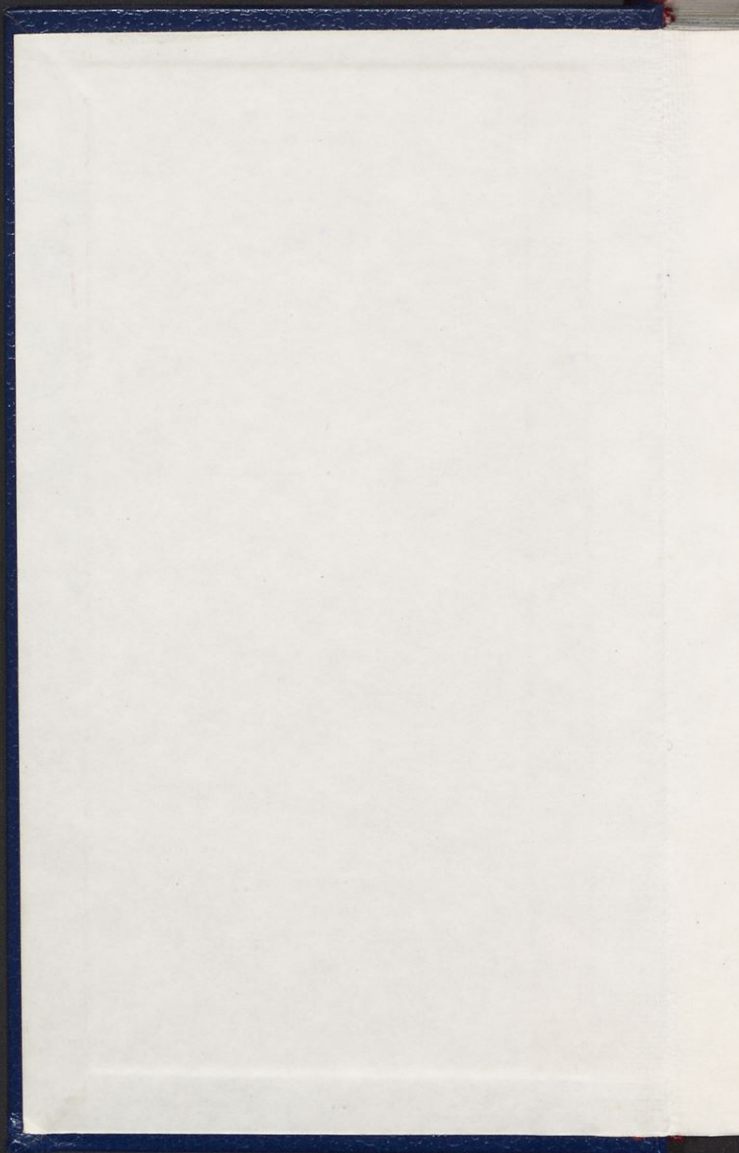


Narodna in univerzitetna knjižnica
v Ljubljani

189661



Ivan Kristan: Od ustave do statusacij in komun

Dušan Bole: Razvoj delavskega gibanja do prve svetovne vojne

Dušan Bole: Razvoj delavskega gibanja od okto-brske revolucije

Stane Možina: Kadri v podjetju

Janez Jezeršek: Kako deluje komerciala

Pribičević-Priklmajer — Tomanovič-Markovič: Sodobno mednarodno delavsko gibanje v razvitih kapitalističnih deželah

Došen-Djajić: Sodobno mednarodno delavsko gibanje v socialističnih deželah

Vuković-Redžepagić-Gligorić: Sodobno mednarodno delavsko gibanje dežel v razvoju

Stane Kavčič: Komunisti danes

Krste Cervenkovski: Vodilna vloga ZKJ

Gorazd dr. Kušej: Politični sistem SFRJ

IZIDE ŠE:

Anton dr. Žun: Država (ponatis)

Majda dr. Strobl: Družbenoekonomska ureditev Jugoslavije (ponatis)

Ivan Kristan: Samoupravljanje v delovni organizaciji



Ivan Turk

**Stroški kot podlaga
za poslovne odločitve**

DELAVSKA UNIVERZA

I V A N T U R K

STROŠKI KOT PODLAGA
ZA POSLOVNE
ODLOČITVE



007000000 ©

000000000 .IIIIV .ES

CANKARJEVA ZALOŽBA V LJUBLJANI 1965

I V A N T U R K

STROŠKI KOT PODLAGA
ZA POSLOVNE
ODLOČITVE

OBRAVSKA UNIVERZA



23. VIII. 1990

D 99000709

UNIVERZA NA ULJUBLJANI

188881

UVOD

Pomen poznavanja stroškov

živati s poslovno dejavnostjo nastajajo tudi njeni stroški. Zato si ni mogoče misliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov, ki jih te postavljajo. Seveda je predkalkulacij in obračunskih kalkulacij na primer ni potrebno samo zato, ker jih zahtevajo gospodarsko-financijski predpisi, temveč tudi zato, ker so podlaga za poslovne odločitve. Gospodarska organizacija lahko malo ne more nastopiti na trgu, če ne bi poznala stroškov svojih proizvodov. Če volja tako za ugotoviti stroške za vsak svoj trg. V obliki poznanih stroškov opravljajo stroški s postavljanjem in gibanjem prodajnih cen, ki so potrebni odvisno od stroškov. Da bi gospodarska organizacija začela s kakšno prodajo, cenno lahko nastopi na trgu, mora poznati stroške, ki obremenjujejo proizvodnjo proizvodov. Prav tako mora gospodarska organizacija dobro poznati stroške, ki obremenjujejo poslovanje proizvodov takrat, kadar se prodaja ali se pri težkih stroških, kakršna so, iz proizvodnje ali je vredno bolje, da v njih stroški zmogljivosti pride k stroški izbiri proizvodov. Poznavanje ustreznih stroškov npr. tudi ni mogoče pravilno odgovoriti na vprašanje, ali bi se proizvodnja organizacije izplačala, da pri kakšni prodajni ceni v kooperaciji ali da jo opravijo v celoti ali samo.

Če se spetnih primerov zdi, da so imeli po prvi strani in najprej stroške za vsakega odločitev in stroške proizvodnje v gospodarstvu organizacije. Najprej bi lahko rekli, da primere s stroški nabave, finančne stroške stroške stroške poslovne politike. Čeprav je poslovna politika na splošno izpostavljen najprej stroški

189661 X

189661



10 15 04 / 19 66

Pomen poznavanja stroškov

Hkrati s poslovno dejavnostjo nastajajo tudi njeni stroški. Zato si ni mogoče misliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov, ki jih te povzročajo. Se-stavljanje predkalkulacij in obračunskih kalkulacij na primer ni potrebno samo zato, ker jih zahtevajo gospo-darsko-finančni predpisi, temveč zlasti zato, ker so pod-laga za poslovne odločitve. Gospodarska organizacija kratko malo ne more nastopati na trgu, ne da bi poznala stroške svojih proizvodov. To velja tako za notranji ka-kor za zunanji trg. V obeh primerih nastajajo vprašanja v zvezi s postavljanjem in gibanjem prodajnih cen, ki so predvsem odvisne od stroškov. Da bi gospodarska organizacija vedela, s kakšno prodajno ceno lahko na-stopa na trgu, mora poznati stroške, ki obremenjujejo posamezen proizvod. Prav tako mora gospodarska orga-nizacija dobro poznati stroške, ki obremenjujejo posa-mezen proizvod takrat, kadar presoja, ali se ji pri tržnih cenah, kakršne so, izplača neka proizvodnja ali je na-sprotno bolje, da v mejah svojih zmogljivosti pride k drugačni izbiri proizvodov. Brez poznavanja ustreznih stroškov npr. tudi ni mogoče pravilno odgovoriti na vprašanje, ali je za gospodarsko organizacijo ugodneje, da pri kaki proizvodnji sodeluje s kooperanti ali da jo nasprotno v celoti opravi sama.

Že iz zgornjih primerov vidimo pomen, ki ga ima po-znavanje stroškov za pravilno vodenje prodajne in pro-izvodne politike v gospodarski organizaciji. Navedli bi seveda lahko še primere s področja nabavne, finančne ali kake druge posebne poslovne politike. Čeprav je po-slovna politika na splošno izpostavljena najrazličnejšim

vplivom, pa lahko trdimo, da njeno določanje in usmerjanje le ni izvedljivo brez poznavanja stroškov.

Podatke o stroških nam daje stroškovno računovodstvo. Ker oblikovanje poslovne politike ni izvedljivo brez podrobnega poznavanja stroškov, moramo seveda primerno organizirati že samo stroškovno računovodstvo. Ne zadošča zgolj takšna njegova organizacija, ki omogoča poslovni politiki podrobno poznavanje stroškov. Potrebno je, da omogoča poslovni politiki tudi pravočasno poznavanje stroškov. Zahtevi, ki ju postavlja poslovna politika pred stroškovno računovodstvo, sta torej dve: primernost podatkov in njihova pravočasnost.

Podatkov o resnično nastalih stroških ni mogoče uporabljati pri vsakodnevni odločitvah, ker so uporabni prekasno, tj. šele po obračunskem razdobju in tistem času, ki je potreben za sam obračun. Zato dobiva čedalje večji pomen planiranje stroškov. Le z zanesljivim planiranjem lahko pridemo do podatkov v najkrajšem času. Ravno to pa je potrebno pri poslovnih odločitvah, čeprav se moramo hkrati zavedati, da bodo razpoložljivi podatki manj natančni.

Z druge strani je s planiranjem stroškov v marsičem podan notranji kriterij za pravilnost stroškov, s čimer je omogočeno nadzorstvo nad njimi. V tej zvezi se med drugim zastavlja vprašanje odgovornosti za stroške. Samo nadzorstvo nad stroški, ki ga omogočajo plansko postavljena merila, že nakazuje, kje je mogoče raziskovati možnost za izboljšave. Pri takšnem raziskovanju je seveda potrebno proučiti vse činitelje, 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 gospodarskih organizacijah 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 gospodarski organizaciji najboljše poslovne rezultate.

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 gospodarske organizacije niso bolj proučevale možnosti za zniževanje stroškov. Še več: mnogi voditelji gospodarskih organizacij so celo bili mnenja, da so poglavitno področje njihovega dela stiki z organi družbene skupnosti, saj so npr. uspešno rešene zahteve, naj se spremeni inštrumenti, najhitreje in najlažje pripomogle, da so se izboljšali poslovni rezultati. Odločni ukrepi za stabilizacijo gospodarstva in ureditev trga v zadnjem času pa ne pomenijo le preobrat na področju oblikovanja cen, ampak tudi preusmeritev k intenzivnejšemu gospodarjenju. Področje stroškov, ki je bilo v preteklosti iz opisanih razlogov nekoliko zapostavljeno, se uvršča v teh novih razmerah na prvo mesto med problemi, ki zanimajo upravljavce.

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

Namen pričujočega dela je, da neposredne proizvajavce — upravljavce v gospodarskih organizacijah seznanimo s temeljnimi značilnostmi stroškov in z njihovimi problemi. Ni potrebno, da bi neposredni proizvajalci — upravljalci obvladali tehniko predračunavanja, obračunavanja, nadzorovanja in analiziranja v stroškovnem računovodstvu. Potrebno pa je, da znajo postavljati načelna vprašanja, na katera mora odgovoriti računovodski sektor, prav tako pa je tudi potrebno, da znajo strokovne odgovore pravilno presoјati in jih upoštevati kot podlago svojih poslovnih odločitev.

KAJ SO STROŠKI

V vsakdanjem življenju mnogokrat govorimo o stroških kot o tistem, kar nas je nekaj stalo. Toda stroški niso istovetni z izdatki. Če smo npr. meseca oktobra v domačem gospodinjstvu kupili krompir za vso zimo, smo tedaj imeli višje denarne izdatke, nikakor pa ne višje življenjske stroške. Podobno moramo tudi v gospodarski organizaciji razlikovati nakup in z njim zvezano plačilo od porabe in z njo zvezanim stroškom. Kadar npr. predilnica kupi bombaž, njegova nabavna cena še ne pomeni stroška; šele tedaj, ko je bombaž predelan v predivo, začnemo govoriti o strošku te surovine. Podobno tudi kupnina za kamion, denimo 5 milijonov din, v trenutku nakupa še ni strošek; to je le denarni izdatek, ki se spreminja v strošek postopoma, skladno z uporabo kamiona. Pojem stroškov je potemtakem tesno povezan s pojmom porabe, ali bolje, potroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in storitev pri nekem poslovnem procesu. Delovna sredstva, delovni predmeti, delovna sila in storitve so elementi vsakega delovnega procesa; brez njih si tudi poslovnega procesa ne moremo zamisliti. Zato si najprej oglejmo, kaj so, nato pa, kakšen značaj ima njihova poraba. Šele tako se bomo lahko dokopali do pravega spoznanja, kaj so stroški in kako nastajajo.

Delovna sredstva so predvsem same delovne priprave, tj. stroji, naprave in inštalacije, orodje, transportna sredstva in inventar. Vendar v širšem smislu spadajo k delovnim sredstvom še npr. „gradbeni objekti in zemljišča. V rudarstvu se jim zatem pridružujejo tako imenovana rudarska dela in globinska vrtanja, v kmetijstvu in gozdarstvu pa dolgoletni nasadi in temeljna čreda.

Vendar se pri nadaljnjih izvajanjih poenostavljeno omejimo raje na delovne priprave kot osrednje predstavnike delovnih sredstev. Kakor smo že omenili, se med njimi pokažejo najprej stroji.

Stroji so lahko energetske ali delovne. Energetske stroje proizvajajo energijo (npr. parni stroji, Diesellovi motorji), ali jo spreminjajo (npr. elektrogeneratorji, elektromotorji). Delovni stroji lahko obdelujejo in predelujejo delovne predmete mehanično (npr. vrtni stroji, šivalni stroji), toplotno (npr. aparati za izparevanje) ali kemično (npr. aparati za destilacijo in filtriranje).

Zatem uvrščamo med delovna sredstva naprave in instalacije. Te so lahko energetske, če prenašajo in dovajajo energijo (npr. transmisije), lahko so proizvodne (npr. kotli), lahko tudi transportne (npr. tekoči trak).

V posebno skupino delovnih sredstev spada orodje. Orodje je lahko strojno orodje (npr. svedri, rezkala) ali pa ročno orodje (npr. kladivo, klešče, pila, dleto).

Transportna sredstva, ki prav tako spadajo med delovna sredstva, so lahko sredstva zunanega transporta (npr. kamioni, traktorji) ali pa sredstva notranjega transporta (npr. industrijske lokomotive in vagoni).

Končno spada med delovna sredstva še inventar ne glede na to, ali ga uporabljamo v obratih ali v upravnih pisarnah. Takšen značaj imajo npr. mize, stoli in police.

Delovni predmeti so nasprotno predvsem surovine, material, polproizvodi in deli, ki se spreminjajo v nastajajoče proizvode ali nasprotno sodelujejo pri nastajanju proizvodov le posredno, v okviru vsega poslovnega procesa, npr. gorivo ali pisarniški material. V širšem smislu uvrščamo med delovne predmete tudi energijo.

Razlikovanje med surovinami in materialom mnogokrat ni povsem jasno. Z izrazom »surovina« moramo predvsem označevati le material, ki je rezultat rudarske, kmetijske ali gozdarske dejavnosti. Nasprotno pa praksa rada istoveti surovine kar s temeljnim materialom, ki je potreben pri proizvodnem procesu. Razlika med polproizvodi in deli je v tem, da bodo prvi pri nadaljnji proizvodnji še spremenili svojo obliko ali sestavo, drugi pa ne

več. Ne glede na njihove pojavne oblike smo delovne predmete lahko kupili na trgu ali pa izvirajo iz poprejšnje faze proizvodnega procesa v isti gospodarski organizaciji. V tkalnici npr. lahko nastopa kot delovni predmet nabavljeno predivo ali pa predivo, ki je bilo proizvedeno v predilnici istega podjetja. Podobno velja npr. za energijo. Gospodarska organizacija lahko npr. potrebno energijo dobavi iz javnega omrežja ali pa jo proizvaja sama v lastni elektrarni ali toplarni.

Doslej smo se dotaknili prvih dveh elementov poslovnega procesa. Izhodišče vsakega delovnega procesa, ki se z vidika posamezne gospodarske organizacije kaže kot njen poslovni proces, je pa seveda *delo* samo. Delo je zavestna, vnaprej premišljena dejavnost, ki jo opravljamo z določnim namenom. V našem primeru je ta namen vključen v doseganje ekonomskih smotrov gospodarske organizacije, tj. v proizvodnjo kakih predmetov ali v opravljanje kakih storitev s primernim finančnim rezultatom. Toda delo ne nastopa samo po sebi, temveč je vedno povezano s trošenjem delovne sile. Ni dela brez delovne sile, tj. brez fizičnih in umskih sposobnosti, ki jih ima živ individuum, delavec. Ne moremo torej isto-vetiti delavcev z delovno silo. Delovna sila je le lastnost delavcev, ki se pokaže pri delovnem ali poslovnem procesu. Neogiben pogoj vsakega poslovnega procesa je, da se ga udeležujejo delavci. Vendar v poslovnem procesu, vsak delavec ni primeren za vsako delovno mesto. Odtod tudi poudarek na delovni sili kot elementu poslovnega procesa.

Sodobna gospodarska organizacija ne bo mogla organizirati svojega poslovnega procesa praviloma niti tedaj, ko bo imela delovna sredstva, delovne predmete in delovno silo. Kot element njenega poslovnega procesa nastopajo tudi razne *storitve*, ki jih ne moremo uvrstiti niti med delovna sredstva niti med delovne predmete, še manj pa seveda med delovno silo. Prevozne storitve, popravila, storitve PTT in številne druge omenjamo samo kot primer za ta nov element poslovnega procesa. Posebna vrsta storitev so patenti in licence, končno pa moramo med nje uvrstiti tudi storitve, ki so povezane s

tako imenovanimi zagonskimi stroški ali z uvajanjem nove proizvodnje.

Patent je avtorjeva pravica do lastnine na neki iznajdbi zaradi njene večletne uporabe, licenca pa je pravica do večletne uporabe s patentom zaščitene iznajdbe. Vzemimo kot primer proizvodnjo avtomobilov Crvena zastava. Splošno znano je, da poteka ta proizvodnja po licenci FIAT. To pomeni, da je italijanska tovarna dala naši tovarni v uporabo vse načrte za obvladanje tovrstne proizvodnje, pri čemer pa se ni odpovedala pravici, da tudi sama izdeluje istovrstne proizvode. Domača tovarna bi lahko imela potrebne stroje, material in delavce, vendar brez raziskovalnih in organizacijskih priprav, ki so vsebovane v veliki množini prevzetih načrtov, verjetno ne bi mogla pričeti proizvodnje. Zato je pač potrebno tudi patente in licence včasih uvrstiti med elemente proizvodnega procesa.

Podobno je z že omenjenimi zagonskimi stroški in z uvajanjem nove proizvodnje. Tako imenovani zagonski stroški nastajajo pri novih podjetjih ali pri novih obratih. Vzemimo, da smo ustanovili novo podjetje. Dokler takšno podjetje gradimo, pri njem še ne zaznamujemo proizvodnje. Tedaj le zidamo potrebne objekte, kupujemo in montiramo opremo in podobno. Toda tudi v tej fazi obstoja potrebuje podjetje administrativno osebje. Postavljen je direktor, v pisarni delajo prvi uslužbenci, nastajajo stroški v zvezi z najemom pisarniških prostorov, za elektriko, kurjavo, razsvetljavo in PTT, stroški za študije in raziskave, za vzgojo kadrov in podobno. Vsi tako imenovani zagonski stroški dejansko oblikujejo nekakšno nematerialno investicijo, ki je v prvi fazi obstoja novega podjetja neizbežna, vendar se zaradi nje ne povečuje vrednost zgradb in strojev, niti ob nastanku ne bremeni proizvodnje, ker je pač še ni. Ko podjetje končno prične proizvodnjo, daje ta prvotna zagonska dejavnost koristne učinke podobno kakor patenti ali licence: brez nje v preteklosti tudi ne bi bila mogoča proizvodnja v sedanosti in prihodnosti.

Stroški z uvajanjem nove proizvodnje imajo spet podoben značaj, le da jih ugotavljamo v že delujočih po-

djetjih ali obratih. Ko podjetje ali obrat želi bistveno spremeniti svoj proizvodni program, mora s tem namenom poprej začeti večje raziskovalne in organizacijske priprave. Učinki te pripravljalne dejavnosti iz preteklosti se nato kažejo na učinkih v sedanjosti in prihodnosti.

Tako smo si ogledali vse štiri elemente poslovnega procesa. Zaradi nastopanja v poslovnem procesu pa delovna sredstva, delovni predmeti, delovna sila in storitve ne ostanejo nespremenjeni, temveč se trošijo. Velikost njihovih potroškov je pri tem v načelu odvisna od trajanja in intenzivnosti samega trošenja. Oglejmo si zdaj podrobneje posebnosti tega trošenja pri različnih elementih poslovnega procesa!

Delovna sredstva pri poslovnem procesu ne spremenijo svoje oblike, temveč vstopijo vanj s svojimi lastnostmi; te so vedno vezane na obstoj delovnih sredstev v celoti. Predočimo si npr. vlogo posameznega stroja pri proizvodnji, ki jo nato lahko posplošimo na vsa delovna sredstva. Tiskarski stroj npr. lahko uporablja tiskarna ne samo več let, temveč celo več desetletij, ker ohranja toliko časa svoje prvotne lastnosti; ohranja pa tudi svojo prvotno obliko. Pri posameznem proizvodnem ali poslovnem procesu, ki je časovno in stvarno omejen, se torej delovna sredstva ne spremenijo toliko, da bi prenehala obstajati v svoji prvotni obliki in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Pri posameznem procesu le izkoriščamo koristne lastnosti delovnih sredstev; izkoriščamo pa lahko te lastnosti toliko časa, dokler delovna sredstva kot taka obstajajo. Tudi če sproti nadomeščamo tiste njihove dele, ki se hitreje izrabljajo, ne moremo podaljševati njihove življenjske dobe v nedogled. Fizična obraba delovnega sredstva je sorazmerna s časom njegove uporabe pri poslovnem procesu. Čim bolj delovno sredstvo uporabljamo, tem večjo obrabo lahko pričakujemo. Če delamo npr. z nekim strojem v treh izmenah, bo njegova letna fizična obraba gotovo trikrat večja, kakor če bi z njim delali le v eni izmeni. Če je neposredni rezultat sodelovanja delovnega sredstva pri poslovnem procesu kakšen proizvod, lahko rečemo, da je fizična obraba de-

lovnega sredstva sorazmerna z obsegom proizvodnje, pri kateri je sodelovalo.

Drugače je pri fizičnem staranju delovnega sredstva. Fizično staranje delovnega sredstva ni posledica sodelovanja delovnega sredstva pri samem proizvodnem ali poslovnem procesu, ampak lahko nastopa tudi tedaj, kadar delovnega sredstva sploh ne uporabljamo. Morda bo na osebnem avtomobilu več škode, če bo dalj časa stal v garaži, kakor če ga bomo uporabljali. Zaradi učinkovanja naravnih sil začno delovna sredstva rjaveti, prepepervati, oksidirati in podobno, skratka, načne jih »zob časa«.

Poleg fizične obrabe in fizičnega staranja lahko nastopa še tehnično staranje delovnega sredstva. Znano je, da prinašajo proizvajalci na trg tehnično čedalje bolj izpopolnjena delovna sredstva, ki povzročajo, da se sčasoma uporaba starih, čeprav še niso fizično izrabljena, ne izplača več. Vzemimo kot primer tip telefona iz prve dobe telefonije in možnost njegove uporabe danes v dobi avtomatskih telefonskih zvez.

Končno lahko postanejo delovna sredstva nekoristna tudi zaradi tega, ker je izginil delovni predmet, ki so mu bila namenjena; če je npr. rudno ležišče izčrpano, nekaterih rudniških naprav ni mogoče prenesti drugam. V tem primeru govorimo o ekonomski zastarelosti delovnih sredstev.

