od načrtovanega. Glavni razlog za to najdemo v razlikah pri spremenljivih osebnih dohodkih in amortizaciji. Zaradi povečanih postavk osebnih dohodkov na uro dela so se povečali osebni dohodki za 9.360,— din, kar je v enakem znesku vplivalo na zmanjšanje ostanka dohodka. Spremenjena količina učinkov X in Y, na katero je vezan obračun teh osebnih dohodkov, je dalje povečal v celoti osebne dohodke za 11.580,— din in za prav toliko zmanjšal ostanek dohodka. Zaradi zmanjšanja količine učinkov X so se pri njih obračunani osebni dohodki zmanjšali, vendar za manj, kot so se povečali osebni dohodki v zvezi s povečano količino učinkov Y. Čeprav je celotno število količinskih enot X in Y ob primerjavi z načrtovano ostalo nespremenjeno, se je sprememba njihove sestave, tj. premik od X k Y, v pogledu obračunanih osebnih dohodkov neugodno pokazala na ostanku dohodka, kajti količinska enota Y vsebuje več ur dela kot količinska enota X. Kar se tiče amortizacije, je bila zaradi uporabe višje amortizacijske stopnje, kot je bila načrtovana, obračunana za 13.500,— din več, kot je bila načrtovana, medtem ko je povečanje amortizacijske osnove v primerjavi z načrtovano povečalo obračunano amortizacijo za 4.500,— din; oba zneska sta hkrati zmanjšala ostvarjeni ostanek dohodka ob primerjavi z načrtovanim. Na zmanjšanje ostanka dohodka pa je vplival tudi izpad v prihodkih za 3.000,— din, ki ima svoj izvor v relativno manjših prodajnih cenah pri učinkih Y. Prav tako se je gibanje nabavnih cen porabljenih materialov izkazalo negativno na ostanku dohodka; zaradi njihovega dviga pri porabljenih količinah materiala so se namreč povečali materialni stroški za 6.000,— din in za toliko tudi zmanjšal ostanek dohodka. Vendar je do povečanja cen prišlo le pri materialu A, ki je bil porabljen pri pridobivanju učinkov X, in pri materialu C, ki je bil porabljen pri pridobivanju učinkov Y, medtem ko je bila pri materialih B in D nabavna cena celo manjša, kot je bila načrtovana. Zaradi specifičnosti sestave porabljenih količin pa se je na ostanku dohodka močneje izkazalo zvišanje nabavnih cen materiala A in C kot znižanje nabavnih cen materiala B in D. Končno je bilo zaradi višje osnove tudi v večjem znesku obračunano oblikovanje sklada skupne porabe, kot je bilo prvotno načrtovano; iz tega razloga se je zmanjšal ostanek dohodka še za 1.139,— din.

Če bi na ostvarjeni ostanek dohodka vplivali le do sedaj obravnavani razlogi, bi bil še manjši ob primerjavi z načrtovanim. Tako so pa bili zaradi delne preusmeritve od učinkov X k učinkom Y zmanjšani materialni stroški za 7.920,— din. Res pa to zmanjšanje ni moglo paralizirati povečanja neposrednih osebnih dohodkov zaradi iste preusmeritve (tj. za 11.580,— din) in hkrati še izpada v prihodkih. Na delno izboljšanje siceršnjega ostanka do-

hodka je vplival tudi manjši znesek obračunanih davkov in prispevkov iz dohodka, vendar v večji meri zaradi znižanih stopenj (tj. za 1.404,— din) kot zaradi zmanjšane osnove (tj. za 1.069,— din). Končno kaže opozoriti še na manjše zmanjšanje potroškov materiala in dela na količinsko enoto učinka. Ker so pri proizvedenih količinah učinkov porabljene manjše količine materiala na količinsko enoto učinka, je v celoti bil ostvarjen prihranek 1.200,— din; res pa je ta nastal samo pri materialu B_x (za 3.000,— din), medtem ko so bile porabljene količine materiala D_y na količinsko enoto celo večje, kot je bilo načrtovano, kar se je izkazalo pri celotnem obsegu dejavnosti Y v povečanju materialnih stroškov iz tega naslova (vendar le za 1.800,— din, kar je manj kot prihranek pri materialu B_x). Do prihrankov pri obračunanih spremenljivih osebnih dohodkih 1.950,— din pa je prišlo zato, ker je bilo za ostvarjeno količino učinkov X in Y na splošno potrebnega manj časa, kot ga je bilo načrtovanega na količinsko enoto. Vendar pri podrobnejšem proučevanju ugotovimo, da se prihranki iz tega naslova pravzaprav pojavljajo le pri delih G_x in I_y (za 18.600,— din), medtem ko je pri delih H_x in J_y prišlo celo do prekoračitev (za 16.650,— din), ki so pa manjša, kot so prej navedeni prihranki. Kljub temu nas pa takšne ugotovitve navajajo na to, da proučimo še razloge, zakaj je prišlo do takšnih odmikov v pogledu časa. Naša interpretacija torej nakazuje pot za nadaljnje proučevanje, da bi v prihodnosti lahko odpravili pomanjkljivosti, do katerih je prišlo v preteklosti.