Zaradi fizične obrabe, fizičnega staranja, tehničnega staranja in ekonomskega staranja postane prej ali slej vsako delovno sredstvo nesposobno za nadaljnjo uporabo in s tem preneha obstajati kot delovno sredstvo. Ravno to dejstvo pa nakazuje, da moramo v vsakem posameznem razdobju računati s potroški delovnih sredstev, čeprav jih neposredno v fizikalnih merskih enotah praviloma ne moremo izraziti. Letne potroške delovnih sredstev lahko morda izrazimo le v odstotkih, ki jih pomeni posamezno leto v vsej njihovi življenjski dobi. Če je npr. normalna življenjska doba kakega stroja 10 let, lahko potemtakem domnevamo, da je njegova letna obraba 10-odstotna.

Delovni predmeti se pri poslovnem procesu obnašajo povsem drugače od delovnih sredstev. Delovni predmeti pri poslovnem procesu v nasprotju z delovnimi sredstvi prenehajo obstajati v svoji prvotni samostojni obliki in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Pri poslovnem procesu se delovni predmeti spreminjajo v nekaj drugega; nastopanje delovnih predmetov v poslovnem procesu je hkrati njihovo negiranje. Bombaž se v bombažni predilnici spremeni v predivo, predivo se v tkalnici spremeni v tkanino, premog se v peči spremeni v energijo itd. Potroški delovnih predmetov so v nasprotju s potroški delovnih sredstev neposredno merljivi, saj jih ugotavljamo s količinami, ki so prenehale obstajati. Pri delovnih predmetih torej lahko govorimo o njihovi porabi, medtem ko smo pri delovnih sredstvih govorili le o njihovi obrabi.

Zaradi sodelovanja ljudi v poslovnem procesu pride vsekakor do trošenja njihove energije v fiziološkem in psihološkem pogledu. Vendar potroškov *delovne sile* iz povsem praktičnih razlogov spet ni mogoče izmeriti neposredno. Ker je v načelu velikost potroškov kateregakoli elementa poslovnega procesa odvisna od trajanja in intenzivnosti samega trošenja, si zdaj lahko pomagamo kako z delovnim časom in delovnim učinkom, upoštevamo pa tudi težo samega dela ali pomembnost delovnega mesta ter druge značilnosti.

Kako je pa pri *storitvah*? Ker storitve nimajo svoje materialne oblike, bi lahko trdili, da so porabljene istočasno, kakor so proizvedene. Ta ugotovitev pa pri študiju potroškov ne bi bila dovolj natančna, ker se moramo vedno vprašati, pri katerem poslovnem procesu nastopajo storitve kot element, ali na katera razdobja se nanašajo. V tem primeru moramo razlikovati med storitvami z enkratnim ali takojšnjim učinkom in med storitvami z učinkom, ki se razteza na daljše razdobje. V prvo skupino spadajo npr. prevozne storitve, PTT storitve ali storitve v zvezi z denarnim in plačilnim prometom. Te storitve so porabljene že ob samem nastanku. Drugače je s storitvami iz druge skupine. Med te moramo uvrščati npr. patente ali licence, raziskovalne storitve v zvezi

z uvajanjem nove proizvodnje in podobne. Te se nanašajo na poslovni proces v daljšem časovnem razdobju ter lahko domnevamo, da se trošijo le postopoma.

Medtem ko si s potroški mislimo nekako količine porabljenih ali obrabljenih elementov poslovnega procesa, so stroški s ceno izraženi potroški. To pomeni, da moramo potroške obračunati po cenah ali obračunskih postavkah, s čimer jih na podlagi skupnega imenovalca spremenimo v stroške. Stroški načelno niso nič drugega kakor s ceno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in storitev pri proučevanem poslovanju gospodarske organizacije.

Vidimo torej, da nas takšna logična izvajanja niso pripeljala samo do razumevanja stroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev, temveč tudi do razumevanja stroškov delovne sile. S tem pa zadenemo na problem, ki je na prvi pogled v nasprotju z našim dohodkovnim sistemom. Ker terja ta problem posebno obravnavo, ga bomo prihranili za prihodnje poglavje, medtem ko se bomo tu omejili le na stroške delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev, tj. na stroške, ki jih v smislu naših gospodarsko-finančnih predpisov označujemo kot »poslovne stroške«.

Najbolj pogost strošek v zvezi z nastopanjem *delovnih sredstev* je strošek amortizacije; amortizacija je tista vrednost delovnih sredstev, ki so jo ta v nekem obračunskem razdobju izgubila v njeni prvotni funkcionalni obliki in ki je tedaj prešla na proizvode. Če potroške delovnih sredstev izrazimo z odstotkom obračunskega razdobja v vsej njihovi življenjski dobi, dobimo pravzaprav amortizacijske stopnje. Cena, s katero moramo obračunati te potroške, pa je nabavna cena. Vzemimo, da znaša nabavna cena delovnega sredstva 1 milijon din, medtem ko je njegova domnevna življenjska doba 10 let; to pomeni, da bomo letne potroške izrazili z 10 %, višino amortizacije kot stroška pa izračunali tako, da bomo s tem odstotkom ustrezno pomnožili nabavno ceno, pri čemer bomo dobili 100.000 din na leto.

Vendar s tem nismo rekli, da je takšno izračunavanje amortizacije, ki je pri nas tako rekoč vsakdanje, tudi edino teoretično mogoče. Poleg tako imenovane časovno obračunane amortizacije poznamo v načelu še funkcionalno obračunano amortizacijo. V tem primeru povezujeemo zmanjševanje vrednosti delovnih sredstev z urami njihovega dela ali s količino proizvedenih predmetov ali opravljenih storitev, pri katerih so bila soudeležena. Vzemimo kot primer, da kupi podjetje kamion z nosilnostjo 3 t ter računa, da bo z njim lahko prevozilo 200.000 km. To pomeni, da bo njegov pričakovani učinek znašal $200.000 \text{ km} \times 3 \text{ t} = 600.000 \text{ tkm}$. Če je kamion stal 6 milijonov din, pomeni, da bo amortizacija obračunana takole:

$$6.000.000 \text{ din} : 600.000 \text{ tkm} = 10 \text{ din na } 1 \text{ tkm}$$

Če število prevoženih tonskih kilometrov v nekem obračunskem razdobju pomnožimo s tako dobljeno tarifo, dobimo amortizacijo tega delovnega sredstva v proučevanem obračunskem razdobju.

Vsa delovna sredstva, ki jih uporablja posamezna gospodarska organizacija, pa niso nujno njena lastna delovna sredstva. Morda je gospodarska organizacija vzela kak stroj samo v zakup; v tem primeru plačuje zanj zakupnino. Torej je tudi zakupnina lahko v ceni izražen potrošek delovnih sredstev. Zlasti pogosta je pri trgovskih podjetjih, ki imajo poslovne lokale v tujih stavbah. Res je način oblikovanja zakupnine nekoliko drugačen kakor način izračunavanja amortizacije. Predvsem je zakupnina praviloma večja od ustrezne amortizacije. Zato pa z druge strani tisti gospodarski organizaciji, ki je vzela delovno sredstvo v zakup, ni potrebno dolgoročno vezati svojih denarnih sredstev, ker plačuje zakupnino sproti.

Pri delovnih predmetih so cene, s katerimi moramo obračunati potroške, prav tako njihove nabavne cene. Denimo, da smo v mesecu dni porabili 800 kg nekega specialnega materiala; če je njegova nabavna cena 2.000 din za 1 kg, pomeni, da bo v zvezi z njim nastal strošek v višini $800 \times 2.000 \text{ din} = 1.600.000 \text{ din}$. Toda

nabavne cene niso stalno enake, temveč se sčasoma spreminjajo. Ker imamo potencialne delovne predmete stalno v zalogi, se lahko vprašamo, po kateri nabavni ceni moramo ovrednotiti porabljene količine in po kateri tiste količine, ki so še ostale v zalogi. Na to vprašanje lahko odgovorimo na več načinov, vendar se je pri nas uveljavilo mnenje, da v zalogi ni več mogoče razlikovati značilnosti posameznih prejemov potencialnih delovnih predmetov; vsak nastopa kot poprečni predstavnik zaloge ter mu je mogoče pripisati le poprečno nabavno ceno. Ob vsakem novem prejemu moramo torej izračunati novo poprečno nabavno ceno, ki upošteva prejšnjo nabavno ceno zaloge in novo nabavno ceno prejema. Porabo delovnih predmetov obračunamo po zadnji poprečni ceni, prav tako pa tudi zalogo potencialnih delovnih predmetov.

Oglejmo si praktičen primer, da bi nam bila izvajanja bolj razumljiva!

Vzemimo, da ima gospodarska organizacija v začetni zalogi 20 kg nekega materiala po ceni 100 din za kilogram, kasneje pa ga kupi še 10 kg, vendar že po višji ceni, denimo 150 din za kilogram. Kakšna bo poprečna kilogramska cena v novi, povečani zalogi? Izračunamo jo takole:

$$\begin{array}{r}
 \text{zaloga } 20 \text{ kg po } 100 \text{ din} = 2.000 \text{ din} \\
 + \text{ nabava } 10 \text{ kg po } 150 \text{ din} = 1.500 \text{ din} \\
 \hline
 = \text{zaloga } 30 \text{ kg} \qquad \qquad \qquad 3.500 \text{ din}
 \end{array}$$

Če ima 30 kg nove zaloge vrednost 3.500 din, pomeni, da je 1 kg poprečno vreden 3.500 din: 30 kg ali 116,66 din. To je nova poprečna cena. Če zdaj gospodarska organizacija porabi 10 kg tega materiala, bo izračunala ustrezni strošek tako, da bo 10 kg pomnožila z novo poprečno ceno 116,66 din, pri čemer bo dobila znesek 1.166,66 din.

Znano pa je, da večina gospodarskih organizacij uporablja stalne (planske) cene materiala. Kako je v tem primeru mogoče ugotoviti stroške porabljenega materiala?

Vzemimo, da znaša stalna (planska) cena proučevanega materiala 100 din. V začetni zalogi ima gospodar-

ska organizacija spet 20 kilogramov tega materiala po ceni 100 din, kasneje pa nabavi še 10 kg, vendar že po novi ceni 150 din. Vidimo, da zdaj dejanska nabavna cena za 50 din prekoračuje stalno (plansko) ceno. To seveda prav nič ne moti prikazovanja v materialnem knjigovodstvu. Materialno knjigovodstvo obravnava material samo po stalnih (planskih) cenah, pač pa finančno knjigovodstvo ugotavlja razliko med dejanskimi in stalnimi (planskimi) cenami za vso količino v zalogi. V našem primeru je torej prikaz takle:

$$\begin{array}{l}
 \text{zaloga } 20 \text{ kg po } 100 \text{ din} = 2.000 \text{ din} \\
 + \text{ nabava } 10 \text{ kg po } 100 \text{ din} = 1.000 \text{ din; razlika} + 500 \text{ din} \\
 \hline
 = \text{zaloga } 30 \text{ kg po } 100 \text{ din} = 3.000 \text{ din; razlika} + 500 \text{ din}
 \end{array}$$

Vidimo, da se na zalogo 30 kg proučevanega materiala nanaša razlika med dejansko in stalno (plansko) nabavno ceno v znesku 500 din. Če ga nato porabimo 10 kg, bomo porabljeno količino obračunali najprej po stalni (planski) nabavni ceni 100 din in dobili strošek 1.000 din. Toda prejšnja razlika med cenami 500 din se ne nanaša samo na preostalo zalogo 20 kg, temveč tudi na porabljeno količino 10 kg. Ker smo od 30 kg porabili 10 kg ali $\frac{1}{3}$, je treba tudi $\frac{1}{3}$ prejšnje razlike med dejansko in stalno (plansko) nabavno ceno poračunati s porabljeno količino. To pomeni, da strošek 10 porabljenih kilogramov ne znaša samo 1.000 din, temveč še $\frac{1}{3}$ od 500 din, tj. 166,66 din ali skupno 1.166,66 din. Dobimo torej enake stroške kakor v prvem primeru, vendar na drug način.

V praksi seveda rezultati obeh obračunov niso vedno enaki. Večje razlike nastajajo iz dveh razlogov. Najprej se razlika med dejanskimi in stalnimi (planskimi) cenami ne obračunava sproti, temveč po nekem razdobju, na primer mesecu ali trimesečju. Nato pa razlika ni obračunana posebej za vsako vrsto materiala, temveč za vso skupino, pri čemer se izravnavajo razlike v različnih smereh in z različno intenzivnostjo. ..

Izračunanje stroškov *storitev* lahko primerjamo z ustreznim izračunanjem stroškov pri delovnih sredstvih

ali delovnih predmetih. Z izračunanjem pri delovnih sredstvih ga lahko primerjamo le tedaj, kadar imamo pred očmi storitve z dolgotrajnim učinkom, ki v nekem obračunskem razdobju še ne izgube vse svoje nabavne vrednosti. Denimo, da je gospodarska organizacija odkupila neko licenco, ki jo lahko uporablja 10 let. V 1 letu bo torej izkoristila 10 % njenega učinka. Če je nabavna cena te pravice znašala 1 milijon din, pomeni, da bo letna amortizacija znašala 10 % od 1 milijona din ali 100.000 din.

Večinoma pa imamo opravka le s storitvami, ki jih kot elemente poslovnega procesa porabimo takoj, to je hkrati z njihovim nastankom. Spomnimo se spet na prevozne storitve, storitve PTT ali podobne. Te se z vrednostnega stališča pokažejo kot strošek takoj in v celoti. Glede tega so podobne delovnim predmetom, ki vrednostno v celoti vstopajo v nastajajoči proizvod. Razlika je le v tem, da lahko potencialne delovne predmete uskladiščimo ter da torej njihova nabava še ne pomeni njihove porabe. Pri storitvah s kratkoročnim značajem seveda takšne razlike ni.

Če storitve razumemo v najširšem smislu, moramo med nje uvrstiti tudi storitve najrazličnejših državnih in družbenih organov ali ustanov, katerih cene so posamezni gospodarski organizaciji praviloma določene ali pavšalno ali glede na njeno realizacijo in podobno. V tem najširšem smislu torej kot stroški storitev nastopajo tudi davki in prispevki skupnosti, s katerimi mora gospodarska organizacija računati že med samo proizvodnjo in realizacijo ne glede na doseženi dohodek kot finančni rezultat. Takšen značaj imajo npr. obresti od poslovnega sklada, vodni prispevek, razni prispevki in članarine, pa tudi prometni davek.

Če nasprotno razumemo storitve v ožjem smislu, moramo iz njih izločiti take postavke. V tem primeru moramo seveda definicijo »poslovnih stroškov« razširiti od izraza za ceno potroškov delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev še na tiste obračunane poslovne dajatve skupnosti in drugim organom, s katerimi mora

gospodarska organizacija računati že med proizvodnjo in realizacijo stvari ali opravljanjem storitev ne glede na doseženi dohodek kot finančni rezultat.

Pri dosedanjih izvajanjih smo sicer navedli vse elemente poslovnega procesa in značaj njihovih potroškov, vendar smo se pri stroških omejili le na tako imenovane »poslovne stroške« v smislu naših gospodarsko-finančnih predpisov. Potroškov delovne sile z vrednostnimi pretvorniki še nismo spremenili v stroške. Čeprav je po svetu povsem razumljivo, da nastopajo poleg drugih stroškov tudi stroški dela ali delovne sile, je zaradi dohodkovnega sistema pri nas le potrebno nekoliko podrobneje pojasniti ta problem. Posvečeno mu je prihodnje poglavje.

ALI IMAJO OSEBNI DOHODKI STROŠKOVNI ZNAČAJ

Dohodkovni sistem velja že vrsto let v naših gospodarskih organizacijah in se vztrajno širi tudi na druge delovne organizacije. Njegovo bistvo je podano med drugim tudi v drugem odstavku 11. člena ustave SFRJ, ki pravi:

»Ko delovna organizacija zagotovi sredstva, s katerimi obnavlja vrednost pri delu porabljenih sredstev, in izloči iz dosežene vrednosti proizvoda del, s katerim se izenačujejo možnosti za delo in pridobivanje dohodka, razdeli svoj dohodek na del, ki je namenjen za razširitev materialne podlage dela, in na del, ki je namenjen za zadovoljevanje osebnih in skupnih potreb delovnih ljudi.«

Dohodkovni sistem torej izhaja iz ideje, da pri družbeni lastnini na proizvodjalnih sredstvih in pri delavskem samoupravljanju delavci za svoje delo ne prejema več vnaprej določene plače, temveč osebne dohodke, ki so sestavni del dohodka gospodarske organizacije. Pri delitvi celotnega dohodka, ki ga dosega gospodarska organizacija, osebni dohodki ne nastopajo kot stroški, temveč so vsebovani v dohodku kot finančnem rezultatu njenega poslovanja. Kot stroški se pojavljajo le s ceno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov in storitev skupno z raznimi dajatvami, s katerimi mora gospodarska organizacija računati že med proizvodnjo in realizacijo ali med opravljanjem storitev ne glede na doseženi dohodek kot finančni rezultat. Pri delitvi celotnega dohodka imamo opravka le s tako imenovanimi

»poslovnimi stroški«, ki smo jih načelno pojasnili v prejšnjem poglavju: osebni dohodki nasprotno niso stroški.

Vzemimo, da se proučevana gospodarska organizacija ukvarja s storitveno dejavnostjo in da so opravljene storitve takoj plačane. V nekem obračunskem razdobju doseže npr. realizacijo v višini 10 milijonov din, medtem ko znašajo njeni »poslovni stroški« 4 milijone din. Njen dohodek je nato mogoče ugotoviti takole:

realizacija	10 milijonov din
— poslovni stroški	4 milijoni din
= dohodek	6 milijonov din

Če dohodek ni obdavčen s prispevkom od dohodka, je hkrati čisti dohodek in ga je tudi v celoti mogoče razdeliti na osebne dohodke in sklade. Denimo, da ustrezni pravilnik v gospodarski organizaciji določa takšno delitev čistega dohodka, po kateri ga gre 80 % za osebne dohodke in 20 % v sklade. V tem primeru bo delovni kolektiv za svoje delo prejel 80 % od 6 milijonov din, to je 4,8 milijona din. Nasprotno bo 20 % od 6 milijonov din, tj. 1,2 milijona din, povečalo sklade gospodarske organizacije.

Vidimo, da je ugotavljanje dohodka pri storitveni dejavnosti prav preprosto in da tudi njegova delitev na osebne dohodke in sklade ne dela posebnih težav. Osebne dohodke je potemtakem mogoče ugotoviti šele kasneje, tedaj, ko je že znan dohodek kot finančni rezultat gospodarske organizacije. Zaradi tega bi kdo utegnil izraziti mnenje, da v dohodkovnem sistemu osebni dohodki sploh niso več poseben element kalkulacije ter da je mogoče pri postavljanju in presojanju prodajnih cen povsem shajati s kalkulativnim dohodkom namesto z v kalkuliranimi osebnimi dohodki in presežkom dohodka (dobičkom). Ali deklaracija, da prejema vsak član delovnega kolektiva za svoje delo ustrezen del v gospodarski organizaciji doseženega dohodka, res negira stroškovni značaj osebnih dohodkov? Ali osebnih dohodkov pri kalkulacijah res ni potrebno več upoštevati podobno kakor npr. materialne stroške, temveč šele kot delež delavcev pri delitvi dohodka kot finančnega rezultata?

Osebnne dohodke vsega delovnega kolektiva, a tudi posameznega člana, je v dokončni višini res mogoče ugotoviti šele kasneje, ne pa že poprej, med potrošnjo delovne sile kot elementa poslovnega procesa. Vendar ne moremo mimo bolj ali manj očitne resnice, da vsak član delovnega kolektiva računa z osebnim dohodkom ne glede na uspeh, ki ga bo dosegla gospodarska organizacija na trgu. Če končna višina osebnega dohodka presega planirano, misli, da mu razlika pripada zaradi uspeha gospodarske organizacije, ki jo tudi sam neposredno ali posredno upravlja .

Takšno mnenje podkrepljuje tudi sedanji način izplačevanja osebnih dohodkov. Delavci prejemajo osebne dohodke za opravljeno delo ne glede na to, ali so proizvodi, v katerih je to delo vsebovano, že dokončani, ali so že prodani in ali so že plačani. Po dosedanji gospodarski praksi, ki temelji na gospodarsko-finančnih predpisih, se del izplačanih osebnih dohodkov pri proizvajalnih gospodarskih organizacijah vedno nanaša na nedokončano proizvodnjo, na zaloge končanih proizvodov, a tudi na prodane, vendar še neplačane proizvode. V takšnih primerih gospodarska organizacija še ni dosegla dohodka, iz katerega bi delavci lahko prejeli svoje osebne dohodke. Vendar izplačani osebni dohodki ne pomenijo terjatve do delavcev, saj so bili izplačani za opravljeno delo. Nanašajo se le na povsem notranji obračun v gospodarski organizaciji ter bodo pokriti tedaj, ko bo ta dosegla pri prodaji in plačilu ustreznih proizvodov dohodek. Dotelej pa nastaja zaradi njihovega izplačevanja z denarnimi sredstvi iz obratnih sredstev nekakšna terjatev obratnih sredstev do prihodnjega dohodka. Razlikovati torej moramo izplačevanje osebnih dohodkov od njihovega pokrivanja z dohodkom gospodarske organizacije.

Obravnavajmo to teoretično ugotovitev podrobneje s primerom! Vzemimo, da se proučevana gospodarska organizacija ne ukvarja s storitveno dejavnostjo, temveč s proizvodno dejavnostjo. V nekem obračunskem razdobju ji nastane zaradi proizvodnje 5 milijonov din

»poslovnih stroškov«, delavcem pa za opravljeno delo izplača prav tako 5 milijonov din. V tem obračunskem razdobju doseže 10 milijonov din plačane realizacije. Koliko znaša njen dohodek in kako ga mora razdeliti?

Povsem bi lahko pogrešili, če bi od plačane realizacije 10 milijonov din kratko malo odšteli »poslovne stroške« 5 milijonov din in tako ugotovili dohodek 5 milijonov din. »Poslovni stroški« 5 milijonov din so v proučevanem obračunskem razdobju nastali zaradi tedanje proizvodnje in ne zaradi tedanje realizacije. Tudi če je fakturirana realizacija enaka plačani realizaciji, ne moremo od plačane realizacije v nekem obračunskem razdobju odšteti »poslovnih stroškov«, ki se nanašajo na proizvodnjo tega obračunskega razdobja. Ugotoviti moramo nasprotno »poslovne stroške«, ki se nanašajo na plačano realizacijo v proučevanem obračunskem razdobju. Ti so pa nastali že tedaj, ko so bili proizvedeni proizvodi, ki jih je v proučevanem obračunskem razdobju gospodarska organizacija prodala in zanje prejela plačilo. Gibanje »poslovnih stroškov« moramo torej zasledovati od tistega trenutka naprej, ko so nastali in so se nanašali na proizvodnjo v teku. Ali bolj natančno, nastali »poslovni stroški« se najprej nanašajo na nedokončano proizvodnjo; ko je ta dokončana, na zaloge proizvodov; ko so proizvodi prodani, na fakturirano realizacijo; ko kupci plačajo, pa na plačano realizacijo. Tako npr. lahko ugotovimo, da se na plačano realizacijo v proučevanem obračunskem razdobju nanašajo le »poslovni stroški« v višini 4 milijonov din, čeprav so v tem obračunskem razdobju v zvezi s proizvodnjo nastali »poslovni stroški« 5 milijonov din. V grobem lahko rečemo, da je v končnem stanju nedokončane proizvodnje, zalog končanih proizvodov in neplačanih prodanih proizvodov za 1 milijon din več »poslovnih stroškov« kakor v začetnem stanju. Povsem podobno je z osebnimi dohodki.

Če je gospodarska organizacija v proučevanem obračunskem razdobju izplačala delavcem 5 milijonov din za tedaj opravljeno delo, še ni rečeno, da mora ravno toliko osebnih dohodkov doseči pri razdelitvi čistega dohodka.

Koliko pa pravzaprav znaša čisti dohodek v našem primeru? Izračunamo ga v načelu preprosto:

plačana realizacija	10 milijonov din
— poslovni stroški v plačani realizaciji	4 milijoni din
= dohodek	6 milijonov din

Če ni potrebno obračunati nikakršnega prispevka od dohodka, je dohodek enak čistemu dohodku. Toda s čistim dohodkom 6 milijonov din ni potrebno pokriti 5 milijonov din osebnih dohodkov, ki pripadajo delavcem za opravljeno delo v proučevanem obračunskem razdobju. Ugotoviti moramo najprej, koliko osebnih dohodkov se nanaša na plačano realizacijo. Šele te osebne dohodke moramo pokriti z doseženim čistim dohodkom.

Denimo, da se na plačano realizacijo nanašajo plačani osebni dohodki v znesku 4,5 milijona din, medtem ko razliko izplačanih osebnih dohodkov 0,5 milijonov din vsebujejo povečani obseg nedokončane proizvodnje ter zalog proizvodov in prodani, vendar še neplačani proizvodi. Gospodarska organizacija bo torej morala z doseženim čistim dohodkom 6 milijonov din pokriti le 4,5 milijonov din že izplačanih osebnih dohodkov, medtem ko bo za izplačilo 0,5 milijonov din dodatno obremenila svoja obratna sredstva. Če pri razdelitvi čistega dohodka v sorazmerju 80 % za osebne dohodke in 20 % za sklade gre za osebne dohodke 4,8 milijonov din in ne samo 4,5 milijonov din, pomeni, da bo delavcem lahko gospodarska organizacija dodatno izplačala še 0,3 milijonov din, nikakor pa ne, da bo pokrila toliko več izplačanih osebnih dohodkov.

Vidimo torej, da se na sedanji razvojni stopnji dohodkovnega sistema pokažejo izplačani osebni dohodki, ki se nanašajo na zaloge nedokončane proizvodnje, končanih proizvodov in — pri plačani realizaciji kot določevalki celotnega dohodka — še na prodane, vendar neplačane proizvode; teh osebnih dohodkov še ni mogoče, a tudi ni potrebno pokriti z dohodkom. Nikakor pa ne bi bilo mogoče natančno ugotoviti, kolikšni so osebni dohodki, ki jih še ni potrebno pokriti z doseženim dohod-

kom, če jih ne bi spremljali od tistega trenutka naprej, ko se prvič pokažejo v zvezi s poslovno dejavnostjo gospodarske organizacije. Ali z drugimi besedami, kalkulacije morajo vsebovati osebne dohodke kot poseben element, le tako namreč lahko ugotovimo, kolikšen njihov del jih še ne vsebujejo tisti proizvodi, ki opredeljujejo celotni dohodek. Prav tako lahko le tako ugotovimo, kolikšen njihov del se nanaša na proizvode, iz katerih izvira celotni dohodek, in ki ga potemtakem moramo pokriti z doseženim dohodkom.

Morda bi lahko kdo zagovarjal idejo, da naj se odpravi izplačevanje osebnih dohodkov za opravljeno delo, ki ga vsebujejo zaloge nedokončane proizvodnje, končanih proizvodov in prodani, a še neplačani proizvodi. Uresničenje zahteve, naj bi delavci prejeli osebne dohodke v sorazmerju z realizacijo, pa bi povzročalo razne težave. Vsako povečanje proizvodnje je npr. povezano s povečanjem zalog nedokončane proizvodnje, končanih proizvodov, a tudi prodanih, vendar še neplačanih proizvodov, s tem pa s povečanjem vloženega dela, ki zanj osebni dohodki po navedeni ideji še ne bi bili obračunani. Vsako povečanje zalog bi povzročilo v tistem razdobju nižje osebne dohodke, ker bi moral delovni kolektiv kriti z doseženim dohodkom tudi izplačane osebne dohodke v povečanih zalogah. Nasprotno bi med zmanjševanjem zalog prejemal delovni kolektiv višje osebne dohodke brez dela, samo zaradi plačane realizacije proizvodov, torej zaradi zunanjih činiteljev.

Pri tem razglabljanju smo upoštevali le idejo, po kateri bi bili osebni dohodki v vsakem razdobju obračunani glede na tedaj opravljeno delo posameznega delavca, pokriti pa bi bili s kolektivnim dohodkom tega obračunskega razdobja. Že v samem začetku je namreč potrebno zavreči idejo, da bi posamezen delavec prejemal osebne dohodke šele tedaj, ko bi fakturirana ali plačana realizacija neposredno vsebovala njegovo delo. Na vprašanje, kateri delavci so izdelali proizvode, ki so bili v posameznem obračunskem razdobju prodani in plačani, ter kateri delavci naj potemtakem v posameznem obra-

čunskem razdobju dobijo osebne dohodke, zaradi evidenčno-tehničnih težav kratko malo ne bi bilo mogoče odgovoriti. Kako npr. ugotoviti, ali je gospodarska organizacija prejela plačilo v mesecu januarju za proizvode, ki vsebujejo delo delavca A ali delo delavca B iz lanskega leta? A tudi v primeru, ko bi bilo tako izračunanje mogoče, ne bi bilo primerno; povzročalo bi namreč velika nesorazmerja med osebnimi dohodki za enako kvalitetna in intenzivna dela, saj bi posamezen delavec dobival osebne dohodke v neposredni odvisnosti od trenutka, v katerem je bil njegov proizvod prodan in plačan. Delavec A ni npr. prav nič kriv, če je bil proizvod, ki vsebuje njegovo delo, kasneje prodan in da je kupec tega proizvoda slabši plačnik. Navsezadnje se pa lahko sploh vprašamo, ali tako razumljen dohodkovni sistem ne bi pomenil koraka nazaj od razmerij v kapitalizmu, kjer delavec lahko računa na plačo sproti v vsakem razdobju, v katerem dela.

Toda pustimo razglabljanja o tem, kako bi se v prihodnje še lahko razvijal dohodkovni sistem. Preidimo raje k vprašanju, ali gospodarski organizaciji zadostuje, da pri postavljanju prodajnih cen upošteva le dohodek, ki ga vsebujejo posamezni proizvodi.

Če hoče gospodarska organizacija postavljati prodajne cene svojim proizvodom, mora dobro poznati njihove sestavne dele ter gibanje teh sestavnih delov. Med nje se nujno uvrščajo poleg tako imenovanih »poslovnih stroškov« še osebni dohodki. Kalkulacija, ki bi temeljila na enotni stopnji dohodka na delovno uro, ne bi bila realna. Ni namreč mogoče pričakovati pri vseh proizvodih neke gospodarske organizacije enako stopnjo dohodka, merjeno z delovnimi urami. Kakor hitro je stopnja dohodka na delovno uro pri različnih proizvodih lahko različna, se razumljivo zastavi vprašanje, katera najnižja stopnja dohodka je za gospodarsko organizacijo še zanimiva. Ali z drugimi besedami, kje je spodnja meja dohodka, pod katero začnemo govoriti o izgubi; dohodek namreč še ne izključuje izgube.

Vzemimo, da ima gospodarska organizacija pri proizvodnji proizvoda A 1.300 din »poslovnih stroškov«, dosega pa lahko zanj prodajno ceno 1.500 din. Kakor vidimo, bo posamezen kos vseboval tale dohodek:

prodajna cena	1.500 din
— poslovni stroški	1.300 din
= dohodek	200 din

S tem pa še ni rečeno, da se gospodarski organizaciji izplača proizvajati take proizvode. Povsem smo namreč pustili vnemar vprašanje, koliko dela je vložnega v proizvodnjo posameznega kosa ali kolikšne osebne dohodke pričakujejo delavci, ki so sodelovali pri njegovi proizvodnji. Morda pa so te osebne dohodke celo že dobili izplačane ter jih je potrebno le pozneje ob prodaji in plačilu proizvoda pokriti.

Denimo, da pripada delavcem glede na število točk za takšno delo in glede na planirano vrednost točke 500 din za vsak proizvedeni kos. To je več, kakor znaša dohodek. Proučevani proizvod torej povzroči 300 din izgube. Da bi lahko presojali primernost neke prodajne cene ali pa ugotavljali minimalno prodajno ceno, moramo poleg »poslovnih stroškov« poznati še osebne dohodke, ki se nanašajo na posamezen kos; najmanj oboje moramo namreč pokriti s prodajno ceno.

Če pri kalkulacijah ne bi upoštevali osebnih dohodkov, tudi ne bi mogli pravilno pretehtati različnih možnosti za izvedbo iste naloge. Vzemimo, da je neko nalogo mogoče opraviti na dva načina: ročno in strojno. Zaradi poenostavitve ne bomo upoštevali tako imenovane obratne in upravno-prodajne režije, marveč le stroške izdelave in amortizacijo! V vsakem primeru znašajo stroški porabljenega izdelovalnega materiala denimo 1000 din, toda če delamo s strojem, nastopi še amortizacija, denimo 500 din, medtem ko je pri ročnem delu ni. Če bi presojali obe možnosti za izvedbo iste naloge zgolj na podlagi »poslovnih stroškov«, bi ugotovili tole:

ročno delo	
stroški materiala	1000 din
<u>skupaj</u>	<u>1000 din</u>

strojno delo	
stroški materiala	1000 din
stroški amortizacije	500 din
<u>skupaj</u>	<u>1500 din</u>

Strojno delo povzroča višje »poslovne stroške« kakor ročno delo. Če lahko na trgu dosežemo v obeh primerih enako prodajno ceno, bo dohodek v prvem primeru vsekakor višji kakor v drugem. S tem pa spet ni rečeno, da se gospodarski organizaciji bolj izplača ročno delo. Morda je za izvedbo te naloge z ročnim delom potrebno 10 ur, od katerih moramo vsako obračunati s planiranimi osebnimi dohodki 500 din. Nasprotno pa je za izvedbo te naloge s strojnim delom potrebna le 1 ura s planiranimi osebnimi dohodki 800 din. Če zdaj upoštevamo, kaj moramo v vsakem izmed proučevanih primerov obračunati delavcem, dobimo takle pregled:

ročno delo	
stroški materiala	1000 din
stroški dela	
10 ur po 500 din	5000 din
<u>skupaj</u>	<u>6000 din</u>

strojno delo	
stroški materiala	1000 din
stroški amortizacije	500 din
stroški dela	
1 ura po 800 din	800 din
<u>skupaj</u>	<u>2300 din</u>

Sklepi so povsem drugačni kakor pri prvem računu. Če je prodajna cena v obeh primerih enaka, se gospodarski organizaciji neprimerno bolj izplača uporabiti strojno delo namesto ročnega. Res bo pri strojnem delu doseгла nižji dohodek, toda z doseženim dohodkom bo morala pokriti tudi neprimerno manj osebnih dohodkov in bo tako več ostalo za sklade.

Dejstva torej kažejo, da iz kalkulacij le ni mogoče izpuščati osebnih dohodkov. Shema kalkulacije mora poleg tako imenovanih »poslovnih stroškov« nujno obsegati še osebne dohodke, ki dobivajo s stališča kalkulacij stroškovni značaj. Za to so, kakor smo ugotovili iz dosedanjih izvajanj, trije razlogi:

a) potrebno je vedeti, kakšni osebni dohodki se našajo na nedokončano proizvodnjo in neprodane zaloge končanih proizvodov ali — če je za celotni dohodek od-

ločilna plačana realizacija — še na neplačane prodane proizvode; teh osebnih dohodkov namreč ni potrebno pokriti z doseženim dohodkom, temveč so akontirani iz obratnih sredstev;

b) potrebno je vedeti, kakšni osebni dohodki se nanašajo na prodane proizvode in — če je za celotni dohodek odločilna plačana realizacija — na plačane proizvode; najmanj te osebne dohodke je potrebno pokriti z doseženim dohodkom;

c) potrebno je vedeti, kolikšen je neogibni dohodek, ki ga mora vsebovati prodajna cena proizvoda, da gospodarska organizacija ne bi imela izgube in da bi v primeru, če ga preseže, lahko povečevala svoje sklade; ta neogibni dohodek pa je opredeljen z osebnimi dohodki.

Kakor hitro shema kalkulacije ne bi obsegala osebnih dohodkov, ne bi bili mogoči odgovori na zgornja vprašanja. To pomeni, da je potrebno kljub dohodkovnemu sistemu zasledovati osebne dohodke podobno kakor »poslovne stroške«.

S tem seveda še ni rečeno, da osebni dohodki v kalkulacijah upoštevajo vse okoliščine, s katerimi je opredeljena končna višina osebnih dohodkov, ki pripadajo delavcem. Na končno višino osebnega dohodka posameznega delavca namreč vpliva:

- a) delovno mesto ter nekatere osebne značilnosti samega delavca;
- b) delovni čas ter delovni učinek delavca;
- c) uspeh organizacijske enote, v kateri delavec dela;
- č) uspeh gospodarske organizacije kot celote.

Izhodišče za oblikovanje osebnega dohodka posameznega delavca je vsekakor delovno mesto, na katerem dela. Na delovnem mestu mu pripada neko število točk, ki jih je vedno mogoče glede na planirano vrednost točke za posamezno obračunsko razdobje spremeniti v pogojne dinarske zneske. Poleg vrednosti delovnega mesta kot bolj ali manj objektivnega merila pa so izhodišče za oblikovanje osebnega dohodka tudi nekatera bolj ali manj subjektivna merila, ki upoštevajo še osebne značilnosti posameznega delavca. Med takšne vsekakor spada npr. dodatek za službena leta ali na stalnost zaposlitve.

Tako ugotovljene osebne dohodke glede na zgornjo okoliščino pod a) je potrebno najprej revalorizirati glede na okoliščino pod b). Okoliščina pod a) namreč računa s 100-odstotno udeležbo delavca v normalnem delovnem času ter s 100-odstotnim izpolnjevanjem delovnih norm, če te na njegovem delovnem mestu obstajajo. Brž ko se navedene postavke spremenijo, je seveda potrebno revalorizirati izhodiščno postavljene osebne dohodke. Če delavca ni na delu ali če dela v nadurah, zatem če dela v nočnih urah, če ne dosega norme ali če jo presega, kakor tudi druga merila delovnega učinka lahko bistveno spremenijo prvotno ugotovljene osebne dohodke, ki so upoštevali le okoliščino pod a).

Uspeh organizacijske enote, v kateri posamezen delavec dela, je posebna okoliščina, ki vpliva na njegov osebni dohodek (pod c). Vzemimo, da imata dva delavca, ki delata v dveh različnih organizacijskih enotah, enake osebne dohodke, izračunane po merilih pod a) in b). Toda ker je prva organizacijska enota dosegla večji uspeh kakor druga, bo to nujno moralo vplivati na revalorizacijo osebnih dohodkov; delavcu v prvi organizacijski enoti bodo po takšni revalorizaciji obračunali višji osebni dohodek kot delavcu v drugi organizacijski enoti.

Toda organizacijske enote ne morejo oblikovati osebnih dohodkov ne glede na uspeh gospodarske organizacije kot celote in iz njega izvirajočih osebnih dohodkov. Osebne dohodke, ki bi bili obračunani delavcem glede na okoliščino, naznačeno pod c), moramo torej revalorizirati še glede na dosežene osebne dohodke v gospodarski organizaciji kot celoti, tj. glede na okoliščino, naznačeno pod č).

Vidimo torej trikratno revalorizacijo izhodiščno obračunanih osebnih dohodkov. Prva revalorizacija (pod b) poteka med samo proizvodnjo ali poslovanjem ne glede na dokončanje proizvodnje, na prodajo ali celo na plačilo proizvodov. Druga revalorizacija (pod c) poteka glede na dokončanje proizvodnje s stališča posamezne organizacijske enote, vendar ne glede na dokončanje proizvodnje s stališča celotne gospodarske organizacije, na

prodajo ali celo na plačilo prodanih proizvodov. Tretja revalorizacija (pod č) pa je odvisna v sistemu fakturirane realizacije od prodaje proizvodov in v sistemu plačane realizacije od plačila prodanih proizvodov; večje skoke lahko med letom izenačuje le tako imenovani rezervni sklad osebnih dohodkov.

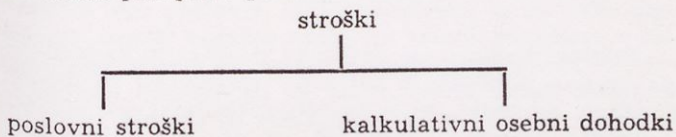
V končni fazi torej vpliva na osebni dohodek posameznega delavca tudi položaj na trgu proizvodov, v katere je vložil svoje delo. Vendar takšen položaj nikakor ne bi smel vplivati na višino osebnih dohodkov v kalkulacijah, tj. kalkulativnih osebnih dohodkov. Ti kalkulativni osebni dohodki bi morali biti opredeljeni le z obravnavanima okoliščinama pod a) in b), če se obračunavajo po ekonomskih ali organizacijskih enotah pa še z okoliščino pod c), kolikor ta upošteva dodatno le prihranek na produkcijskih sredstvih in delovni sili.

V nadaljnjih izvajanjih nam bodo torej kalkulativni osebni dohodki tisti, ki po planirani višini upoštevajo okoliščine pod a), b) in c) v že opredeljenem smislu. Ti osebni dohodki imajo stroškovni značaj ter jih bomo poleg tako imenovanih »poslovnih stroškov« zajemali v širšem pojmu stroškov. Po teh obrazložitvah spadajo v pojem stroškov tudi s ceno izraženi potroški delovne sile.

KAKŠNE VRSTE STROŠKOV POZNAME

Po obrazložitvah v prvih dveh poglavjih lahko sedaj postavimo takole opredelitev stroškov: stroški so s ceno izraženi potroški, do katerih pride pri delovnih sredstvih, delovnih predmetih, storitvah in delovni sili zaradi nastopanja v poslovnem procesu; prav tako spadajo med stroške tudi tiste dajatve skupnosti, s katerimi mora gospodarska organizacija računati že med proizvodnjo in realizacijo ne glede na doseženi dohodek kot finančni rezultat.

Te opredelitve stroškov se bomo držali pri nadaljnjih izvajanjih. Iz nje pa že izhaja, da moramo razlikovati stroške od »poslovnih stroškov« v smislu gospodarsko-finančnih predpisov pri nas. Med »poslovnimi stroški« namreč ni tistih s ceno izraženih potroškov delovne sile, ki jih imenujemo kalkulatívni osebni dohodki. Nazorno lahko razmerje med stroški v smislu nadaljnjih izvajanj in med »poslovnimi stroški« v smislu naših gospodarsko-finančnih predpisov pokažemo takole:



Potemtakem se že kažeta dve veliki skupini stroškov: v prvi vrsti so »poslovni stroški«, v drugi pa kalkulatívni osebni dohodki. Stroški prve skupine se v trenutku, ko gospodarska organizacija proda svoje proizvode in za nje prejme plačilo, odštejejo od njenega celotnega dohodka. Stroške druge skupine pa moža v istem trenutku pokriti z doseženim čistim dohodkom.

Vzemimo praktičen primer!

Denimo, da je imela gospodarska organizacija pri proizvodnji 1 kosa proizvoda A te stroške:

poslovni stroški	3.000 din
kalkulativni osebni dohodki	2.000 din
<hr/>	<hr/>
stroški	5.000 din

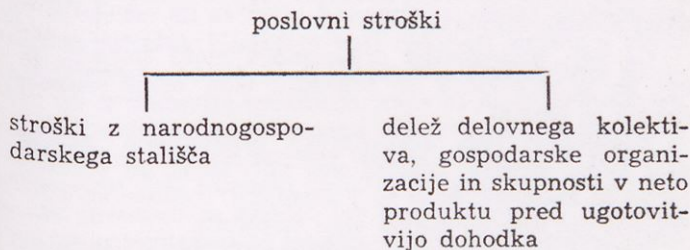
Brž ko proda ta proizvod po prodajni ceni 7.000 din, obračuna še npr. 10-odstotni prometni davek, kar znaša 700 din. To je torej dajatev skupnosti, s katero mora dodatno računati v trenutku realizacije, kar pomeni, da jo mora obravnavati skupno s prvotnimi »poslovnimi stroški«. Nasprotno so bile nekatere druge dajatve skupnosti, npr. obresti od poslovnega sklada, obračunane že med proizvodnjo in so že upoštevane v začetni višini »poslovnih stroškov«. Poglejmo, kako bo gospodarska organizacija ugotovila svoj dohodek pri proučevanem proizvodu:

prodajna cena (celotni dohodek)	7.000 din
— prvotni »poslovni stroški«	3.000 din
— prometni davek	700 din
<hr/>	<hr/>
= dohodek	3.300 din

S tem dohodkom ali s čistim dohodkom, ki izvira iz njega, pa mora gospodarska organizacija pokriti kalkulatивne osebne dohodke 2.000 din. Vidimo, da se obe načelni skupini stroškov ponašata povsem različno ter jih je v dohodkovnem sistemu potrebno dosledno razločevati.

Delitev stroškov na »poslovne stroške« in kalkulatивne osebne dohodke je potrebno razlikovati od delitve stroškov na tiste, ki z narodnogospodarskega stališča pomenijo prenešeno vrednost, in na tiste, ki so s tega stališča delež pri na novo proizvedeni vrednosti. Znano je, da analize zaključnega računa mnogokrat ne izhajajo iz dohodka kot finančnega rezultata, temveč iz »neto produkta«, tj. na novo proizvedene vrednosti. »Neto produkt« je vedno večji od dohodka, saj poleg njega vsebuje tudi del samih »poslovnih stroškov«. Ali gledano z druge strani, stroški z narodnogospodarskega sta-

lišča ne zajemajo več deleža skupnosti, gospodarske organizacije in delovnega kolektiva v »neto produktu«. Tako razumljeni stroški zajemajo torej manj kot sami »poslovni stroški«; izločene so npr. obresti od poslovnega sklada in prometni davek, postavke za strokovno izobraževanje kadrov, dnevnice in avtorski honorarji ter tudi druge podobne postavke. Sedaj stroški zajemajo le prenešeno vrednost. Razmerje med pojmom stroškov z narodnogospodarskega stališča in pojmom »poslovnih stroškov« bi lahko pokazali takole:



Vendar so to že podrobnosti, ki s stališča posamezne gospodarske organizacije niso več zanimive, zlasti ne, če proučujemo stroške kot podlago poslovnih odločitev in ne kot analitsko veličino. Za naš namen povsem zadostuje, če nam je v načelu znano razlikovanje med stroški, »poslovnimi stroški« in prenešeno vrednostjo.

Če se zdaj za hip povrnemo k opredelitvi stroškov v začetku tega poglavja, lahko opozorimo še na neko okoliščino: stroški načelno nastajajo zaradi potroškov v naravnem smislu ali zaradi obračuna nekaterih dajatev skupnosti, nikakor pa ne kratko malo zaradi denarnih izdatkov. Izdatki so zmanjšanje razpoložljivih denarnih sredstev. Stroški pa ne pomenijo vedno izdatkov. V načelu poznamo:

- a) stroške, ki ne temelje na izdatkih;
- b) stroške, ki so ekonomsko povezani z izdatki;
- c) izdatke, ki ne pripeljejo do stroškov.

Če dobi npr. gospodarska organizacija brezplačno delovna sredstva, jih mora ravno tako amortizirati, kakor če bi jih kupila. Amortizacija teh delovnih sredstev je

strošek, vendar ni bil za pridobitev samih delovnih sredstev potreben nikakršen izdatek.

Normalno so seveda stroški ekonomsko povezani z izdatki. Vendar razlikujemo več možnosti:

- stroški lahko nastanejo pred izdatki;
- stroški so lahko sočasni z izdatki;
- stroški lahko nastanejo za izdatki.

Ko npr. gospodarska organizacija obračuna obresti od poslovnega sklada, se že pokaže strošek, vendar hkrati z njim še ne plačilo. Obveznost zapade šele kasneje in tedaj nastane izdatek.

Če npr. gospodarska organizacija plača storitev takoj, ko je opravljena, se pokažejo tako rekoč sočasno stroški in izdatki.

Največkrat ima gospodarska organizacija izdatke prej kakor stroške. Izdatek ima npr. tedaj, ko poravna račun za material, ki je še v skladišču, medtem ko strošek nastopi šele ob porabi tega materiala.