STVARNO KAZALO

- Akontiranje osebnih dohodkov, 48—52
- Aktivnostna razlika pri splošnih stroških, 154—156
- Amortizacija pri posamičnem in skupinskem obračunu, 41—44
- Dodatna dejavnost in informacije o stroških, 66—70, 77—79
- Dodatno delo delavcev in informacije o stroških, 56—65
- Informacije o stroških (splošno), 9—15
- Izbira delovnih sredstev pri določenem obsegu dejavnosti in informacije o stroških, 85—88
- Izbira obstoječega delovnega sredstva pri dani dejavnosti in informacije o stroških, 83—85
- Izbira vrste poslovnih učinkov pri omejenih zmogljivostih in informacije o stroških, 88—93
- Izogibni stroški, 10—11
- Izvoz in informacije o stroških, 113—117
- Količina v posameznem naročilu in informacije o stroških, 73—76
- Lastna proizvodnja sestavnega dela in informacije o stroških, 66—70
- Mesto odgovornosti, 14
- Nadaljevanje proizvodnje v višjo stopnjo poslovnega učinka in informacije o stroških, 110—113
- Najmanjša akumulacija, 19—22, 40
- Najnižja prodajna cena dodatne dejavnosti, 116—117
- Nakup delovnega sredstva s sredstvi poslovnega sklada in informacije o stroških kasnejšega poslovanja, 19—24
- Nakup delovnega sredstva z bančnim kreditom in informacije o stroških kasnejšega poslovanja, 24—28
- Nakup delovnega sredstva z naložbo drugih OZD in informacije o stroških kasnejšega poslovanja, 28—37
- Nakup sestavnega dela in informacije o stroških, 66—70
- Odmik dejanskih neposrednih stroškov od standardnih v ostvarjeni dejavnosti, 144—146
- Odmik dejanskih splošnih stroškov od standardnih v ostvarjeni dejavnosti, 146—156
- Odmik ostvarjenih stroškov od načrtovanih, 14—15, 157—165
- Oportunitetni stroški, 11
- Opustitev določene vrste poslovnega učinka in informacije o stroških, 93—98
- Popravilo delovnega sredstva in informacije o stroških, 70—73

- Poslovni izid v primeru pokritja poslovnih sredstev s kreditom in informacije o stroških, 118—120
- Poslovni izid v primeru pokritja poslovnih sredstev s poslovnim skladom in informacije o stroških, 121—122
- Poslovni izid v primeru pokritja poslovnih sredstev z naložbo drugih OZD in informacije o stroških, 122—125
- Potrebni dohodek, 54—55
- Potrebni obseg dejavnosti in informacije o stroških, 80—83
- Povečanje števila delavcev in informacije o stroških, 47—55
- Predračunska razlika pri splošnih stroških, 154—156
- Pričakovana akumulacija, 21—22, 40
- Prodaja delovnega sredstva pred koncem njegove življenjske dobe in informacije o stroških, 45—56
- Prodajna cena in nepopolne informacije o stroških, 99—101
- Prodajna cena in popolne informacije o stroških, 101—105
- Prodajna cena ob tržnih omejitvah in informacije o stroških, 105—110
- Realna akumulacija v razmerah inflacije in informacije o stroških, 131—135
- Sedanja vrednost prihodnjih prejemkov v zvezi z delovnim sredstvom, 22—23
- Sezonska prodaja in informacije o stroških, ki se spremenijo v odhodke, 126—131
- Skriti dobiček in skrita izguba in informacije o stroških, 135—141
- Stopnja pokrivanja najmanjše akumulacije, 21—22, 40
- Stroški (splošno), 9—15
- Stroškovna mesta, 14
- Upravljanje na podlagi izjem, 14
- Zamenjava delovnega sredstva in informacije o stroških, 37—40