Končno lahko nastajajo tudi izdatki, ki ne pripeljejo do stroškov. Gospodarska organizacija je morda kupila kako zemljišče in ga uporablja, vendar se ne amortizira ter torej ne povzroča stroška. Z druge strani lahko gospodarska organizacija vloži svoj denar v kake obveznice, ki jih kasneje proda, pri čemer že spet ne pride do stroška.

Zdaj, ko nam je znana velika razlika med stroški in izdatki, prav tako pa tudi razlika med stroški, »poslovnimi stroški« in prenešeno vrednostjo, si oglejmo še, kakšno razvrstitev stroškov uporabljamo v poslovni praksi. Iz same načelne opredelitve stroškov sicer izhaja, da lahko razdelimo vse stroške na tele skupine:

- a) stroški delovnih sredstev;
- b) stroški delovnih predmetov;
- c) stroški storitev;
- č) stroški dela ali delovne sile;
- d) stroški dajatev skupnosti pred ugotovitvijo dohodka.

Toda takšna razdelitev stroškov ne bi povsem ustrezala potrebam poslovne prakse. O amortizaciji npr. v

praksi govorimo le pri tistih delovnih sredstvih, ki spadajo med osnovna sredstva, poleg tega pa še pri patentih, licencah in drugih pravicah ter zagonskih stroških; to pomeni, da amortizacija ne izčrpa vseh stroškov delovnih sredstev in da deloma vsebuje celo stroške storitev z dolgoročnim učinkom. Zatem nekatere stroške v zvezi z delom pri nas priznavamo kot »poslovne stroške«, medtem ko druge sicer lahko vkalkuliramo, vendar jih mora gospodarska organizacija pokriti šele iz doseženega čistega dohodka. V prvo skupino spadajo npr. nagrade vajencem ali avtorski honorarji, v drugo skupino pa osebni dohodki. Nastajajo tudi nekateri stroški v zvezi z delovnimi sredstvi, ki so hkrati tudi stroški tujih storitev ter se zastavlja vprašanje, kako bi jih upoštevali; ali je npr. zakupnina za osnovno sredstvo strošek delovnih sredstev ali strošek storitve tistega podjetja, ki je proučevanemu dalo osnovno sredstvo v zakup? Nekateri delovni predmeti so končno proizvodi prejšnjih faz dela ter jih potemtakem ni mogoče obravnavati skupno s kupljenimi delovnimi predmeti, če nočemo v podjetju kot celoti pomnoževati stroške hkrati s številom organizacijskih faz poslovanja. Pomislimo samo npr. na tekstilno podjetje, ki ima predilnico in tkalnico. V predilnici nastane strošek porabljenega bombaža, ki je všteti v lastno ceno prediva, v tkalnici pa strošek porabljenega prediva, ki je všteti v lastno ceno tkanine. Če bi v takem podjetju kot celoti med stroški obravnavali tako stroške porabljenega bombaža kot stroške porabljenega prediva, bi prve upoštevali dejansko dvakrat. Podobno je v primeru, ko podjetje v lastni termocentrali proizvaja energijo. V tej zvezi najprej nastajajo stroški porabljenega premoga, amortizacija naprav, kalkulativni osebni dohodki delavcev v centrali in drugi stroški. Kot rezultat dela v tej enoti nastaja energija; ko jo porabimo, imamo že spet opravka s stroškom, vendar to ni več tako imenovani primarni ali izvirni strošek, pač pa sekundarni ali izvedeni strošek.

Da bi bila razvrstitev primarnih ali izvirnih stroškov v vseh gospodarskih organizacijah povsem enaka, jo

predpisuje kontni plan. V letu 1965 je še vedno v veljavi stari kontni plan, ki pozna v tem smislu te skupine stroškov:

- a) stroške materiala (skupina 40 v kontnem planu);
- b) stroške storitev (skupina 41 v kontnem planu);
- c) razne stroške (skupina 42 v kontnem planu);
- č) osebne izdatke v gotovini, ki obremenjujejo poslovne stroške (skupina 43 v kontnem planu);
- d) stroške amortizacije (skupina 44 v kontnem planu);
- e) stroške prispevkov in članarin (skupina 45 v kontnem planu);
- f) stroške vkalkuliranih osebnih dohodkov (skupina 46 v kontnem planu).

Posebej pa so prikazani stroški, ki se prvič pokažejo šele v zvezi z realizacijo (skupina 74 kontnega plana).

Oglejmo si to skupino stroškov nekoliko bolj podrobno!

Stroški materiala so v smislu veljavnega kontnega plana razdeljeni na te vrste stroškov (z označbo številke konta):

- 400 Surovine in material
- 401 Nabavljena energija
- 402 Gorivo in mazivo
- 403 Drobni inventar, embalaža in avtomobilske gume
- 404 V kalkulirani kalo, razsip, okvare in razbitje
- 408 Drug material

Kot stroški »surovin in materiala« so mišljeni le s ceno izraženi potroški izdelovalnega materiala. Ti stroški se lahko nanašajo tudi na porabljene polproizvode in dele, če so bili kupljeni in ne proizvedeni poprej v isti gospodarski organizaciji. Prikazani so po dejanskih ali stalnih (planskih) cenah porabljenega materiala; v zadnjem primeru mora gospodarska organizacija upoštevati še sorazmerni del razlike od stalnih (planskih) cen materiala. Na višino teh stroškov lahko vpliva tudi količina odpadkov; ker lahko gospodarska organizacija odpadke proda ali porabi v kasnejši proizvodnji, njihova vrednost zmanjšuje vrednost porabljenega materiala.

Stroški »nabavljene energije« se nanašajo na porabljeno električno energijo ali paro ne glede na to, ali pomeni izdelovalno ali režijsko energijo. V isti gospodarski organizaciji proizvedena energija ni upoštevana med to vrsto stroškov.

Stroški »drobnega inventarja, embalaže in avtomobilskih gum« so lahko obračunani na različne načine. Gospodarska organizacija največkrat ob prenosu teh predmetov v uporabo odpiše 50 % njihove nabavne vrednosti, drugi del vrednosti pa odpiše ob njihovi izločitvi iz uporabe. V nekaterih primerih odpisuje nabavno vrednost teh predmetov glede na njihovo določeno življenjsko dobo ali delovanje; tako je zlasti pogosto pri avtomobilskih gumah.

Stroški »vkalkuliranega kala, razsipa, okvar in razbitja« se nanašajo na take izgube pri surovinah in materialu, proizvodnji, polproizvodih, končanih proizvodih in trgovskemu blagu. Podjetja vkalkulirajo te stroške navadno na podlagi njihovega letnega predračuna v enakih mesečnih zneskih.

Stroški »drugega materiala« se nanašajo na režijski material, npr. na vodo, material za popravila in vzdrževanje, material za čiščenje, pisarniški material in časopise.

Stroški storitev so pri nas razčlenjeni v tele vrste:

- 410 Popravila, opravljena po drugih
- 411 Prevozne storitve
- 412 Poštni, telefonski in telegrafski stroški
- 413 Stroški denarnega in plačilnega prometa
- 414 Najemnina in zakupnina
- 415 Potni stroški v državi
- 416 Potni stroški v tujini
- 417 Stroški za izvedence, posvetovanja, revizije in arbitraže
- 419 Druge storitve

Podrobnejša obrazložitev vsebine teh stroškov ni potrebna. Pripomniti moramo le, da se stroški »prevoznih storitev« nanašajo na prevoz surovin, materiala, polproizvodov, proizvodov in blaga, ne pa tudi ljudi. Prav tako

je potrebno pripomniti še, da se kot »potni stroški v državi ali tujini« štejejo le prevozni stroški oseb in transportni stroški prtljage, ne pa tudi dnevnice.

Razni stroški zajemajo tele vrste stroškov:

- 420 Obresti od kreditov za trajne in občasne potrebe
- 421 Stroški izobraževanja strokovnih kadrov
- 422 Stroški za reklamo in propagando
- 423 Reprezentančni stroški
- 424 Stroški udeležbe na sejnih, razstavah, filmskih festivalih in podobno
- 425 Zavarovalne premije
- 426 Vkalkulirani stroški za investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev
- 427 Vkalkulirani stroški za obnavljanje, vzdrževanje in raziskovanje rezerv rudnega in drugega mineralnega bogastva
- 428 Vkalkulirani stroški z uvajanjem nove proizvodnje
- 429 Razni drugi stroški

Te vrste stroškov zahtevajo nekaj dodatnih pojasnil.

Kot vidimo, so stroški le »obresti od kreditov«, ne pa tudi zneski za odplačilo samih kreditov; te moramo pokrivati drugače.

»Stroški izobraževanja strokovnih kadrov« po naših gospodarsko-finančnih predpisih ne smejo presegati 2,5 % izplačanih osebnih dohodkov; ves morebitni presežek lahko gospodarska organizacija pokriva le iz sredstev skupne porabe. Med stroške izobraževanja strokovnih kadrov spadajo med drugim tudi štipendije.

Ker nastaja večina stroškov te skupine neenakomerno v posameznih obračunskih razdobjih, jih gospodarske organizacije vkalkulirajo na podlagi letnega predračuna v enakih mesečnih kalkulativnih zneskih. Tako mora npr. delavski svet ob začetku leta določiti višino »stroškov za reklamo in propagando«, nato pa gospodarska organizacija vsak mesec vkalkulira 1/12 določenega letnega zneska. Če so resnično nastali stroški večji od planiranih, mora ob koncu leta delavski svet posebej

sklepati o načinu njihovega pokritja. Če so manjši, pomeni razlika izredne dohodke.

Podobno velja tudi za »reprezentančne stroške«. Nikakor pa ni mogoče imeti za reprezentančne stroške tiste izdatke, ki so nastali zaradi pogostitve delovnega kolektiva.

Stroški »zavarovalnih premij« se nanašajo le na zavarovanje osnovnih in obratnih sredstev, ne pa sredstev skupne porabe ali delovnega kolektiva.

Gospodarska organizacija mora v začetku leta sestaviti predračun vseh stroškov v zvezi z »investicijskim vzdrževanjem osnovnih sredstev«. Nato vkalkulira vsak mesec približno enak znesek ne glede na to, kakšni stroški investicijskega vzdrževanja so tedaj resnično nastopili. Če v letu dni tako vkalkulira več, kakor znašajo resnično nastali stroški, lahko presežek prenese v prihodnje leto. Če nasprotno vkalkulira premalo, mora pri manjkljaj pokriti v prihodnjem letu. Če postavljena stopnja ne ustreza poprečni višini stroškov investicijskega vzdrževanja, mora delavski svet določiti novo kalkulativno stopnjo, ki jo je mogoče uporabljati šele v prihodnjem letu, ne pa že za nazaj.

»Valkulirani stroški za obnavljanje, vzdrževanje in raziskovanje rezerv rudnega in drugega mineralnega bogastva« imajo nekaj podobnosti s stroški investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, vendar tudi nekaj posebnosti. Vsekakor pa ne spadajo v to vrsto stroškov tisti stroški, katerih namen je razširitev zmogljivosti v rudarstvu; ti so lahko le investicija.

»Stroški z uvajanjem nove proizvodnje« so nastali pri proučevanju in uvajanju novih sodobnih tehnoloških postopkov, pri raziskovanju zaradi modernizacije proizvodnje, povečanja proizvodnje, prihrankov pri proizvodnji in izboljšanja proizvodov. To torej niso stroški podjetij v gradnji ali podjetij in obratov, ki začenjajo obratovati z novimi zmogljivostmi.

Med »razne druge stroške« spadajo izdatki za sodne, administrativne in druge takse, stroški predvojaške vzgoje in protiletalske zaščite, stroški menz in delavskih

restavracij itd. Po naših gospodarsko-finančnih predpisih lahko gospodarska organizacija vkalkulira samo te stroške svoje menze ali delavske restavracije: stroške za porabljeno električno energijo, drva, premog, plin in druga goriva, vodo, investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev, obresti za kratkoročne kredite, amortizacijo in obresti od poslovnega sklada. Potemtakem poljubno velike podpore svoji menzi ali delavski restavraciji v breme lastnih stroškov ne more dajati.

Osebni izdatki v gotovini, ki obremenjujejo poslovne stroške, obsegajo te vrste stroškov:

- 430 Poprečne potnine, dnevnice za službena potovanja in premestitve v državi
- 431 Dnevnice za službena potovanja in premestitve v tujino
- 432 Terenske dodatke in nadomestila za ločeno življenje
- 433 Nagrade za delo vajencev s prispevki
- 435 Avtorske honorarje
- 437 Izdatke za službeno in delovno obleko
- 439 Druge osebne izdatke s prispevki

»Poprečne potnine, dnevnice za službena potovanja in premestitve v državi« so lahko vkalkulirane le do višine, ki je določena v zveznih predpisih. Vse presežke nad dovoljeno višino pa je mogoče pokriti le z doseženimi osebnimi dohodki, če takšen način kritja dovoljujejo pravilniki v gospodarski organizaciji.

Tudi pri »dnevnicaх za službena potovanja in premestitve v tujino« so v zveznih predpisih postavljene podobne omejitve kakor v prejšnjem primeru.

Višina »terenskih dodatkov in nadomestil za ločeno življenje« je na stroških spet omejena. Od terenskih dodatkov in nadomestil za ločeno življenje mora gospodarska organizacija prav tako obračunati prispevek, ki sicer bremeni osebne dohodke, stanovanjski prispevek in prispevek prometnim gospodarskim organizacijam.

»Nagrade za delo vajencev« določa gospodarska organizacija sama v svojih pravilnikih. Na neto znesek nagrad pa obračuna še prispevek za zdravstveno zavarovanje po republiški stopnji.

»Avtorski honorarji« so vkalkulirani na podlagi pogodbe v bruto zneskih, ki obsegajo tudi davek na dohodke od avtorskih pravic.

Podjetje lahko vkalkulira kot strošek le izdatek za nabavo tiste »službene in delovne obleke«, ki je določena v zveznih predpisih. Takšno obleko morajo npr. imeti delavci pri proizvodnji ali prometu z živili. V nasprotnem primeru je ustrezne izdatke mogoče pokriti le z doseženimi osebnimi dohodki, pri čemer se morajo obračunati vsi prispevki, ki so predpisani za osebne dohodke.

Med »druge osebne izdatke« spadajo npr. nadomestila za delo v začasnem delovnem razmerju (skupaj z različnimi prispevki iz osebnega dohodka), nadomestila za delo študentov in dijakov srednjih šol (skupaj s prispevkom za zdravstveno zavarovanje), izdatki za prevoz delavcev na delo in z dela nad zneskom 600 din na mesec in podobno. Tovrstna izplačila potemtakem niso izplačani osebni dohodki!

Stroški amortizacije so po našem kontnem planu prikazani z eno samo postavko, in sicer:

440 Vkalkulirana amortizacija

Amortizacija je pri gospodarskih organizacijah vkalkulirana vsak mesec v višini dvanajstine letnega zneska. Če med letom pride do kakih sprememb pri osnovnih sredstvih, vplivajo na znesek vkalkulirane amortizacije s prvim dnevom prihodnjega meseca.

Stroški prispevkov in članarin obsegajo:

450 Vkalkulirane obresti od poslovnega sklada

451 Prispevke in članarine zbornicam in drugim organizacijam

452 Prispevek za socialno zavarovanje — dopolnilni in dodatni

453 Medfazni prometni davek

454 Vodni prispevek

459 Druge prispevke in članarine

»Obresti od poslovnega sklada« so obračunane po predpisani stopnji od stanja tega sklada v začetku leta. Če se stanje sklada med letom spremeni, vplivajo spre-

membe na višino vkalkuliranih obresti s prvim dnevni prihodnjega meseca.

V tej skupini stroškov je upoštevan le tisti »prispevek za socialno zavarovanje«, ki ga morajo gospodarske organizacije plačati zaradi povečanja bolnih ali zaradi nezadostnih zdravstvenih in tehničnih ukrepov za varstvo pri delu.

»Prometni davek« je vkalkuliran kot strošek le v primeru, ko je predpisan tudi pri polproizvodih, ki gredo v istem podjetju v nadaljnjo obdelavo. Normalno pa se prometni davek obračuna šele ob prodaji končnih proizvodov. Znano je tudi, da v prihodnje s takšnim prometnim davkom ne bodo več obremenjena proizvodna podjetja.

Za vkalkulirane osebne dohodke smo že ugotovili, da sicer sestavljajo lastno ceno proizvodov, vendar se pri ugotavljanju dohodka ne odbijejo od celotnega dohodka; pokriti jih namreč moramo s čistim dohodkom. Delimo jih na tele vrste:

460 V kalkulirani osebni dohodki

461 V kalkulirana nadomestila osebnih dohodkov

463 V kalkulirani honorarji zunanjih sodelavcev

Osebni dohodki so vkalkulirani v bruto znesku, ki obsega tudi vse prispevke, npr. prispevek od osebnega dohodka, prispevek za socialno zavarovanje, stanovanjski prispevek in prispevek prometnim gospodarskim organizacijam.

»V kalkulirana nadomestila osebnih dohodkov« ne ustrezajo opravljenemu delu po času ali učinku, temveč so obračunana po drugih podlagah, ki jih določa pravilnik o razdelitvi osebnih dohodkov. Sem spadajo na primer osebni dohodki za čas letnih dopustov ali državnih praznikov.

Druge vrste osebnih dohodkov pa na tem mestu ne potrebujejo dodatnih pojasnil.

Ostali osebni izdatki, ki bremenijo poslovne stroške, so po naših sedanjih predpisih ločeni od osebnih izdatkov v gotovini, ki bremenijo poslovne stroške. Razlika je v tem, da sedanjo skupino stroškov sestavljajo izdatki,

ki jih gospodarska organizacija izplačuje neposredno dobaviteljem. Sestavljajo jo tele vrste stroškov:

- 470 Zaščitna obutev, obleka in drugo
- 471 Službena in delovna obleka
- 472 Močnejša hrana in preventivna sredstva
- 473 Tuje valute, ki jih prejema osebe na ladjah
- 479 Drugi osebni izdatki in prejemi v naravi

Izdatki za »zaščitno obutev, obleko in drugo« so lahko vkalkulirani kot stroški le v primeru, če uporabljajo delavci ta sredstva za varstvo pred poškodbami in poklicnimi boleznimi. Podjetje mora sestaviti poseben pravilnik o higiensko-tehničnih varstvenih ukrepih pri delu, v katerem določi, na katerih delovnih mestih so potrebna varstvena sredstva in kakšna naj bodo, npr. rokavice, očala itd.

Problemi »službene in delovne obleke« so enaki, kakor je bilo obravnavano pri kontu 437.

Med stroške, ki nosijo naslov »močnejša hrana in preventivna sredstva«, spadajo npr. stroški za nabavo mleka, ki ga dobivajo delavci na nekaterih delovnih mestih, stroški za periodične in sistematične zdravstvene preglede delavcev, ki so določeni v zveznih predpisih, in podobni stroški.

Med stroške, ki nastopijo v trenutku realizacije, pa spadajo med drugim:

- 740 Prometni davki
- 742 Posebna rezervna sredstva v gradbeništvu
- 744 Prispevek od prometa s filmi
- 747 Stroški za prevoz, nakladanje in razkladanje realiziranih proizvodov

Razlika med to skupino stroškov in prej obravnavanimi skupinami stroškov je v tem, da ti stroški obremenjujejo le prodane proizvode, ne obremenjujejo pa proizvodnje v tistem obračunskem razdobju, v katerem so nastali.

KAKO KALKULIRAMO CENO POSLOVNEGA DOHODKA

Vzemimo, da so nam znani stroški, ki so nastali v nekem obračunskem razdobju. Ti stroški so razvrščeni v skupine, ki smo jih obravnavali v prejšnjem poglavju, in sicer npr. takole:

stroški materiala	5,500.000 din
stroški storitev	200.000 din
razni stroški	300.000 din
osebni izdatki, ki bremene	
poslovne stroške	200.000 din
stroški amortizacije	600.000 din
stroški prispevkov in članarin	200.000 din
stroški vkalkuliranih osebnih dohodkov	1,000.000 din
skupaj	8,000.000 din

Če je gospodarska organizacija v proučevanem obračunskem razdobju proizvajala eno samo vrsto proizvodov, ni težavno ugotoviti, kolikšen del zgornjih stroškov obremenjuje posamezen proizvod. Potrebno je le deliti vsoto stroškov s količino proizvodov. Če je bilo npr. v proučevanem obračunskem razdobju proizvedenih 8.000 kosov nekega proizvoda in je to vsa proizvodnja, s katero se je tedaj gospodarska organizacija ukvarjala, dobimo lastno ceno posameznega kosa takole:

8,000.000 din stroškov : 8.000 kosov = 1.000 din stroškov za kos.

Brž ko pa proizvajajo gospodarska organizacija več vrst proizvodov, ne moremo ugotoviti lastne cene enote na zgornji način. Ne moremo več uporabljati tako imenovane delitvene kalkulacije. Izjema je primer, ko so različne vrste proizvodov v nekem medsebojnem razmerju glede na način proizvodnje ali porabo materiala. Vendar tudi tedaj nimamo več opravka s preprosto delitveno kalkulacijo v že opisanem smislu, temveč z delitveno kalkulacijo z ekvivalentnimi števili. Če npr. žagarski obrat proizvajajo deske, mostnice in žagan gradbeni les, ne more razdeliti stroškov na te tri vrste proizvodov po njihovi izmeri v m^3 . Razumljivo je, da $1 m^3$ desk vsebuje več vložene delo kot $1 m^3$ mostnic ali $1 m^3$ žaganega gradbenega lesa. Zato bodo tudi stroški proizvodnje $1 m^3$ desk logično večji od stroškov proizvodnje $1 m^3$ mostnic ali $1 m^3$ žaganega gradbenega lesa. Da bi ugotovili, koliko stroškov nastane s proizvodnjo desk in koliko s proizvodnjo mostnic in žaganega gradbenega lesa, moramo najprej preračunati vse dejansko proizvedene količine na količine, izražene v pogojni enoti. Če vzamemo kot pogojno enoto $1 m^3$ desk, potem moramo preračunati vse proizvedene količine drugih vrst proizvodov na to enoto; pri tem uporabljamo ekvivalentna števila, ki nam nakazujejo stalna razmerja med količinsko enoto posamezne vrste proizvoda in pogojno enoto. Ekvivalentna števila lahko določimo na podlagi planskih potroškov ali planskih stroškov, ki obremenjujejo enoto različnih vrst proizvodov, lahko pa tudi drugače.

Vzemimo npr. $1 m^3$ desk kot pogojno enoto ter ekvivalentna števila za 3 proizvode v temle razmerju:

deske	1
mostnice	0,8
žagan gradbeni les	0,7

Zgornja ekvivalentna števila nam povedo, da pomeni $1 m^3$ mostnic prav toliko kakor $0,8 m^3$ desk ter $1 m^3$ žaganega gradbenega lesa prav toliko kakor $0,7 m^3$ desk.

Če znašajo skupni stroški v proučevanem obračunskem razdobju 8.000.000 din in če je žagarski obrat tedaj proizvedel $200 m^3$ desk, $80 m^3$ mostnic in $80 m^3$ žaga-

nega gradbenega lesa, potem je mogoče izračunati stroške, ki obremenjujejo posamezno vrsto proizvodov, takole:

Vrsta	Količina	Ekviv. štev.	Pogoj. enote
deske	200 m ³	1	200 m ³
mostnice	80 m ³	0,8	64 m ³
žagan gradbeni les	80 m ³	0,7	56 m ³
			<u>320 m³</u>

Stroški na pogojno enoto znašajo 8,000.000 din : 320 m³ ali 25.000 din. Če te stroške pomnožimo s številom pogojnih enot pri posameznih vrstah proizvodov, dobimo stroške, ki obremenjujejo posamezno vrsto proizvodov:

deske	200 × 25.000 din = 5,000.000 din
mostnice	64 × 25.000 din = 1,600.000 din
žagan gradbeni les	56 × 25.000 din = 1,400.000 din
	<u>8,000.000 din</u>

Če stroške, ki obremenjujejo posamezno vrsto proizvodov, končno delimo z njihovo količino, dobimo stroške na enoto proizvoda:

deske	5,000.000 din : 200 m ³ = 25.000 din
mostnice	1,600.000 din : 80 m ³ = 20.000 din
žagan gradbeni les	1,400.000 din : 80 m ³ = 17.500 din

Kot smo že nakazali, pa se gospodarske organizacije največkrat ne ukvarjajo niti s proizvodnjo istovrstnih proizvodov niti s proizvodnjo raznovrstnih proizvodov, pri katerih bi bila stalna razmerja glede na način proizvodnje ali porabo materiala. Zato se moramo kalkulacije lastne cene posameznega proizvoda praviloma lotiti drugače.

Lastna cena proizvoda je v načelu sestavljena iz vseh stroškov, ki bremenijo proizvod, preden je prodan. Toda teh stroškov pri raznovrstni proizvodnji ni več mogoče razvrščati tako kakor v 4. razredu kontnega plana. Nasprotno moramo pri kalkulaciji lastne cene praviloma

razlikovati tako imenovane direktne in indirektne stroške.

Direktni (neposredni, posamični) stroški so tisti stroški, ki jih lahko neposredno obračunamo pri posameznem proizvodu. Sem spadajo:

- a) stroški izdelovalnega materiala,
- b) stroški izdelovalnih storitev,
- c) stroški izdelovalnih osebnih dohodkov,
- č) v redkih primerih še stroški izdelovalne amortizacije.

Indirektni (posredni, splošni, režijski) stroški so nasprotno tisti stroški, ki jih ne moremo neposredno obračunati pri posameznih proizvodih; poznamo sicer njihovo višino, poiskati pa moramo šele način, po katerem jih lahko porazdelimo na posamezne proizvode. Sem spadajo:

- a) stroški materiala (razen izdelovalnega);
- b) stroški storitev (razen izdelovalnih);
- c) razni stroški;
- č) osebni izdatki, ki pomenijo poslovne stroške;
- d) amortizacija (razen če je zajeta neposredno);
- e) stroški prispevkov in članarin;
- f) osebni dohodki (razen izdelovalnih).

Lastna cena proizvoda je sestavljena po naših sicer že zastarelih, a še vedno veljavnih predpisih iz tehle elementov:

1. stroški izdelovalnega materiala,
2. stroški izdelovalnih osebnih dohodkov,
3. amortizacija,
4. splošni izdelovalni stroški (obratna režija),
5. splošni upravno-prodajni stroški (upravno-prodajna režija).

V praksi mnogokrat nastopajo kot poseben element lastne cene še izdelovalne storitve, medtem ko je amortizacija zajeta kar med splošnimi stroški.

Stroški izdelovalnega materiala so direktni stroški, tj. stroški, ki jih lahko neposredno obračunavamo pri posameznem proizvodu. Izdelovalni material delimo na temeljni in pomožni material. Temeljni material je po-

glavitna sestavina proizvoda; takšen značaj imajo lahko tudi polproizvodi. V bombažni predilnici je npr. temeljni material bombaž in v bombažni tkalnici bombažna preja. Pomožni izdelovalni material pa je material, ki ga porabimo pri tehnološkem procesu in ga lahko neposredno zajamemo na enoto proizvoda, čeprav ni bistveni del samega proizvoda. V bombažni predilnici je npr. pomožni izdelovalni material stročnica, na katero je navita bombažna preja, v bombažni tkalnici pa barve, škrob ali sredstva za impregnacijo.

Izdelovalne storitve so takšne faze dela, ki bi jih sicer gospodarska organizacija morala opraviti sama, vendar jih opravijo namesto nje druga podjetja. V tekstilni industriji so takšne tuje storitve npr. beljenje, sukanje, barvanje ali druge faze oplemenitenja tkanin. Stroški izdelovalnih storitev so prav tako direktni stroški.

Izdelovalni osebni dohodki so osebni dohodki od dela neposredno za proizvod. Vsak delavec, ki dela za proizvod, prejema izdelovalni osebni dohodek, ne glede na to, ali je njegovo delo obračunano po času ali po učinku. Delo za proizvod je vsako delo v proizvodnih fazah, od začetka proizvodnje, ko pride izdelovalni material v tisti prostor, kjer poteka prva izdelovalna faza, do konca proizvodnje, ko gre proizvod v skladišče. Seveda niso vsi osebni dohodki, ki izvirajo iz vsega proizvodnega procesa, izdelovalni osebni dohodki; osebni dohodki notranjega transporta so npr. osebni dohodki za pomožno delo. Delavec ima sicer tudi pri notranjem transportu opraviti s proizvodom, vendar ga ne spreminja niti sam, niti tehnično sredstvo, ki ga pri svojem delu uporablja. Izdelovalni osebni dohodki so torej samo tisti, ki nastopajo v fazah dela, kjer se proizvod spreminja.

Izdelovalni osebni dohodki so vedno direktni stroški, kakor so direktni stroški tudi stroški izdelovalnega materiala in izdelovalnih storitev. Stroški amortizacije so nasprotno le v izjemnih primerih direktni stroški; večinoma so indirektni stroški ter nastopajo med splošnimi izdelovalnimi stroški (obratna režija) ali splošnimi upravno-prodajnimi (upravno-prodajna režija).

Splošni izdelovalni stroški (obratna režija) nastajajo zaradi pomožnih opravil pri proizvodnem procesu ter z njimi ne moremo neposredno obremenjevati proizvodov, temveč uporabljamo razne »ključe«. Ti stroški so indirektni stroški. Sem spadajo med drugim:

- a) osebni dohodki tehničnih in administrativnih uslužbencev v obratu;
- b) stroški notranjega transporta v obratu;
- c) stroški tekočega vzdrževanja proizvodnih poslopij, strojev, naprav in inventarja;
- č) stroški za čiščenje obrata in strojev;
- d) stroški za pogonsko energijo, kurjavo, razsvetljavo in vodo;
- e) stroški za zaščito dela;
- f) nagrade vajencem;
- g) stroški zavarovanja obratnih poslopij, strojev, naprav in inventarja.

Amortizacija obratnih poslopij, strojev in inventarja je prav tako sestavni del splošnih izdelovalnih stroškov, razen kolikor je zajeta v posebnem elementu lastne cene.

Splošne upravno-prodajne stroške (upravno-prodajno režijo) sestavljajo vsi stroški, ki nastajajo v centrali gospodarske organizacije v zvezi z nakupom, prodajo, financiranjem in upravljanjem. Zaradi heterogenosti bi bilo bolje razlikovati splošne nabavne stroške, splošne prodajne stroške in splošne upravne stroške. To razdelitev tudi uporabljamo, če želimo dobiti pravilnejšo kalkulacijo lastne cene proizvodov. Ker pa predpisana struktura lastne cene pozna načelno le združene upravno-prodajne stroške, si oglejmo najprej, kaj predvsem spada med nje:

- a) osebni dohodki uslužbencev uprave;
- b) stroški zunanjega transporta in osebnih avtomobilov;
- c) stroški vzdrževanja upravnih poslopij;
- č) stroški čiščenja upravnih poslopij;
- d) stroški za kurjavo, razsvetljavo in vodo v upravnih poslopijih;

- e) vkalkulirani prispevki družbeni skupnosti (če niso po kakem »ključu« razporejeni tudi med splošne izdelovalne stroške);
- f) stroški zavarovanja upravnih poslopij in inventarja;
- g) stroški pisarniškega materiala, časnikov, revij in strokovnih knjig;
- h) stroški plačilnega prometa in PTT;
- i) potni in selitveni stroški.

Občutni sestavni del splošnih upravno-prodajnih stroškov je končno lahko tudi amortizacija upravnih poslopij, strojev, naprav in inventarja.

Oglejmo si sedaj, kakšna je npr. kalkulacija lastne cene pri omari velikosti 80 cm × 150 cm × 60 cm!

1. Izdelovalni osebni dohodki na podlagi delovnih listkov:			
a) strojno delo	8 ur	po 400 din bruto	3.200 din
b) furniranje	6 ur	po 320 din bruto	1.920 din
c) strojno brušenje	2 uri	po 360 din bruto	720 din
č) ročno delo	14 ur	po 340 din bruto	4.760 din
d) površinska obdelava	3 ure	po 350 din bruto	1.050 din
			11.650 din
2. Izdelovalni material na podlagi oddajnic materiala skupno			39.000 din
3. Splošni izdelovalni stroški 110 % od izdelovalnih osebnih dohodkov			12.815 din
4. Splošni upravno-prodajni stroški 90 % od izdelovalnih osebnih dohodkov			10.485 din
			73.950 din

Vsaka gospodarska organizacija seveda na svoj način razčlenjuje in sestavlja elemente lastne cene. Tudi zgornja shema lastne cene se nekoliko razlikuje od načelnega izhodišča. Vendar pa je vsebina lastne cene kot celote vedno enaka; razvrščanje te vsebine v posamezne postavke je namreč ne more spremeniti.

Omenili smo že, da je predpisana struktura lastne cene zastarela. Zastarela je v tem smislu, ker ni prilago-

jena dohodkovnemu sistemu, tj. sistemu, kjer so v končni fazi osebni dohodki sestavni del dohodka gospodarske organizacije. Lastna cena proizvodov ni več homogena celota; tisti njen del, ki se nanaša na »poslovne stroške«, bomo v trenutku prodaje in plačila proizvodov odbili od doseženega celotnega dohodka, medtem ko bomo tisti del, ki se nanaša na kalkulatívne osebne dohodke, v istem trenutku pokrili z doseženim čistim dohodkom. V sami predpisani shemi lastne cene pa se pojavljajo osebni dohodki skupaj s »poslovnimi stroški«, in sicer ne samo očitno kot izdelovalni osebni dohodki, temveč tudi zakrito med splošnimi izdelovalnimi stroški in splošnimi upravno-prodajnimi stroški. Če načelno shemo lastne cene proučujemo z vidika te delitve, pridemo torej do takega pregleda:

	Poslovni stroški	Osebni dohodki
1. Izdelovalni material	x	
2. Izdelovalni osebni dohodki		x
3. Amortizacija	x	
4. Splošni izdelovalni stroški	x	x
5. Splošni upravno-prodajni stroški	x	x

Če bi že od samega začetka lastno ceno razdelili na oba bistveno različna dela, bi morda lahko njene elemente razvrstili takole:

- a) vkalkulirani poslovni stroški
 - aa) stroški izdelovalnega materiala (in storitev);
 - ab) stroški amortizacije;
 - ac) del splošnih izdelovalnih stroškov;
 - ač) del splošnih upravno-prodajnih stroškov;
- b) kalkulatívni osebni dohodki
 - ba) izdelovalni osebni dohodki;
 - bb) osebni dohodki med splošnimi izdelovalnimi stroški;
 - bc) osebni dohodki med splošnimi upravno-prodajnimi stroški.

Vendar niti v tem primeru ne moremo mimo resnice, da tako opredeljena lastna cena v dohodkovnem sistemu ni več to kakor lastna cena v prejšnjem sistemu, ko smo ugotavljali dobiček. Da bi nam bila ta trditev razumljiva, si oglejmo še strukturo prodajne cene:

1. Lastna cena
 2. Presežek dohodka (dobiček)
 3. Prometni davek
- Prodajna cena

Osebni dohodki, ki jih vsebuje lastna cena proizvoda, niso priznani kot »poslovni stroški«. Da bi jih gospodarska organizacija lahko pokrila, mora iz doseženega dohodka najprej obračunati prispevek od dohodka, dokler in kjer je ta seveda predpisan. To pomeni s stališča kalkulacije prodajne cene posameznega proizvoda, da je določena višina presežka dohodka (dobička) pogoj, da bi gospodarska organizacija sploh pokrila vso lastno ceno. Šele presežek dohodka (dobiček) čez to višino omogoča oblikovanje dodatnih osebnih dohodkov in oblikovanje skladov gospodarske organizacije. Čim višji je presežek dohodka (dobiček), tem večja je razlika med prodajno ceno proizvoda in njegovo lastno ceno. Na to razliko pa vpliva tudi višina prometnega davka, ki ga moramo obračunati ob prodaji proizvoda in ki ga moramo zaradi tega tudi upoštevati pri postavljanju prodajne cene.

Oglejmo si to ugotovitev spet na praktičnem primeru!

Vzemimo, da podjetje prodaja omaro velikosti 80 cm × 150 cm × 60 cm za 100.000 din ter da mora v trenutku prodaje obračunati 10 odstotni prometni davek, medtem ko smo že prej ugotovili, da je lastna cena omare 73.950 din. Kakšen presežek dohodka (dobiček) bo podjetje doseglo pri prodaji te omare in kakšen dohodek?

Presežka dohodka (dobiček) ne bo težavno ugotoviti. Od dosežene prodajne cene moramo samo odšteti lastno ceno in prometni davek. Računamo torej takole:

Prodajna cena	100.000 din
— Lastna cena	73.950 din
— Prometni davek	

10 % od 100.000 din	10.000 din	83.950 din
Presežek dohodka (dobiček)		16.050 din

Kako je pa z dohodkom? Da bi dobili dohodek, ne smemo od prodajne cene odšteti lastne cene in prometnega davka, temveč le »poslovne stroške« in prometni davek. Koliko pa znašajo »poslovni stroški«, ki jih vsebuje enota proučevanega proizvoda?

Če si ogledamo strukturo lastne cene, vidimo, da vsebuje vsota 73.950 din stroške izdelovalnega materiala 39.000 din, ki so nedvomno »poslovni stroški«. Nasprotno pa splošni izdelovalni stroški 12.815 din in splošni upravno-prodajni stroški 10.485 din ne sestojijo le iz »poslovnih stroškov«, temveč deloma tudi iz kalkulativnih osebnih dohodkov. Vedeti torej moramo, kolikšen del teh režijskih stroškov so »poslovni stroški« in kolikšen del kalkulativni osebni dohodki. Vzemimo, da spada med »poslovne stroške« 60 % splošnih izdelovalnih stroškov in 50 % splošnih upravno-prodajnih stroškov. V tem primeru je lahko ugotoviti, da so režijski stroški sestavljeni takole:

	Skupaj	Od tega	
		poslovni stroški	osebni dohodki
Splošni izdelovalni stroški	12.815	7.689	5.126
Splošni upravno-prodajni stroški	10.485	5.242	5.243

Ko smo tako razčlenili režijske stroške, lahko še ugotovimo, da sestoji lastna cena proučevane omare takole:

	Poslovni stroški	Osebni dohodki
1. Izdelovalni osebni dohodki		11.650
2. Izdelovalni material	39.000	
3. Splošni izdelovalni stroški	7.689	5.126
4. Splošni upravno-prodajni stroški	5.242	5.243
	51.931	22.019

Sedaj pa ni več težavno ugotoviti dohodek, ki ga vsebuje prodajna cena enote proučevanega proizvoda.

Prodajna cena		100.000 din
— Poslovni stroški	51.931 din	
— Prometni davek		
10 % od 100.000 din	10.000 din	61.931 din
Dohodek		38.069 din

Ta dohodek v konkretnem primeru ni obdavčen s prispevkom od dohodka, v drugih primerih pa morda je. Z njim moramo v našem primeru najprej pokriti osebne dohodke 22.019 din, ki jih vsebuje lastna cena; če jih ne bi mogli pokriti, bi imeli pri proučevanem proizvodu izgubo. Ko pokrijemo te osebne dohodke, nam ostane takle znesek:

Dohodek		38.069 din
— Kalkulativni osebni dohodki		22.019 din
Presežek dohodka (dobiček)		16.050 din

Vidimo, da je dohodek, ki ga vsebuje enota proučevanega proizvoda, večji od presežka dohodka (dobička) ravno za višino kalkulativnih osebnih dohodkov.

Sedaj pa se vrnimo k problemu postavljanja prodajnih cen. Če pustimo ob strani manj pogoste primere, pri katerih višino prodajnih cen določa trg ali kak predpis, se lotevajo gospodarske organizacije postavljanja prodajnih cen na podlagi znanih lastnih cen. Toda gospodarska organizacija mora večinoma postaviti prodajne cene prej, kakor lahko ugotovi dejanske stroške, ki nastanejo pri proizvodnji. To pomeni, da lastna cena, na podlagi katere se loti postavljanja prodajne cene, ne vsebuje dejanskih stroškov, temveč le vnaprej določene stroške. Nimamo torej opravka z obračunsko ali dejansko kalkulacijo stroškov, temveč s predkalkulacijo ali plansko kalkulacijo stroškov. Predkalkulacija je sestavljena na podlagi raznih tehničnih normativov, ki nakužejo potroške materiala, storitev in delovne sile pri proizvodnji posameznega proizvoda; ti potroški so obračunani z domnevanimi cenami ali z določenimi obračunskimi postavkami. Lahko pa je predkalkulacija sestav-

ljena tudi na podlagi raznih podatkov iz preteklih obračunskih razdobj, pri čemer so upoštevane vse spremembe, ki jih v danem obračunskem razdobju pričakujemo. Ker je takšna kalkulacija sestavljena pred začetkom proizvodnje, jo imenujemo tudi predhodna kalkulacija.

Če pri postavljanju prodajnih cen proizvodov izhajamo iz planske ali predhodne kalkulacije, je povsem razumljivo, da vsaka razlika med dejanskimi stroški in planiranimi stroški spreminja višino pričakovanega presežka dohodka. S tem pa spreminja tudi pričakovano višino in razdelitev dohodka.

Ni nujno, da bi bila stopnja presežka dohodka pri vseh proizvodih enaka. Tudi ni nujno, da bi bila pri nekem proizvodu vedno enaka. Gospodarska organizacija se mora prilagajati tržnim razmeram, ki mnogokrat zahtevajo spremembo prodajnih cen, čeprav za to spremembo ni utemeljitve v samih stroških. Če bo ob drugih nespremenjenih okoliščinah znižala prodajne cene nekaterih proizvodov, seveda ne bo dosegla planiranega celotnega dohodka in dohodka. Tega izpada normalno ne bo mogoče nadomestiti s sorazmernim povečanjem prodajnih cen pri drugih proizvodih. Pač pa ga gospodarska organizacija lahko nadomesti z drugačnim asortimanom proizvodov, kjer so bolj zastopani proizvodi z večjo stopnjo presežka dohodka. Lahko pa ga nadomesti tudi z večjo proizvodnjo ali z uvedbo novih proizvodov. Seveda mora takšne odločitve vedno omogočati trg.

Omenili smo razliko med predkalkulacijo in obračunsko kalkulacijo. Pri predkalkulaciji imamo opravka s prihodnjim poslovnim pojavom, pri obračunski kalkulaciji pa s preteklim poslovnim pojavom. Čeprav naše gospodarske organizacije normalno sestavljajo obračunske kalkulacije, lahko na splošno trdimo, da te pri sprejemanju poslovnih odločitev le nimajo odločilnega pomena. Podatkov o dejanskih stroških npr. ni mogoče uporabljati pri dnevni odločitvah, ker so na voljo prekasno, tj. šele po preteku obračunskega razdobja in tistega časa, ki je potreben za sam obračun. Zato je potrebno dati večji poudarek predkalkulacijam, ki pa bi morale

biti sestavljene bolj natančno in zanesljivo kakor so sedaj. Z druge strani pa je tudi mogoče presoјati dejanske stroške le, če imamo hkrati podatke o stroških, ki naj bi nastali in o katerih bi lahko sodili, da so upravičeni.

Doslej smo se dotaknili le oblikovanja prodajnih cen pri proizvodnih gospodarskih organizacijah. Trgovska podjetja le navidezno oblikujejo prodajne cene enako. Prodajna cena trgovskega blaga je namreč sestavljena iz tehle elementov:

1. nabavna cena,
2. razlika v ceni,
3. prometni davek.

Razliko v ceni pa dejansko ni mogoče primerjati s presežkom dohodka, ki se pojavlja pri kalkulacijah proizvodnih gospodarskih organizacij. Z razliko v ceni mora trgovsko podjetje pokrivati vse svoje režijske »poslovne stroške« in še doseгati dohodek, ki vsebuje osebne dohodke ter zneske za povečanje skladov. Nasprotno s presežkom dohodka, ki smo ga navedli v shemi kalkulacije pri proizvodnih gospodarskih organizacijah, ni potrebno pokrivati nikakršnih »poslovnih stroškov« več, niti ne osebnih dohodkov, ki jih vsebuje lastna cena.

Na višino razlike v ceni, ki jo mora trgovsko podjetje upoštevati pri svojih kalkulacijah, vplivajo različni činitelji, med njimi njegov poslovni predmet in lokacija. S tem seveda že spet ni rečeno, da bo nastopila razlika v ceni pri vsakem trgovskem blagu z enakim odstotkom od nabavne ali prodajne cene. Vendar morajo biti v obsegu vsega trgovskega podjetja razlike izravnane. Ob sicer nespremenjenih okoliščinah mora potemtakem trgovsko podjetje nižji odstotek razlike v ceni pri nekem trgovskem blagu nadomestiti z višjim odstotkom razlike v ceni pri kakšnem drugem trgovskem blagu.

Razlika v ceni nastopa ali kot rabat ali kot marža. Če proizvodno podjetje želi, da imajo njegovi proizvodi kjerkoli na trgu enako prodajno ceno, bo v svojih razmerjih s trgovskimi podjetji označilo npr. prodajno ceno na drobno, od katere bo trgovskim podjetjem dalo ustrezen popust, rabat, s katerim bodo trgovska podjetja po-

krivala svoje režijske »poslovne stroške« in dosegala dohodek. Ker ne poslujejo vsa trgovska podjetja z enako razliko v ceni, bodo seveda različna trgovska podjetja zahtevala pri proizvajalcu različne rabate, za katere bi bila voljna sprejeti posredovanje pri prodaji nekega industrijskega proizvoda. Potrebna so torej mnogokrat posebna dogovarjanja med proizvodnimi in trgovskimi podjetji. Sicer pa v takem primeru prodajno ceno trgovskim podjetjem dejansko predpiše proizvodno podjetje ter se pokažejo razlike le v primeru, če trgovska podjetja kršijo dogovor. Vpliv prometnega davka, ki je v različnih občinah lahko različen, smo pri tem pustili vne-
mar.

Proizvodno podjetje v primeru rabata fakturira trgovskemu podjetju svoje proizvode npr. takole:

prodajna cena na drobno	1.000 din
— 20 odstotni rabat	200 din
<hr/>	
proizvajalčeva prodajna cena	800 din

Trgovsko podjetje mora proizvodnemu podjetju plačati 800 din, kar je njegova nabavna cena, prodajna cena (brez prometnega davka) je postavljena s 1.000 din, medtem ko je dani rabat 200 din razlika v ceni.

Povsem drugače je v primeru, ko proizvodno podjetje ne predpisuje trgovskemu podjetju prodajne cene na drobno. Tedaj ni nobenega dogovarjanja, razen da proizvajalec postavi prodajno ceno, ki je hkrati nabavna cena v trgovskem podjetju. Trgovsko podjetje pa nato k tej ceni prišteje poljubno razliko, ki ji pravimo marža. Šolski primer bi bil npr. tale:

nabavna cena	800 din
+ 25 odstotna marža	200 din
<hr/>	
prodajna cena	1.000 din

Ker niso pribitki pri vseh trgovskih podjetjih enaki, lahko pride do bistvenih razlik pri prodajnih cenah za enako trgovsko blago, česar v primeru rabata ne zaznamujemo.

Ko smo tako pojasnili nekaj posebnosti pri oblikovanju prodajnih cen v trgovini, se lahko vrnemo na probleme proizvodnih gospodarskih organizacij.

KAKŠEN JE POMEN UVAJANJA STROŠKOVNIH MEST

Doslej smo se zaustavljali pri stroških in pri njihovem razvrščanju po stroškovnih nosilcih, tj. proizvodih. Ni pa pomembno vedeti samo, kakšni stroški so nastali in katere proizvode obremenjujejo, temveč tudi, na katerem delovnem mestu so stroški nastali. Stroške je mogoče vedno povezovati s tistimi delovnimi mesti, na katerih so nastali. V tem smislu govorimo o stroškovnih mestih. Vendar vsako delovno mesto še ni posebno stroškovno mesto. Katera delovna mesta moramo obravnavati skupno kot eno samo stroškovno mesto, pa nakazuje že sam smoter razdelitve gospodarske organizacije na stroškovna mesta. Ta smoter je:

- a) omogočiti popolnejšo kalkulacijo stroškov po posameznih proizvodih;
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je kdo odgovoren.