NARODNA IN UNIVERZITETNA
KNJIŽNICA



00000016120

91 ZBIRKA PRIROČNIKI

60. SAMOUPRAVNO SODSTVO V ZDRUŽENEM DELU (350,00 din)
61. OSNOVE CIVILNEGA PRAVA, II. zvezek — STVARNO PRAVO (380,00 din)
62. BILATERALNI SPORAZUMI JUGOSLAVIJE O SOCIALNI VARNOSTI GLEDE NA ZAVAROVANJE ZA PRIMER BOLEZNI (340,00 din)
63. SAMOUPRAVNI SPLOŠNI AKTI ZA IZOBRAŽEVALNE ORGANIZACIJE, III. del (320,00 din)
64. ODGOVORNOST PROIZVAJALCA STVARI Z NAPAKO (330,00 din)
65. NOTRANJI PLACILNI PROMET (150,00 din)
66. VARSTVO OZNAČB GEOGRAFSKEGA POREKLA BLAGA (350,00 din)
67. DRUŽINSKO PRAVO — I. del: PRAVNA UREDITEV ZAKONSKE ZVEZE IN IZVENZAKONSKE SKUPNOSTI (433,00 din)
68. TATVINE V SAMÖPOSTREŽNIH TRGOVINAH (470,00 din)
69. ODŠKODNINSKO VARSTVO OKOLJA V JUGOSLOVANSKEM PRAVU (210,00 din)
70. ORIS UREJANJA PREMOŽENJSKEGA IN OSEBNEGA ZAVAROVANJA (375,00 din)
71. REGISTER VELJAVNIH PREDPISOV SFRJ IN SR SLOVENIJE — 1981 (520,00 din)
72. ARBITRAŽA V ORGANIZACIJAH ZDRUŽENEGA DELA (290,00 din)
73. PRAVNE ODGOVORNOSTI (280,00 din)
74. PRIPRAVNIŠTVO V TEORIJI IN PRAKSI (540,00 din)
75. ZAVAROVANJE PRED ODGOVORNOSTJO (475,00 din)
76. SISTEM DEVIZNEGA POSLOVANJA IN KREDITNIH ODNOSOV JUGOSLAVIJE (423,00 din)
77. ALKOHOLIZEM IN ZDRUŽENO DELO (490,00 din)
78. INDUSTRIJSKA LASTNINA V EKONOMSKIH ODNOSIH S TUJINO (205,00 din)
79. VOLITVE V ORGANIZACIJAH ZDRUŽENEGA DELA (310,00 din)
80. REGISTER PREDPISOV (650,00 din)
81. TEMELJI KALKULACIJE STROŠKOV V DOHODKOVNEM SISTEMU (450,00 din)
82. ODGOVORNOST PREVOZNIKA IZ POGODBE O PREVOZU STVARI PO CESTI (330,00 din)
83. NEVELJAVNOST POGODBE (330,00 din)
84. ŽIVAL IN ŠKODA (290,00 din)
85. PRAVNA VPRAŠANJA ZDRUŽEVANJA DELA IN SREDSTEV MED PROIZVODNIMI IN TRGOVINSKIMI ORGANIZACIJAMI (555,00 din)
86. TEMELJI SISTEMA CEN IN DRUŽBENE KONTROLE CEN (420,00 din)
87. IZDELAVA SAMOUPRAVNIH SPLOŠNIH AKTOV (470,00 din)
88. ARBITRAŽNA PRAVILA UNCITRAL (v tisku)
89. SAMOUPRAVNO UREJANJE DELOVNIH RAZMERIJ (1120,00 din)
90. SAMOUPRAVNO SODSTVO V ZDRUŽENEM DELU (410,00 din)
91. INFORMACIJE O STROŠKIH PRI ODLOČANJU O POSLOVANJU (680,00 din)