Prvo terja združevanje stroškov, ki imajo enako ali podobno dinamiko, drugo pa združevanje stroškov, ki spadajo v pristojnost neke odgovorne osebe, a ta je lahko predelavec, mojster, oddelkovodja, poslovodja itd. Stroškovno mesto je mnogokrat prostorno zaokrožena enota, vendar ni to vedno nujno, lahko je v enem prostoru več stroškovnih mest, lahko pa tudi eno stroškovno mesto obsega več prostorov. Po drugi strani je stroškovno mesto praviloma funkcionalno zaokrožena enota; toda samo funkcionalnost je mogoče jemati širše ali ožje ter potemtakem še ne pomeni natančnejšega kriterija za opredelitev stroškovnega mesta. V vsakem primeru pa moramo pri določevanju stroškovnih mest raču-

nati z možnostjo nadaljnje razpodelitve stroškov po posameznih proizvodih ter z odgovornostjo za vsako nepotrebno povečevanje stroškov na teh stroškovnih mestih.

Iz zgornjega izhaja, da so stroškovna mesta v gospodarski organizaciji prostorsko ali funkcionalno zaokrožene enote, na katerih ali v zvezi s katerimi so se pojavili neki stroški, ki jih je mogoče razvrščati na posamezne proizvode in je zanje kdo odgovoren.

Oglejmo si najprej pomen stroškovnih mest z vidika kalkulacije lastne cene! Ko smo govorili o lastni ceni, smo navedli pet njenih načelnih sestavnih delov; stroške izdelovalnega materiala, stroške izdelovalnih osebnih dohodkov, amortizacijo, splošne izdelovalne stroške in splošne upravno-prodajne stroške. Pri tem je amortizacija mnogokrat vključena kar v zadnji dve režijski postavki.

Da bi bila kalkulacija lastne cene bolj pravilna, moramo zasledovati splošne izdelovalne stroške (obratno režijo) in splošne upravno-prodajne stroške (upravno-prodajno režijo) po posameznih stroškovnih mestih in ni dovolj, da so nam znani le za gospodarsko organizacijo kot celoto.

Vzemimo kot primer, da gospodarska organizacija v nekem obračunskem razdobju proizvede tele proizvode:

Proizvod	Količina
A	1.000
B	200
C	200

Iz oddajnic materiala in delovnih listkov je mogoče ugotoviti, da znašajo direktni stroški:

Proizvod	Izdelovalni material	Izdelovalni osebni dohodki
A	9.000 den. enot	350 den. enot
B	400 den. enot	850 den. enot
C	400 den. enot	1.300 den. enot

Hkrati pa je znano, da znaša vsa obratna režija 5.000 denarnih enot, upravno-prodajna režija pa 1.480 denarnih enot.

Zastavlja se torej vprašanje, kako razdeliti obratno režijo in upravno-prodajno režijo na vse tri vrste proizvodov. Lahko sprejmemo domnevo, da bremenita obe režiji posamezne vrste proizvodov v enakem sorazmerju, kakor pri njih nastopajo izdelovalni osebni dohodki. Ker znaša vsa obratna režija 5.000 denarnih enot, vsi izdelovalni osebni dohodki pa 2.500 denarnih enot, pomeni, da znaša obratna režija 200 % izdelovalnih osebnih dohodkov. Če velja takšno razmerje za vso gospodarsko organizacijo, lahko upravičeno domnevamo, da velja tudi za posamezne vrste proizvodov. Proizvode A bo obremenila obratna režija v višini 200 % od 350 denarnih enot, proizvode B v višini 200 % od 850 denarnih enot in proizvode C 200 % od 1.300 denarnih enot. Podobno domnevo lahko uporabimo pri upravno-prodajni režiji. Ker znaša v celoti 1.480 denarnih enot, je to v primerjavi z izdelovalnimi osebnimi dohodki 59,2 %. Če sedaj uporabimo ta odstotek tako, da pomnožimo z njimi izdelovalne osebne dohodke posamezne vrste proizvodov, tj. 350 denarnih enot pri A, 850 denarnih enot pri B in 1.300 denarnih enot pri C, lahko izračunamo delež upravno-prodajne režije, ki bremeni proizvode A, B in C.

Rezultati izračuna so taki:

Proizv.	Izdel. mat.	Izdel. os. doh.	Obrat. rež.	Up.-prod. rež.	Skupaj
A	9.000	350	700	207,2	10.257,2
B	400	850	1.700	503,2	3.453,2
C	400	1.300	2.600	769,6	5.069,6
	9.800	2.500	5.000	1.480	18.780

Če sedaj delimo skupne stroške, ki bremenijo posamezno vrsto proizvodov, z njihovo količino, tj. s 1000 pri A, z 200 pri B in z 200 pri C, dobimo te lastne cene za enote proizvoda:

A	10,25 den. enot
B	17,26 den. enot
C	25,35 den. enot

Vzemimo pa, da ima gospodarska organizacija dva proizvodna obrata, ki nista enako tehnično opremljena. V tistem, ki je tehnično slabše opremljen, bodo vsekakor višji izdelovalni osebni dohodki in nižja amortizacija, ki se skriva v obratni režiji. V tistem, ki je tehnično bolje opremljen, bo slika obrnjena. Tega pri zgornjem računu sploh nismo upoštevali. Zato si še ponovno oglejmo rezultate, do katerih pridemo, če imamo izdelovalne osebne dohodke razčlenjene na dva obrata, prav tako pa tudi obratno režijo. Dodatno upoštevajmo še delitev upravnoprodajne režije na dva dela, in sicer na nabavno režijo in drugo upravno-prodajno režijo. Izhodiščni podatki so potemtakem takile:

Proizv.	Izd. mat.	Izd. os. doh.		Obrat. rež.		Upr.-prod. rež.	
		I	II	I	II	Nab. rež.	Ost. rež.
A	9.000	300	50				
B	400	50	800				
C	400	150	1.150				
	9.800	500	2.000	3.000	2.000	980	500

Obratno režijo v I. obratu razdelimo na posamezne vrste proizvodov glede na njihove izdelovalne osebne dohodke; ker znaša za obrat kot celoto obratna režija 600 % vseh tamkajšnjih izdelovalnih osebnih dohodkov, domnevamo enako razmerje tudi pri posameznih vrstah proizvodov. Ali natančneje: obratna režija, ki v I. obratu obremenjuje proizvode A, znaša 600 % od 300 ali 1.800 denarnih enot; proizvode B obremenjuje 600 % od 50 ali 300 denarnih enot, proizvode C pa 600 % od 150 ali 900 denarnih enot. Podobno razdelimo obratno režijo v II. obratu na posamezne vrste proizvodov, le da je zdaj njeno razmerje do izdelovalnih osebnih dohodkov 100 %. Pri razdelitvi nabavne režije pa je bolj realno izhajati iz stroškov izdelovalnega materiala, tako da so z njo bolj obremenjeni proizvodi z višjimi stroški izdelovalnega materiala. Nabavna režija znaša 10 % skupnih stroškov izdelovalnega materiala ter ta odstotek uporabimo pri izračunanju njenih deležev, ki obremenjujejo posamez-

ne proizvode. Končno preostalo upravno-prodajno režijo spet porazdeljujemo na posamezne proizvode na podlagi podatkov o izdelovalnih osebnih dohodkih s tem, da znaša 20 % njihove višine.

Tako ugotovimo, da obremenjuje posamezne vrste proizvodov režija takole:

Proizvod	Obratna režija		Upravno-prod. režija	
	I	II	Nabav. rež.	Druga. rež.
A	1.800	50	900	70
B	300	800	40	170
C	900	1.150	40	260
	3.000	2.000	980	500

Enaka vsota stroškov je torej zdaj drugače razdeljena na posamezne vrste proizvodov, zato je tudi njihova lastna cena drugačna, in sicer:

Proizvod	Skupni stroški	Lastna cena
A	12.170	12,17 na kol. enoto
B	2.560	12,80 na kol. enoto
C	4.050	20,25 na kol. enoto
	18.780	

Če gospodarska organizacija ve, da lahko doseže na trgu pri proizvodih A prodajno ceno 12 denarnih enot (po odbitku prometnega davka), pri proizvodih B 15 denarnih enot in pri proizvodih C 23 denarnih enot, bi primerjava z njihovo lastno ceno v obeh primerih dala prav nasprotno rezultate. V prvem primeru bi bila prodajna cena le pri proizvodih A višja od lastne cene, v drugem primeru pa bi bila nasprotno le pri proizvodih B in C prodajna cena višja od lastne cene. Zaradi večje ali manjše natančnosti pri kalkulacijah bi se torej poslovne odločitve lahko bistveno razlikovale; če se gospodarska organizacija zadovolji z manj natančnimi kalkulacijami, so poslovne odločitve lahko kaj hitro napačne.

Vsaka gospodarska organizacija povsem samostojno izbira podlago (»ključ«) za porazdelitev splošnih stroškov na posamezne proizvode, prav tako pa tudi povsem samostojno postavlja stroškovna mesta, ki pripomorejo

k natančnejši kalkulaciji. Vendar stroškovna mesta nimajo pomena samo zaradi sestavljanja boljših kalkulacij. Stroškovna mesta, tj. mesta v gospodarski organizaciji, na katerih nastajajo stroški, imajo pomen tudi z vidika povezovanja stroškov z odgovornimi osebami. Za višino stroškov ne odgovarja proizvod, ampak ljudje; zato je mogoče postaviti vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po posameznih stroškovnih mestih. Hkrati z boljšim nadzorstvom nad stroški pride torej tudi do premika od obračuna resnično nastalih stroškov po nosilcih na obračun resnično nastalih stroškov po mestih. V vsakem primeru pa so planirani stroški kriterij pravilnosti, s katerim lahko presojamo resnično nastale stroške. Pripomniti le še moramo, da imenujemo v praksi planiranje stroškov (zlasti režijskih) po stroškovnih mestih »budžetiranje« stroškov. Brez takšnega »budžetiranja« stroškov ni sodobnega smotrnega gospodarjenja in nadzorstva nad stroški hkrati s postavljanjem odgovornosti zanje.

Število stroškovnih mest v gospodarski organizaciji je odvisno od:

- a) njene velikosti;
- b) njene organizacijske sheme;
- c) načina proizvodnje;
- č) uporabe kalkulacijskih metod.

V industrijskem podjetju npr. lahko vsa stroškovna mesta razvrstimo v tele skupine:

- a) stroškovna mesta temeljne proizvodne dejavnosti;
- b) stroškovna mesta stranske proizvodne dejavnosti;
- c) stroškovna mesta pomožne dejavnosti;
- č) stroškovna mesta nabavnega sektorja;
- d) stroškovna mesta tehničnega sektorja;
- e) stroškovna mesta prodajnega sektorja;
- f) stroškovna mesta splošnega sektorja.

Na stroškovnih mestih temeljne proizvodne dejavnosti poteka tista proizvodnja, ki je pglavitni namen industrijskega podjetja. V podjetju tekstilne industrije spadajo semkaj stroškovna mesta v predilnici, tkalnici in oplemenitilnici.

Na stroškovnih mestih stranske proizvodne dejavnosti industrijsko podjetje prav tako proizvaja, vendar ta proizvodnja ni njegov poglavitni namen. Značaj stranske proizvodne dejavnosti ima v podjetju tekstilne industrije npr. izdelovanje stročnic za prejo ali izdelovanje za-bojev.

Stroškovna mesta pomožne dejavnosti pomagajo pri izvajanju temeljne in stranske proizvodne dejavnosti, kakor tudi vseh drugih dejavnosti v podjetju; sem spada-dajo zlasti razne delavnice, kotlarna, električna centrala ter vozni park.

Stroškovna mesta nabavnega sektorja obsegajo sam nabavni oddelek ter skladišče materiala. Na teh stroškovnih mestih se zbirajo stroški razkladanja, dovoza v skladišče materiala, stroški samega skladiščenja, pre-vzema materiala in podobno.

Stroškovna mesta tehničnega sektorja sestavljajo predvsem službe, ki organizirajo proizvodnjo, npr. tehnično vodstvo, priprava dela, tehnična kontrola proiz-vodnje in podobno.

Stroškovna mesta prodajnega sektorja obsegajo tako sam prodajni oddelek kot skladišče končanih proizvodov in zastopništva. Na njih se zbirajo vsi stroški v zvezi s prodajo.

Stroškovna mesta splošnega sektorja pa obsegajo npr. sekretariat, kadrovsko-socialno službo, računovodstvo, varnostno in gasilsko službo itd.

Stroškovna mesta moramo pri obračunu razlikovati od ekonomskih enot. Ekonomske enote obsegajo po več stroškovnih mest. Drugače kakor pri stroškovnih mestih pa pri njih niso zanimivi samo stroški, temveč tudi do-hodki. Prav tako ne gre le za odgovornost posamezne osebe, temveč vpliva uspeh ali neuspeh na osebne do-hodke vseh tamkaj zaposlenih.

Ekonomske enote so deli gospodarske organizacije, ki imajo potrebna delovna sredstva, delovne predmete in delavce, s katerimi dosejajo vnaprej postavljene in opredeljene naloge v vsej gospodarski organizaciji. V načelu vsaka takšna enota »kupi« od poprejšnjih enot mate-rial, polproizvode in storitve. Nato se ukvarja z obdela-

vo, predelavo ali dodelavo ustreznega delovnega predmeta ali pa z opravljanjem storitev za druge enote. Ko na delovnih predmetih opravi potrebno delo, jih preda v skladišče ali drugim ekonomskim enotam. Rezultate svojega dela drugim enotam dejansko »prodaja«.

Da bi bil iz obračuna uspeha neke ekonomske enote izločen vpliv spremembe cen, so v rabi planske cene. Uspeh ekonomske enote pa ugotovimo, če primerjamo njene obremenitve z njenimi razbremenitvami.

Ekonomska enota je obremenjena z:

- a) vrednostjo začetne nedokončane proizvodnje;
- b) vrednostjo prejetega materiala v proučevanem razdobju;
- c) drugimi primarnimi stroški v proučevanem razdobju;
- č) vrednostjo storitev, ki so jih opravile druge enote za proučevano enoto v proučevanem razdobju.

Razbremenjena pa je ekonomska enota z:

- a) vrednostjo opravljenih storitev drugim enotam v proučevanem razdobju;
- b) vrednostjo predanih polproizvodov in proizvodov v proučevanem razdobju;
- c) vrednostjo vrnjenih odpadkov v proučevanem razdobju;
- č) vrednostjo končne nedokončane proizvodnje.

Če so razbremenitve v zgornjem smislu večje od obremenitev, pomeni razlika uspeh ekonomske enote; če so nasprotno obremenitve večje od razbremenitev, pomeni razlika neuspeh ekonomske enote.

Večinoma se gospodarske organizacije zadovoljujejo s tem, da po ekonomskih enotah ugotavljajo le dosežene osebne dohodke. Za opravljeno delo mora biti v tem primeru priznana posamezni enoti planska lastna cena; uspeh enote je torej v normalnih razmerah enak priznanim osebnim dohodkom. Toda to ni vedno nujno. Če polproizvodi ali proizvodi posamezne ekonomske enote niso normalne kakovosti, jih druge enote ne prevzamejo ali pa prevzamejo le z ustreznimi odstotki popusta. To seveda vpliva na njen uspeh. Z druge strani pa lahko poveča svoj uspeh, če:

- a) zniža količino odpadkov z boljšo izrabo materiala;
- b) zmanjša odstotek izmeta;
- c) zmanjša zastoje in reparature;
- č) poveča izkoriščanje zmogljivosti strojev;
- d) skrajša normirani čas dela.

Počasi se v gospodarskih organizacijah širi mnenje, da delovni kolektiv posamezne enote ni zainteresiran le za lastne osebne dohodke, temveč tudi za razvoj in izpopolnitev mehanizacije. To pomeni, da se začenja pojavljati problem decentralizacije skladov ter sredstev za amortizacijo in investicijsko vzdrževanje osnovnih sredstev.

Če v merilu vse gospodarske organizacije izkazujemo dohodek kot njen finančni rezultat, navadno ne moremo govoriti o dohodku kot o finančnem rezultatu posamezne ekonomske enote, razen v primeru, če obračunamo vso eksterno in interno prodano količino proizvodov ali storitev posamezne enote po prodajnih cenah. Ta primer pa povzroča probleme, ki jih gospodarska organizacija ne pozna, dokler obračun med ekonomskimi enotami temelji na lastnih cenah. Če so s prodajnimi cenami mišljene tržne cene, potem ne bo tako redek primer, da bodo tehnično boljše opremljene enote dosegale neupravičeno visok dohodek ter bodo tudi njihovi delavci imeli neprimerno višje osebne dohodke kot delavci v tehnično slabše opremljenih enotah; z druge strani se postavlja vprašanje, kako določiti prodajno ceno administrativnim enotam. Če so s prodajnimi cenami nasprotno mišljene interne prodajne cene, te res lahko izravnajo neenakomernosti pri tehnično različno opremljenih enotah in tudi rabijo za ovrednotenje storitev administrativnih enot; zato pa mnogokrat nastane možnost, da so interne prodajne cene višje kakor tržne cene, kar usmerja druge ekonomske enote na zunanji trg, namesto da bi uporabljale storitve v svoji gospodarski organizaciji. Interes posameznih enot ni vedno istoveten z interesom vse gospodarske organizacije; nepravilno postavljen obračun med ekonomskimi enotami pa lahko pospešuje eno na škodo druge.



KAKO SE GIBLJEJO STROŠKI, KADAR SE SPREMINJA OBSEG POSLOVANJA

Poslovne odločitve ne terjajo samo številne podatke, ki morajo biti na voljo ob pravem času, temveč tudi utemeljene sodbe o pojavih, na katere se nanašajo. Zato analiza stroškov čedalje bolj pridobiva pri pomenu. Poleg primerjave dejanskih stroškov v različnih časovnih razdobjih ali dejanskih stroškov pri različnih gospodarskih organizacijah so nujne tudi primerjave med planiranimi in doseženimi stroški, izračunavanje prihranjenih in prekoračenih stroškov, izračunavanje stroškov pri različnem obsegu izkoriščanja zmogljivosti, njihovega gibanja pri različnih poslovnih variantah in podobno.

Če ne upoštevamo vpliva prometnega davka, potrebe po čim večjih skladih in presežkih osebnih dohodkov, je prodajna cena enote proizvoda odvisna od njegove lastne cene, tj. od stroškov. Čim višji so stroški, tem višja mora biti prodajna cena. Nasprotno pa bo prodajna cena lahko nižja, če so nižji stroški. Poglejmo, kako vpliva na znižanje stroškov obseg proizvodnje ali poslovanja!

Razne vrste stroškov se različno gibljejo, kadar spreminjamo obseg proizvodnje ali poslovanja. Kar se tega tiče, lahko stroške razdelimo na:

- a) fiksne stroške in
- b) variabilne stroške.

Fiksni stroški so stroški, na katere ne vpliva obseg proizvodnje ali poslovanja, variabilni stroški pa so, tisti na katere obseg proizvodnje ali poslovanja vpliva.

Da bi nam bilo razlikovanje fiksnih in variabilnih stroškov bolj razumljivo, ga poskušajmo pojasniti na primeru iz vsakdanjega življenja!

Denimo, da smo kupili osebni avtomobil za 1,200.000 din ter pričakujemo, da ga bomo lahko uporabljali 10 let. To pomeni, da bo na leto v poprečju izgubil 10 % svoje vrednosti; vsako leto bo za 120.000 din manj vreden. Če obračunavamo amortizacijo časovno, na njeno višino prav nič ne vpliva vprašanje, koliko kilometrov smo prevozili v posameznem letu. Da bi se z avtomobilom lahko vozili, pa moramo plačati tudi letno takso, na primer 10.000 din. Na višino letne takse prav tako ne vpliva vprašanje, koliko kilometrov nameravamo prevoziti v letu, za katero je taksa plačana. Avtomobil moramo zatem zavarovati, pri čemer znaša letna zavarovalna premija npr. 35.000 din. Na njeno višino spet prav nič ne vpliva vprašanje, ali uporabljamo avtomobil samo za nedeljske izlete v poletni sezoni ali se vozimo z njim vsak dan. Končno moramo plačati še najemnino za garažo, npr. 5.000 din na mesec ali 60.000 din na leto. Tudi pri tem nas nihče ne vpraša, koliko kilometrov prevozimo z avtomobilom. To so torej fiksni stroški, ki nastajajo že zaradi tega, ker imamo avtomobil. Stroški amortizacije 120.000 din, stroški taks 10.000 din, stroški zavarovanja 35.000 din in stroški najemnine 60.000 din, ali skupni stroški 225.000 din na leto nastajajo tudi, če se z avtomobilom sploh ne vozimo. Če se nasprotno vozimo z njim vsak dan, v letnem znesku tovrstni stroški niso prav nič večji. Nanje torej intenzivnost uporabe avtomobila sploh ne vpliva.

Povsem drugačen značaj imajo stroški goriva in olja. Izračunajmo samo stroške goriva. Če se z avtomobilom ne vozimo, seveda nimamo nikakršnih stroškov goriva. Kakor hitro pa se začnemo voziti, ti stroški nastajajo. Čim več se vozimo, tem višji so. Če npr. porabimo v poprečju na 100 prevoženih kilometrov 8 l bencina super po 90 din, pomeni, da nam nastaja na vsakih 100 km 720 din stroškov. Če prevozimo celo leto samo 1000 km, bomo imeli za gorivo 7.200 din stroškov, če prevozimo 10.000 km, bodo znašali stroški že 72.000 din, če prevozimo 30.000 km, pa 216.000 din. Na te stroške torej bistveno vpliva intenzivnost uporabe avtomobila. To so variabilni stroški, ki jih imamo z avtomobilom.

Seveda se vsi stroški, ki imajo variabilen značaj, ne spreminjajo v sorazmerju s številom prevoženih kilometrov. Vzemimo npr. samo stroške s pranjem avtomobila, stroške z drobnimi popravili in podobno. Brž ko želimo bolj podrobno proučevati gibanje stroškov, nam ne zadošča več njihova razdelitev na fiksne in variabilne. Tudi sicer je označevanje fiksnih stroškov s tem, da nanje ne vpliva obseg proizvodnje ali poslovanja, ter označevanje variabilnih stroškov s tem, da nanje vpliva obseg proizvodnje ali poslovanja, vse preveč grobo. Teoretično moramo namreč razdeliti fiksne stroške na:

aa) absolutno fiksne stroške in

ab) relativno fiksne stroške.

Variabilne stroške pa moramo razdeliti na:

ba) proporcionalne stroške,

bb) degresivne stroške in

bc) progresivne stroške.

Čeprav v praksi poenostavljeno največkrat govorimo le o fiksnih in variabilnih stroških, si moramo vendar ogledati značilnosti vseh 5 teoretičnih skupin stroškov.

Absolutno fiksni stroški so tisti stroški, na katere obseg proizvodnje ali poslovanja sploh ne vpliva. Njihova višina je enaka pri velikem ali majhnem obsegu proizvodnje, pri polnem ali delnem izkoriščanju zmogljivosti. Na enoto proizvoda so ti stroški obratno sorazmerni z obsegom proizvodnje; čim več proizvodov smo proizvedli, tem manj stroškov obremenjuje enoto proizvoda in narobe, čim manj proizvodov smo proizvedli, tem več stroškov obremenjuje enoto proizvoda.

Gibanje absolutno fiksnih stroškov lahko ponazorimo s tole šolsko preglednico:

Obseg proizvodnje	Skupni absol. fiks. str.	Na enoto
100 količ. enot	100.000 din	1.000 din
200 količ. enot	100.000 din	500 din
300 količ. enot	100.000 din	333 din
400 količ. enot	100.000 din	250 din
500 količ. enot	100.000 din	200 din

Iz preglednice je razvidno, da so absolutno fiksni stroški v vseh primerih povsem enaki in sicer znašajo 100.000 din, če jih proučujemo v nekem obračunskem razdobju za gospodarsko organizacijo kot celoto. Tudi če v tem razdobju proizvodnjo povečamo od 100 količinskih enot na 500 količinskih enot, se absolutno fiksni stroški za gospodarsko organizacijo kot celoto prav nič ne spremenijo. Drugače pa je, če želimo ugotoviti, koliko teh stroškov obremenjuje posamezno količinsko enoto. Če smo proizvedli 100 količinskih enot, obremenjuje posamezno količinsko enoto 100.000 din: 100 ali 1.000 din stroškov. Če smo nasprotno proizvedli 500 količinskih enot, obremenjuje posamezno količinsko enoto 100.000 din: 500 ali 200 din stroškov. To je seveda povsem šolski primer, ki pa kaže značaj absolutno fiksnih stroškov.

Absolutno fiksni stroški so npr. amortizacija (obračunana časovno), vkalkulirani stroški investicijskega vzdrževanja, tisti del obresti od poslovnega sklada, ki se nanaša na osnovna sredstva, zavarovalne premije, osebni dohodki vodstvenega osebja ali prispevki zbornicam.

Relativno fiksni stroški so stroški, na katere obseg proizvodnje ali poslovanja ne vpliva toliko časa, dokler se giblje v določenih mejah; kakor hitro te meje prekoravimo, se stroški spremenijo, vendar do prve prihodnje meje obseg proizvodnje ali poslovanja nanje spet ne vpliva. Brž ko gospodarska organizacija povečuje obseg proizvodnje, bo na neki stopnji povečanja morala kupiti npr. dodatni stroj, da bi z njim premagala nastalo ozko grlo; s tem bodo dotedanji stroški amortizacije poskočili, vendar se do prihodnje meje, ki jo pomeni nova razpoložljiva zmogljivost, spet ne bodo spreminjali zaradi same spremembe obsega proizvodnje. Na enoto proizvoda so relativni fiksni stroški obratno sorazmerni z obsegom proizvodnje ali poslovanja, vendar le, dokler se giblje v določenih mejah; pri prekoračenju določenih mej obsega proizvodnje ali poslovanja pa to pravilo ne drži.

Gibanje relativno fiksnih stroškov lahko ponazorimo s tole preglednico:

Obseg proizvodnje	Skupni rel. fiks. str.	Na enoto
100 količ. enot	100.000 din	1.000 din
200 količ. enot	100.000 din	500 din
201 količ. enot	120.000 din	579 din
300 količ. enot	120.000 din	400 din
400 količ. enot	120.000 din	300 din
401 količ. enot	140.000 din	349 din
500 količ. enot	140.000 din	280 din

Kakor vidimo, znašajo proučevani stroški v skupnem znesku najprej 100.000 din in se ne spremenijo, če povečamo obseg proizvodnje samo do 200 količinskih enot. Zato se v teh mejah na količinsko enoto znižujejo; pri proizvodnji 100 količinskih enot znašajo na enoto 100.000 din : 100 = 1.000 din in pri proizvodnji 200 količinskih enot 100.000 din : 200 = 500 din. Kakor hitro pa želimo povečati proizvodnjo čez 200 količinskih enot v istem obračunskem razdobju, so potrebne dodatne investicije, ki npr. dvignejo proučevane stroške na 120.000 din. V tej višini ne omogočajo samo proizvodnjo 201 količinske enote, temveč tudi proizvodnjo 300 ali celo 400 količinskih enot. Seveda se tudi zdaj na količinsko enoto znižujejo; pri proizvodnji 201 količinske enote znašajo 120.000 din : 201 = 597 din, pri proizvodnji 300 količinskih enot 120.000 din : 300 = 400 din in pri proizvodnji 400 količinskih enot 120.000 din : 400 = 300 din. Vendar se ob prehodu s proizvodnje 200 količinskih enot na proizvodnjo 201 količinske enote ne povečajo samo v skupnem znesku, ampak tudi v tisti svoji višini, ki obremenjuje posamezno količinsko enoto proizvoda. Če torej gospodarska organizacija tedaj, ko se relativno fiksni stroški skokovito dvignejo, ne računa z bistvenim povečanjem obsega proizvodnje, ampak samo s povečanjem za nekaj količinskih enot, lahko upravičeno pričakuje, da bo posamezna količinska enota pri novih možnostih dražja, kakor je bila pri starih, ko je proizvodjala manj.

Relativno fiksni stroški so npr. osebni dohodki predelavcev in drugega vodstvenega osebja ob uvedbi nove izmene, stroški razsvetljave, stroški tekočih popravil ali amortizacije ob uvedbi novega stroja.

Proporcionalni stroški so tisti stroški, ki se gibljejo premo sorazmerno z obsegom proizvodnje ali poslovanja. Na enoto proizvoda so ti stroški nespremenjeni pri velikem ali majhnem obsegu proizvodnje ali poslovanja. Njihovo gibanje lahko ponazorimo npr. s tole ilustrativno preglednico:

Obseg proizvodnje	Skupni proporc. str.	Na enoto
100 količ. enot	100.000 din	1.000 din
200 količ. enot	200.000 din	1.000 din
300 količ. enot	300.000 din	1.000 din
400 količ. enot	400.000 din	1.000 din
500 količ. enot	500.000 din	1.000 din

Kaj nam pove ta preglednica? Pove nam, da znašajo tovrstni stroški na količinsko enoto vedno 1.000 din, ne glede na to, ali je v nekem obračunskem razdobju gospodarska organizacija proizvedla samo 100 količinskih enot in torej slabo izkoristila svoje zmogljivosti ali je nasprotno proizvedla 500 količinskih enot in s tem morda dobro izkoristila svoje zmogljivosti. Če pa pogloblitve pozornosti ne posvečamo stroškom, ki obremenjujejo posamezno količinsko enoto, temveč stroškom, ki nastajajo v gospodarski organizaciji kot celoti, je ugotovitev seveda drugačna. Če gospodarska organizacija proizvaja samo 100 količinskih enot, ji nastajajo stroški v višini $100 \times 1.000 \text{ din} = 100.000 \text{ din}$; če proizvaja 300 količinskih enot, znašajo že $300 \times 1.000 \text{ din} = 300.000 \text{ din}$ in če proizvaja 500 količinskih enot, znašajo $500 \times 1.000 \text{ din} = 500.000 \text{ din}$.

Takšen značaj imajo npr. stroški izdelovalnega materiala, izdelovalni osebni dohodki, ki so obračunani na podlagi učinka, in drugi.

Degresivni stroški so stroški, ki naraščajo počasneje kakor obseg proizvodnje ali poslovanja, na enoto proizvoda pa se zmanjšujejo pri povečanju obsega proizvodnje

ali poslovanja. Ponazorimo jih lahko s tole preglednico, ki kaže posamezen primer degresivnih stroškov:

Obseg proizvodnje	Skupni degres. stroški	Na enoto
100 količ. enot	100.000 din	1.000 din
200 količ. enot	190.000 din	950 din
300 količ. enot	270.000 din	900 din
400 količ. enot	340.000 din	850 din
500 količ. enot	400.000 din	800 din

Kakor vidimo iz šolskega primera, znašajo vsi stroški z degresivnim značajem 100.000 din, ko gospodarska organizacija proizvaja 100 količinskih enot, nato se dvignejo in znašajo naposled 400.000 din, ko gospodarska organizacija proizvaja 500 količinskih enot. Da se tovrstni stroški povečujejo počasneje kakor pa obseg proizvodnje, vidimo najbolj očitno, če proučimo, kolikšen del obremenjuje količinsko enoto pri različnih obsegih proizvodnje. Ko gospodarska organizacija proizvaja 100 količinskih enot, odpade na enoto 1.000 din stroškov, nato se pa hkrati s povečevanjem obsega proizvodnje na enoto znižujejo, dokler ne dosežejo višine 800 din pri proizvodnji 500 količinskih enot.

Takšni so npr. stroški razvoja, stroški konstrukcij in priprave ter razni stroški uprave.

Progresivni stroški so končno stroški, ki naraščajo hitreje kakor obseg proizvodnje ali poslovanja, prav tako pa naraščajo tudi na enoto proizvoda pri povečanju obsega proizvodnje ali poslovanja. Primer zanje je tale:

Obseg proizvodnje	Skupni progres. stroški	Na enoto
100 količ. enot	100.000 din	1.000 din
200 količ. enot	210.000 din	1.050 din
300 količ. enot	330.000 din	1.100 din
400 količ. enot	460.000 din	1.150 din
500 količ. enot	600.000 din	1.200 din

Iz ponazoritve vidimo, da so progresivni stroški pravzaprav nekakšno nasprotje degresivnih stroškov. Progresivni stroški, ki so znašali pri proizvodnji 100 količinskih enot 100.000 din, so se dvignili tako, da znašajo pri proizvodnji 500 količinskih enot že 600.000 din. Da narašča-

jo hitreje kakor narašča sam obseg proizvodnje, je zlasti očitno, če pogledamo, koliko teh stroškov obremenjuje posamezno proizvedeno enoto pri različnem obsegu proizvodnje. Kakor vidimo, obremenjuje pri proizvodnji 100 količinskih enot 1.000 din proučevanih stroškov enoto, nato čedalje več, dokler pri proizvodnji 500 količinskih enot ne obremenjuje enote že 1.200 din. Seveda ni rečeno, da naraščajo progresivni stroški na enoto vedno tako enakomerno kakor v našem primeru; vzeli smo pač najbolj preprost primer, da bi z njim na lahek način pojasnili njihovo bistvo.

Takšen značaj imajo npr. stroški za razna tekoča popravila pri čezmerni obremenitvi strojev, vkalkulirani osebni dohodki pri nočnem in nadurnem delu, stroški izdelovalnega materiala zaradi povečanega izmeta in podobno.

Stroški, ki nastajajo v gospodarski organizaciji kot celoti, so sestavljeni iz fiksnih in variabilnih stroškov. Medtem ko se absolutno fiksni stroški znižujejo na enoto proizvoda, kadar narašča obseg proizvodnje, ostanejo proporcionalni stroški na enoto proizvoda nespremenjeni, kadar narašča obseg proizvodnje. Če pustimo v nemar relativno fiksne stroške in jih obravnavamo kot absolutno fiksne ter če računamo s tem, da se gibanje degresivnih in progresivnih stroškov med seboj kompenzira tako, da dobimo proporcionalne stroške, imamo opravka le z zgoraj navedenim gibanjem absolutno fiksnih in proporcionalnih stroškov. Rezultanta gibanja absolutno fiksnih in proporcionalnih stroškov pa je degresija. Čim bolj torej povečujemo obseg proizvodnje v gospodarski organizaciji, tem manjši skupni stroški bodo obremenjevali enoto proizvoda.

Vzemimo kot primer, da v gospodarski organizaciji nastajajo tile stroški:

Obseg proizvodnje	Skupni stroški		
	fiksni	variab.	fiks. + variab.
100 količ. enot	60.000 din	30.000 din	90.000 din
200 količ. enot	60.000 din	60.000 din	120.000 din
300 količ. enot	60.000 din	90.000 din	150.000 din

400 količ. enot	60.000 din	120.000 din	180.000 din
500 količ. enot	60.000 din	150.000 din	210.000 din

Iz teh podatkov ni težavno izračunati, da znaša lastna cena količinske enote na različnih stopnjah zaposlenosti zmogljivosti:

Obseg proizvodnje	Stroški na količ. enoto		
	fiksni	variab.	lastna cena
100 količ. enot	600 din	300 din	600 din
200 količ. enot	300 din	300 din	600 din
300 količ. enot	200 din	300 din	500 din
400 količ. enot	150 din	300 din	450 din
500 količ. enot	120 din	300 din	420 din

Zniževanje na enoto proizvoda čedalje bolj slabi. Razlog za to je dejstvo, da se fiksni stroški pri začetnem povečevanju proizvodnje na količinsko enoto znižajo v večjem znesku kakor kasneje; pri povečanju obsega proizvodnje od 100 na 200 količinskih enot se npr. znižajo stroški na enoto kar za 300 din, pri povečanju obsega proizvodnje od 400 na 500 količinskih enot pa na enoto samo za 30 din. Zniževanje fiksnih stroškov na količinsko enoto je torej čedalje manjše, medtem ko se proporcionalni stroški na količinsko enoto sploh ne zmanjšujejo, kadar obseg proizvodnje povečujemo. Če se nato na določeni stopnji zaradi odstranitve ozkih grl povečajo fiksni stroški (relativno fiksni stroški) ali če začno delovati progresivni stroški, česar v začetku zaradi poenostavitve nismo upoštevali, lahko morda pri nadaljnjem povečanju proizvodnje dosežemo le višje stroške na količinsko enoto. Ni torej res, da lahko v vsakem primeru pri povečanju obsega proizvodnje tudi znižamo stroške na količinsko enoto.

Sicer pa je jakost regresije kombiniranih stroškov odvisna tudi od organske sestave sredstev. Gospodarska organizacija, pri kateri prevladuje ročno delo, bo imela relativno nizke fiksne stroške v primerjavi z variabilnimi stroški; to pomeni, da bo regresija kombiniranih stroškov nizka in da pri povečevanju obsega proizvodnje ali poslovanja ne bomo mogli bistveno znižati stroškov, ki obremenjujejo enoto proizvoda. Nasprotno bo pri zelo

mehaniziranem in avtomatiziranem podjetju delež fiksnih stroškov pri skupnih stroških zelo velik; to pomeni, da bo tudi regresija skupnih stroškov velika in da bo pri povečevanju obsega proizvodnje ali poslovanja mogoče občutno znižati stroške, ki obremenjujejo enoto proizvoda. To velja spet zlasti za začetno fazo povečevanja obsega proizvodnje ali poslovanja, zakaj pri visoki stopnji izkoriščanja zmogljivosti povzroči nadaljnje povečanje proizvodnje ali poslovanja samo prav neznatno zmanjšanje fiksnih stroškov na enoto proizvoda.

Kot primer za vpliv organske sestave sredstev na gibanje stroškov. vzemimo pletenje jopice. Če to delo opravlja pletilja, ki plete ročno s pletilnimi iglami, ni mogoče pričakovati nobenega znižanja lastne cene zaradi povečanja proizvodnje; vsaka jopica bo terjala enako količino pletiva in enak porabljeni delovni čas. Vsi nastali stroški bodo praktično proporcionalni stroški, saj nam amortizacije pletilnih igel skoraj ni potrebno upoštevati. Povsem drugače pa bo v primeru, ko proizvaja jopice obrtno podjetje s pletilnimi stroji. Te stroje mora amortizirati, tudi če delajo zelo malo. Posamezna jopica bo v teh razmerah še vedno terjala enako količino pletiva, vendar bo zaradi uporabe stroja bistveno krajši delovni čas. Poleg teh proporcionalnih stroškov bodo nastopali tudi fiksni stroški, npr. amortizacija stroja. Če bo zmogljivost stroja slabo izkoriščena, bo zelo visoka amortizacija obremenjevala proizvedeno količinsko enoto. Šele pri večjem izkoriščanju zmogljivosti bo amortizacija na proizvedeno količinsko enoto nizka. To spoznanje pa lahko da tudi odgovor na vprašanje, za kaj je strojno delo v razmerah, ko stroj ni dovolj izkoriščen, lahko dražje od ročnega dela.

Zgornje ugotovitve o gibanju fiksnih in variabilnih stroškov torej nakazujejo, v katerih primerih je mogoče znižati prodajne cene, ne da bi bila sama gospodarska organizacija prizadeta pri pričakovanem presežku dohodka na vsak proizvedeni kos.

Prav tako pa ugotovitve o gibanju fiksnih in variabilnih stroškov omogočajo pravilne poslovne odločitve

tudi v primerih, kjer zgolj poznavanje lastnih in prodajnih cen ne pripelje do nobenega sklepa.

Kako npr. presodimo, ali se gospodarski organizaciji izplača kakšen strošek za reklamo ali ne!

Denimo, da gospodarska organizacija v izhodiščnem razdobju proizvaja 10.000 kosov nekega proizvoda, s čimer pa šele 50 odstotno izkorišča razpoložljive zmogljivosti. Lastna cena količinske enote znaša pri tem 35 din in prodajna cena 40 din. Da bi lahko gospodarska organizacija bolje izkoriščala svoje zmogljivosti, mora najprej najti trg za povečano proizvodnjo. S tem namenom pa proučuje posebno obliko reklame, ki bi stala 30.000 din. Za koliko bi se moralo povečati povpraševanje na trgu in s tem proizvodnja, da bi se gospodarski organizaciji ta strošek izplačal? Izračun je zelo preprost, če poznamo delitev stroškov na fiksne in variabilne, če vemo, da znašajo npr. fiksni stroški za ves obseg proizvodnje 100.000 din in variabilni (proporcionalni) stroški na enoto 25 din.

Poskušajmo najprej ugotoviti, kakšen presežek dohodka dosega gospodarska organizacija v izhodiščnem razdobju pri tedanji proizvodnji. Formula za izračunavanje je zelo preprosta, zlasti če računamo s tem, da je vsa proizvedena količina hkrati prodana. Glasi se:

Presežek dohodka = realizacija — fiksni stroški — variabilni stroški

Realizacijo ugotovimo, če količino 10.000 kosov pomnožimo s prodajno ceno 40 din; dobimo 400.000 din. Fiksni stroški so znani že od samega začetka; znašajo 100.000 din. Variabilni stroški pa znašajo 10.000 krat 25 din ali 250.000 din. Presežek dohodka je torej

$$400.000 \text{ din} - 100.000 \text{ din} - 250.000 \text{ din} = 50.000 \text{ din}$$

Če bi gospodarska organizacija privolila v dodatni strošek za reklamo 30.000 din, ne da bi hkrati dvignila proizvodnjo in realizacijo, bi se ji presežek dohodka znižal na 20.000 din. Tega pa ne želi. Za koliko mora dvigniti proizvodnjo in realizacijo, da bõ ostal dosedanji presežek dohodka nedotaknjen, če se fiksni stroški zaradi reklame dvignejo za 30.000 din?

Prejšnjo formulo lahko zapišemo tudi drugače in sicer tako, da označimo s

P = ves presežek dohodka,

R = vso realizacijo,

F = vse fiksne stroške,

V = vse variabilne stroške.

Pri tem dobimo

$$P = R - F - V.$$

Vemo pa, da je realizacija sestavljena iz zmnožka prodajne cene in količine prodanih proizvodov, vsi variabilni stroški pa iz zmnožka variabilnih stroškov na enoto in količine teh enot. Če torej označimo s

pc = prodajno ceno,

v = variabilne stroške na količinsko enoto,

q = količino,

dobimo novo obliko začetne formule in sicer

$$P = pc \cdot q - F - v \cdot q.$$

Iščemo novo količino, tj. q , ki jo dobimo po pravilih matematike takole:

$$pc \cdot q - v \cdot q = P + F$$

$$q (pc - v) = P + F$$

$$q = \frac{P + F}{pc - v}$$

Če vstavimo zneske, od katerih smo P v začetku izračunali s 50.000 din, F sedaj zaradi reklame povečali od začetnih 100.000 din na 130.000 din, medtem ko pc in v ostaneta nespremenjena, dobimo:

$$q = \frac{50.000 + 130.000}{40 - 25} = \frac{180.000}{15} = 12.000 \text{ kosov}$$

Gospodarska organizacija mora torej dvigniti proizvodnjo in realizacijo od prejšnjih 10.000 kosov na 12.000 kosov ali za 2.000 kosov, da se ji strošek reklame izplača. Če jo dvigne za več kakor za 2.000 kosov, pa poveča presežek dohodka, ki ga je dosegla v izhodiščnem razdobju.

Vidimo torej, kako lahko presojamo neko varianto povečanja proizvodnje in realizacije, preden se odločimo. Podobno pa seveda lahko presojamo tudi pretekle akcije.

KAJ SO DODATNI (MEJNI) STROŠKI IN KAKŠEN JE NJIHOV POMEN

V prejšnjem poglavju smo se med drugim dotaknili vprašanja, kdaj gospodarska organizacija pri presežku dohodka nič ne izgubi, čeprav se dvigajo stroški, medtem ko ostane prodajna cena posameznega proizvoda nespremenjena; ustrezno je potrebno le povečati obseg proizvodnje in realizacije. Gospodarska organizacija ne bo pri presežku dohodka nič izgubila, če bo presežek dohodka pri posameznem proizvodu zmanjšala za toliko, kolikor bo povečala število proizvedenih kosov. Vsak kos bo sicer vseboval nižji presežek dohodka, vendar bo to zmanjšanje nadomestila z večjo količino proizvedenih kosov.

Trditev lahko ponazorimo s temle računom:

$$10.000 \text{ kosov} \times 5 \text{ din} = 50.000 \text{ din}$$

$$12.000 \text{ kosov} \times 4,1667 \text{ din} = 50.000 \text{ din}$$

Ta račun samo končuje primer iz 6. poglavja, kjer smo želeli tudi ob povečanih stroških v gospodarski organizaciji kot celoti doseči enak presežek dohodka. Medtem ko je tako razmišljanje bolj ali manj vsakdanje, se bomo v tem poglavju dotaknili še drugačnega, manj znanega razmišljanja. Gospodarska organizacija namreč ne bo pri presežku dohodka nič izgubila tudi v primeru, če bo dodatno proizvedene količine proizvodov prodajala po ceni, ki sploh ne obsega nobenega presežka dohodka (zaradi preprostosti za zdaj ne upoštevamo vpliva prispevka od dohodka).

Poglejmo tale račun:

$$10.000 \text{ kosov} \times 5 \text{ din} = 50.000 \text{ din}$$

$$10.000 \text{ kosov} \times 5 \text{ din}$$

$$+ 2.000 \text{ kosov} \times 0 \text{ din} = 50.000 \text{ din}$$

Končno pa lahko gospodarska organizacija prodaja kake dodatne proizvode celo pod njihovo poprečno lastno ceno, pa se ji takšna prodaja še vedno izplača. Zadnja trditev je nekoliko čudna. Vendar jo je mogoče povsem pojasniti s tako imenovano teorijo o mejnih stroških.

Z mejnimi stroški so mišljeni tisti dodatni stroški, ki nastajajo ob povečanju obsega proizvodnje za eno količinsko enoto. To so torej stroški, ki nastanejo zaradi proizvodnje dodatne količine nekega proizvoda, ne pa poprečni stroški enote nekega proizvoda ob novem količinskem obsegu proizvodnje. Razlika je očitna pri temle šolskem primeru:

Element	Stroški za 10 kosov	Stroški za 11 kosov	Razlika
Izdel. osebni doh.	2.000 din	2.200 din	200 din
Idel. osebni doh.	2.000 din	2.200 din	200 din
Amortizacija	1.000 din	1.000 din	—
Obratna režija	2.500 din	2.600 din	100 din
Upravno-prodaj. rež.	2.500 din	2.500 din	—
Skupni stroški	10.000 din	10.000 din	500 din
Poprečna lastna cena	1.000 din	955 din	

Če gospodarska organizacija poveča proizvodnjo od 10 na 11 kosov, se bo poprečna lastna cena zmanjšala od 1.000 din na 955 din. Vidimo torej regresijo stroškov. Toda to regresijo lahko pojasnimo na nov način. Gospodarsko organizacijo dejansko vsak kos te proizvodnje ne stane enako. Prvih 10 kosov je stalo po 1.000 din. Ko je dvignila proizvodnjo od 10 na 11 kosov, so se skupni stroški dvignili za 500 din. Enajsti kos je torej povzročil stroške v višini 500 din. Ta znesek kaže *mejne* ali *dodatne* stroške za proizvodnjo enajstega kosa.

Nastane vprašanje, katere vrste stroškov načelno lahko uvrščamo med mejne stroške. Za absolutno fiksne stroške je povsem razumljivo, da jih ne moremo uvrstiti med mejne stroške, saj smo zanje ugotovili, da se sploh ne povečujejo, kadar povečujemo obseg proizvodnje ali poslovanja. Ne glede na to, kakšen je obseg proizvodnje ali poslovanja, mora gospodarska organizacija računati

z nekaterimi fiksnimi stroški. Relativno fiksni stroški se pa lahko povečajo, ko obseg proizvodnje ali poslovanja prekorači določeno mejo; v tem trenutku povečanje relativno fiksnih stroškov pomeni stroške, ki so nastali zaradi dodatne količine proizvodnje, tj. se uvršča v mejne stroške. Večinoma pa so mejni stroški opredeljeni kar z variabilnimi stroški.

Povod za postavitev teorije o mejnih stroških je dalo vprašanje, pri kateri prodajni ceni se izplača povečati proizvodnjo ali sprejeti novo naročilo, če zmogljivosti niso v celoti izkoriščene. Na to vprašanje ne dobimo natančnega odgovora, če izračunamo lastno ceno enote ob novem obsegu proizvodnje. S fiksnimi stroški je namreč potrebno računati v enaki višini pri popolnem ali samo delnem izkoriščanju zmogljivosti. To pomeni, da je upravičenost dodatne proizvodnje mogoče presojati le s primerjavo dodatne realizacije in dodatnih variabilnih in morda še relativno fiksnih stroškov, tj. mejnih stroškov. Če dodatna realizacija pokriva dodatne stroške, ali z drugimi besedami, če prodajna cena dodatnega proizvoda pokrije njegove dodatne (mejne) stroške, poleg tega pa še del fiksnih stroškov, čeprav je ta del zelo nizek, pomeni vsako povečevanje obsega proizvodnje že povečevanje cele vsote presežka dohodka. V našem primeru torej ni nujno, da bi gospodarska organizacija dosegla pri prodaji 11. kosa enako prodajno ceno kakor pri prodaji prvih 10 kosov nekega proizvoda. Niti ni nujno, da bi pri prodaji 11. kosa dosegla novo poprečno lastno ceno 955 din za kos. Če lahko ostane prodajna cena prvih 10 kosov nespremenjena, se gospodarski organizaciji izplača proizvodnja 11. kosa že, če zanj doseže prodajno ceno, ki bo le nekoliko višja od mejnih stroškov 500 din.

Če smo s tem načelno pojasnili prvotno trditev, da se gospodarski organizaciji izplača prodaja dodatnih količin tudi tedaj, če zanje doseže manjšo prodajno ceno od poprečne lastne cene, pa je vendar potrebnih še nekaj dopolnil, ki bi upoštevala posebnosti našega sedanjega dohodkovnega sistema. Omenili smo že, da je mogoče pokriti kalkulativne osebne dohodke v mejah lastne cene

šele potem, ko je že obračunan prispevek od dohodka. Kaže sicer, da bo v prihodnje prispevek od dohodka povsem odpravljen, toda ker za zdaj še ni in ker potencialno tudi v prihodnosti obstoja taka rešitev, moramo opozoriti na posledice, ki jih povzroča.

Ko smo proučevali razliko med lastno in prodajno ceno, smo ugotovili, da je neka višina presežka dohodka pogoj, da gospodarska organizacija lahko pokrije kalkulativne osebne dohodke, ki jih vsebuje lastna cena. Ko zdaj proučujemo postavljanje prodajne cene na podlagi dodatnih (mejnih) stroškov, pa moramo upoštevati, da je mogoče pokriti osebne dohodke v mejah dodatnih (mejnih) stroškov le tedaj, če je prodajna cena višja od dodatnih (mejnih) stroškov za tisti prispevek od dohodka, ki ga je potrebno poravnati, preden se oblikujejo doseženi osebni dohodki. Vprašanje prometnega davka na tem mestu pustimo ob strani, ker ga je vedno mogoče razložiti kot neposredno zmanjšanje na trgu dosežene prodajne cene.

V našem gospodarstvu uporaba dodatnih (mejnih) stroškov pri poslovnih odločitvah še ni dovolj znana, delno pa jo zavirajo tudi gospodarsko-finančni predpisi. Z velikim uspehom pa jo uporabljajo kapitalistična podjetja po svetu. Zato si oglejmo nekaj najbolj zanimivih primerov, ki skrajno preprosto razlagajo smotrnost postavljanja prodajnih cen na podlagi dodatnih (mejnih) stroškov.

Iz prakse naših gospodarskih organizacij je znano, da se večkrat pojavi vprašanje, ali se proizvodnja neke vrste proizvodov izplača. Denimo, da se proučevana gospodarska organizacija ukvarja s proizvodnjo tipa A in tipa B, za kar ima tudi potrebne zmogljivosti. Denimo, da v izhodiščnem obračunskem razdobju proizvede 400 kosov proizvoda A in 50 kosov proizvoda B; proizvodnje teh proizvodov ne more povečati, čeprav ima za to potrebne zmogljivosti, ker ni možnosti za prodajo na trgu. Na drugačne proizvode pa se ne more preusmeriti, ker razpoložljiva delovna sredstva preusmeritve ne omogočajo.

Direktni stroški, ki bremenijo enoto proizvoda A ali B, so tile:

Proizvod	Izdel. material	Izdel. oseb. doh.	Direktni stroški
A	500 din	500 din	1.000 din
B	900 din	1.100 din	2.000 din

Indirektni stroški, ki nastajajo v izhodiščnem obračunskem razdobju, znašajo za vso gospodarsko organizacijo 150.000 din.

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.

Kakšen presežek dohodka doseže gospodarska organizacija? Račun je preprost.

Direktni stroški v izhodiščnem obračunskem razdobju pri dani proizvodnji znašajo:

pri proizvod. tipa A	$1.000 \text{ din} \times 400 \text{ kosov}$	$= 400.000 \text{ din}$
pri proizvod. tipa B	$2.000 \text{ din} \times 50 \text{ kosov}$	$= 100.000 \text{ din}$
skupaj direktni stroški		500.000 din
Če k njim prištejemo indirektnne stroške		150.000 din,
dobimo skupne stroške		650.000 din

Če si z druge strani mislimo, da je vsa proizvodnja v obračunskem razdobju dokončana in hkrati prodana, dobimo tole realizacijo:

realizacija proizv. A	$1.500 \text{ din} \times 400 \text{ kosov}$	$= 600.000 \text{ din}$
realizacija proizv. B	$2.400 \text{ din} \times 50 \text{ kosov}$	$= 120.000 \text{ din}$
skupna realizacija		720.000 din

Presežek dohodka dobimo, če od realizacije odštejemo skupne stroške, torej 720.000 din — 650.000 din = 70.000 din. Gospodarska organizacija pa bi rada ugotovila, koliko znaša presežek dohodka pri realizaciji proizvodov A in koliko pri realizaciji proizvodov B. Zato razdeli indirektnne stroške na obe vrsti proizvodov. Pri tem, recimo, napravi izdelovalne osebne dohodke kot podlago (»ključ«) za porazdelitev indirektnih stroškov, ki obsegajo tako amortizacijo kot obratno in upravno-prodajno režijo. Izdelovalnih osebnih dohodkov pa je

pri vsem obsegu proizvodnje, kakor izhaja iz začetnih podatkov:

pri proizvod. tipa A $500 \text{ din} \times 400 \text{ kosov} = 200.000 \text{ din}$
 pri proizvod. tipa B $1.100 \text{ din} \times 50 \text{ kosov} = 55.000 \text{ din}$
 skupaj 255.000 din

Razmerje med indirektnimi stroški in izdelovalnimi osebni dohodki znaša torej

$$\frac{150.000 \text{ din}}{255.000 \text{ din}} = 58,824 \%$$

Če velja to razmerje pri vsej proizvodnji, velja tudi za posamezne vrste proizvodov. Zato lahko ugotovimo indirektno stroške, ki bremenijo posamezno vrsto proizvodov, takole:

proizvodi tipa A $200.000 \text{ din} \times 58,824 \% = 117.648 \text{ din}$
 proizvodi tipa B $55.000 \text{ din} \times 58,824 \% = 32.352 \text{ din}$

Zdaj je lahko ugotoviti razliko med realizacijo in stroški, ki bremenijo posamezno vrsto proizvodov; podatke je potrebno le vstaviti v preglednico:

	Proizvodi A	Proizvodi B	Skupaj
Direktni stroški	400.000 din	100.000 din	500.000 din
Indirektni stroški	117.648 din	32.352 din	150.000 din
Skupni stroški	517.648 din	132.352 din	650.000 din
Realizacija	600.000 din	120.000 din	720.000 din
Razlika	+ 82.352 din	- 12.352 din	+ 70.000 din

Kakor vidimo iz zgornjega računa, dosega gospodarska organizacija presežek dohodka le pri poslovanju s proizvodi A in sicer 82.352 din. Nasprotno pa ji je poslovanje s proizvodi B povzročilo 12.352 din izgube. Zato se tudi v celoti pri vsej proizvodnji in realizaciji pokaže le presežek dohodka 70.000 din. Če ne upoštevamo prometnega davka in prispevka od dohodka, gospodarska organizacija pri poslovanju s proizvodi A ne pokriva le v njih vsebovanih poslovnih stroškov in kalkulativnih osebnih dohodkov, temveč lahko povečuje tudi svoje

sklade. Povsem drugače je pri proizvodih tipa B, kjer ne more pokriti v njih vsebovanih poslovnih stroškov in kalkulativnih osebnih dohodkov, če jih proučuje ločeno; pokrije jih lahko šele z delom presežka dohodka, ki izvira iz poslovanja s proizvodi tipa A.

Kaj naj torej storimo? Verjetno bo večina menila, da je v prihodnje pač potrebno opustiti poslovanje s proizvodi tipa B, saj to poslovanje po zgornjem obračunu prinaša izgubo. Če bi gospodarska organizacija proizvajala in prodajala samo proizvode tipa A, čeprav v izhodiščni količini, bi dosegala 82.352 din presežka dohodka in ne samo 70.000 din.

Kakšne pa bodo posledice takšne poslovne odločitve?

V prihodnjem obračunskem razdobju bo gospodarska organizacija imela samo direktne stroške v zvezi s proizvodi tipa A, tj. 400.000 din. Kaj pa indirektni stroški? Amortizacija bo še vedno nastajala v enaki višini kakor prej, saj bodo v gospodarski organizaciji še vedno obstajala ista delovna sredstva, čeprav bodo sedaj slabše izkoriščena. Tudi druga obratna in upravno-prodajna režija se ne bo bistveno zmanjšala. Vzemimo poenostavljeno, da so vsi indirektni stroški fiksni stroški. To pomeni, da se bodo tudi v novem obračunskem razdobju pokazali v stari višini, tj. 150.000 din. Kakšen pa bo presežek dohodka?

	Proizvodi A
Direktni stroški	400.000 din
Indirektni stroški	150.000 din
Skupni stroški	550.000 din
Realizacija	600.000 din
Presežek dohodka	50.000 din

Kot vidimo, znaša presežek dohodka samo 50.000 din. Gospodarska organizacija je opustila proizvodnjo tipa B, ker ji je po prejšnjih obračunih prinašala izgubo in je pričakovala, da se ji bo presežek dohodka dvignil od prejšnjih 70.000 din na 82.352 din. Zdaj pa se je znižal na 50.000 din Zakaj? Zato, ker je pri svoji poslovni od-

ločitvi povsem prezrla vprašanje, kateri stroški so fiksni stroški (nastajajo v vsakem primeru), kateri stroški pa so nasprotno variabilni stroški. Rezultati v novem obračunskem razdobju kažejo, da bi gospodarska organizacija morala jemati proizvodnjo tipa A kot temeljno proizvodnjo, proizvodnjo tipa B pa kot dodatno proizvodnjo. Temeljno proizvodnjo v vsakem primeru bremenijo fiksni stroški, pri dodatni proizvodnji pa je nasprotno potrebno upoštevati le dodatne (mejne) stroške; teh namreč ne bi bilo, če se gospodarska organizacija ne bi ukvarjala z njo. Kakor hitro dodatna realizacija, v našem primeru realizacija proizvodov B, pokriva in presega dodatne (mejne) stroške, v našem primeru direktne stroške proizvodov B, se že izplača ukvarjati z dodatno dejavnostjo. Koliko prispevajo k uspehu gospodarske organizacije proizvodi tipa B, je razvidno šele iz nove preglednice, kjer so proizvodi tipa B obremenjeni le z direktnimi stroški, tj. z dodatnimi (mejnimi) stroški z vidika vse gospodarske organizacije:

	Proizvodi A	Proizvodi B	Skupaj
Direktni stroški	400.000 din	100.000 din	500.000 din
Indirektni stroški	150.000 din		150.000 din
Skupni stroški	550.000 din	100.000 din	650.000 din
Realizacija	600.000 din	120.000 din	720.000 din
Razlika	+ 50.000 din	+ 20.000 din	+ 70.000 din

Šele zdaj vidimo, da proizvodi tipa B v gospodarski organizaciji dejansko ne povzročajo izgubo, temveč da povečujejo njen presežek dohodka za 20.000 din. Če se z njimi gospodarska organizacija ne bi ukvarjala in jih ne bi mogla nadomestiti s povečano proizvodnjo tipa A ali z novo proizvodnjo tipa C ali D, bi dosegla le presežek dohodka 50.000 din. Kakor hitro se ukvarja pri teh možnostih še s proizvodi tipa B, pa lahko presežek dohodka dvigne na 70.000 din, čeprav se prvi hip zaradi kalkulacije lastne cene porodi mnenje, da prinašajo izgubo. Poslovna odločitev, ki v opisanih razmerah pri

proizvodih tipa B ne bi upoštevala le dodatnih (mejnih) stroškov, bi bila torej povsem napačna.

Vzemimo drug primer. Zlasti v tistih gospodarskih organizacijah, ki imajo organiziran obračun po ekonomskih enotah, je znan primer, da so storitve lastnih delavnic včasih dražje kakor storitve zunanjih obrtnikov. Kalkulacija za neko delo v lastni delavnici je npr. taka:

material	275.000 din
osebni dohodki	130.000 din
režijski pribitek	
200 % na osebne dohodke	260.000 din
<hr/>	
skupaj	665.000 din

Če enako delo opravi kak zunanji obrtnik, pa stane recimo 600.000 din. Pustimo ob strani vprašanje, zakaj je doma opravljeno delo dražje; razlika verjetno ne nastaja pri materialu in osebnih dohodkih, temveč pri režijskem pribitku, ki obsega amortizacijo, režijske stroške v sami delavnici in prispevek upravno-prodajni enoti. Če lahko proizvodni obrat sam odloča, kdo bo opravil njemu potrebno storitev, bo naročilo verjetno dal zunanjemu obrtniku in ne lastni delavnici, ker s tem pričakuje prihranek, v konkretnem primeru 65.000 din. Kakšne posledice pa takšna odločitev povzroči za gospodarsko organizacijo kot celoto?

Amortizacija delovnih sredstev v delavnici ne bo nič manjša, če bodo ta slabše izkoriščena, tudi drugi režijski stroški v njej imajo pretežno fiksni značaj in se bodo pojavili v vsakem primeru. Da bi ugotovili, ali se gospodarski organizaciji ne glede na sistem obračuna po ekonomskih enotah izplača uporabljati lastno delavnico ali nasprotno tujega obrtnika, moramo upoštevati le dodatne (mejne) stroške v delavnici ter te primerjati z obrtnikovo prodajno ceno. Če spet poenostavljeno vzamemo, da vsa režija pomeni fiksne stroške, velja, da zaradi dela v lastni delavnici nastajajo le dodatni (mejni) stroški 405.000 din, medtem ko stroški 260.000 din nastanejo v vsakem primeru. Obrtnikov račun za 600.000 din je vsekakor višji od dodatnih (mejnih) stroškov 405.000 din ter torej gospodarska organizacija kot celota

nekaj prihrani, če uporabi storitve lastne delavnice, čeprav so te storitve prvi hip navidezno dražje. Iz tega primera izhaja, da lahko premalo proučen način obračuna pri obstoju ekonomskih enot zavede k napačnim poslovnim odločitvam.

Kot poseben primer vzemimo gospodarsko organizacijo, ki ji domači trg ne omogoča, da bi lahko izkoristila vso svojo zmogljivost. Denimo, da lahko doma proda le 5.000 kosov nekega proizvoda po ceni 30.000 din, medtem ko bi s svojimi stroji lahko proizvedla še enkrat toliko. Na zunanjem trgu sicer lahko proda 2.000 kosov, vendar po ceni 20.000 din. Ker znaša lastna cena tedaj, ko proizvaja 5.000 kosov, 25.000 din, v primeru, ko proizvaja 7.000 kosov, pa 22.000 din, se zastavlja vprašanje, ali se ji izplača povečati proizvodnjo za 2.000 kosov in jo prodati na zunanjem trgu, če pri tem doseže za 2.000 din nižjo prodajno ceno za kos, kakor znaša nova lastna cena. Ali ne bo zaradi prodaje na zunanjem trgu potemtakem imela izgubo

$$2.000 \times 2.000 \text{ din} = 4.000.000 \text{ din?}$$

Če bi gospodarska organizacija pri teh možnostih opustila proizvodnjo za zunanji trg, bi ravnala zelo kratkovidno. Poglejmo zakaj!

Če proizvede 5.000 kosov, znašajo stroški na podlagi zgornjih podatkov $5.000 \times 25.000 = 125.000.000$ din. Realizacija je v tem primeru 5.000×30.000 din = 150.000.000 din, tako da ima presežek dohodka 25.000.000 din. Če gospodarska organizacija nasprotno proizvede 7.000 kosov, znašajo njeni stroški na podlagi zgornjih podatkov 7.000×22.000 din = 154.000.000 din. Realizacija pa je v tem primeru sestavljena iz realizacije:

na domačem trgu 5.000×30.000 din = 150.000.000 din

na svetovnem trgu 2.000×20.000 din = 40.000.000 din

190.000.000 din

Iz tega dobi presežek dohodka 36.000.000 din. Če torej gospodarska organizacija pri opisanih možnostih proizvaja z razpoložljivimi zmogljivostmi za svetovni trg, nima pri tem izgube 4.000.000 din, ampak poveča presežek dohodka za 11.000.000 din. Zakaj? Zato, ker se

stroški ne povečujejo v enakem sorazmerju z obsegom proizvodnje; povečano proizvodnjo bremenijo le variabilni stroški, ne pa več prvotni fiksni stroški, ki nastanejo v vsakem primeru. Koliko znašajo variabilni stroški na enoto proizvoda, je mogoče ugotoviti že iz prvotnih podatkov, in sicer tako:

skup. stroš. pri proizvodnji	7.000 kosov	154.000.000 din
— skup. stroš. pri proizvodnji	5.000 kosov	125.000.000 din
= dodatni (mejni) stroški za		

povečano proizvodnjo	29.000.000 din
----------------------	----------------

Ti dodatni (mejni) stroški so v bistvu variabilni stroški, ker smo v začetku računali, da prvotne zmogljivosti, iz katerih fiksni stroški izhajajo, zadoščajo za proizčevano povečanje proizvodnje. Na 1 kos torej pride

$$\frac{29.000.000 \text{ din}}{2.000 \text{ kosov}} = 14.500 \text{ din variabilnih stroškov.}$$

Iz tega pa izhaja, da je struktura stroškov pri proizvodnji 5.000 kosov taka:

variabilni stroški	$5.000 \times 14.500 \text{ din}$	72.500.000 din
fiksni stroški	125.000.000 din — 72.500.000	52.500.000 din
skupaj		125.000.000 din

Tako smo izračunali, da znašajo fiksni stroški 52.500.000 din. Če torej povečamo obseg proizvodnje od prvotnih 5.000 kosov na 7.000 kosov, se ti stroški ne bodo prav nič povečali; povečali se bodo le variabilni stroški, ki znašajo 14.500 din za kos.

Lahko bi navedli še več številčnih primerov, s katerimi bi ponazorili uporabo spoznanj o dodatnih (mejnih) stroških pri poslovnih odločitvah. Vendar zadošča, če se prav na kratko dotaknemo nekaterih izkušenj, ki so značne kapitalističnim podjetjem.

Kadar kapitalistična podjetja določajo različnim odjemalcem različne cene istega proizvoda, upoštevajo dodatne (mejne) stroške kot temelj za določevanje najnižjih prodajnih cen. To jim omogoča, da niti pri prodaji ob zelo nizkih cenah ne delajo z izgubo. Brž ko so fiksni stroški pokriti že pri prodaji nekaterim kupcem po višji ceni, lahko podjetje drugi kategoriji kupcev prodaja po

ceni, ki je le malo višja od variabilnih stroškov, pa z njo že krije vse dodatne stroške za dodatno proizvodnjo in še povečuje dobiček. Seveda je taka prodaja po nižjih cenah zanimiva le tedaj, kadar je trg, na katerem je mogoče prodajati po višjih cenah, zagotovljen, a hkrati tudi že zasičen.

Prav tako je mogoče uspešnejše pridobiti trg pri novem proizvodu, če mu podjetje ne nastavi prodajne cene na podlagi lastne cene začetne proizvedene količine. Kakor hitro podjetju dosedanja proizvodnja omogoča kritje vseh potrebnih fiksnih in variabilnih stroškov, lahko preostale proste zmogljivosti izkoristi za razširitev asortimenta. Brž ko te nove dodatne proizvode prodaja po cenah, ki bodo perspektivno krile poprečno lastno ceno, v danem trenutku pa krijejo najmanj mejne stroške, že povečuje svoj dobiček. Po drugi strani seveda začetna nizka cena novega proizvoda spodbuja potrošnike k nakupu. Večje povpraševanje poraja večjo proizvodnjo novih proizvodov in s tem tudi znižanje njihove lastne cene, tako da v drugi fazi njihova prodajna cena zadošča že za kritje vseh poprečno nastalih in ne samo mejnih stroškov.

Z mejnimi stroški je prav tako mogoče pravilneje odločiti o vprašanju, ali naj kakšen polproizvod proizvaja podjetje samo ali naj ga kupuje. Če so poprečni stroški na enoto polproizvoda večji od njegove nabavne cene, še ne pomeni, da je nakup ugodnejši od lastne proizvodnje. Fiksni stroški bodo v dani višini nastali v vsakem primeru, če bo proučevani polproizvod proizvajalo podjetje samo ali če ga bo kupovalo. Zato jih mora izločiti iz presoje. Odločilni so le dodatni stroški. Če so mejni stroški na enoto nižji kakor nabavna cena, se podjetju izplača začeti z lastno proizvodnjo polproizvoda.

Vidimo, da so mejni stroški lahko zelo koristna podlaga za postavljanje prodajnih cen, kadar so fiksni stroški že kriti s temeljno količino proizvodnje. Takšni primeri pa se pojavljajo tudi v naših gospodarskih organizacijah; zato ne kaže zametavati koristi, ki bi jih pri sprejemanju poslovnih odločitev v pravkar obrazloženi smeri analiza stroškov lahko dala.

KAKO LAHKO RAZLIČNI OBRAČUNI STROŠKOV VPLIVAJO NA OBRATNA SREDSTVA IN DOHODEK

V 4. poglavju smo pojasnili klasično shemo kalkulacije lastne cene ter njeno preoblikovanje v dohodkovnem sistemu. Pri tem smo domnevali, da se vsi »poslovni stroški« in vsi kalkulatívni osebni dohodki, ki nastajajo v nekem obračunskem razdobju, nanašajo na proizvodnjo tega obračunskega razdobja. Zato lastna cena pomeni hkrati ceno, po kateri so ovrednotene zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov. Ali z drugimi besedami: vsi kalkulatívni osebni dohodki, ki nastanejo v posameznem obračunskem razdobju, bremenijo proizvodnjo tega obračunskega razdobja. Prav tako so »poslovni stroški«, ki se pojavijo v posameznem obračunskem razdobju, razdeljeni praviloma na proizvodnjo tega obračunskega razdobja.

Takšna domneva pa ne ustreza povsem praksi naših gospodarskih organizacij. Vrsto let se namreč stroški za prevoz, nakladanje in razkladanje realiziranih proizvodov, ki nastanejo v obračunskem razdobju, ne poračunavajo s proizvodnjo tega obračunskega razdobja, temveč le s prodanimi proizvodi v tem obračunskem razdobju. V tem pogledu so podobni prometnemu davku, ki se prav tako pokaže šele ob prodaji proizvodov. Nastanek teh stroškov, ki bremenijo neposredno prodane proizvode, nam nakazuje novo smer pri opredeljevanju cene zaloge. Niti za »poslovne stroške« uprave in prodaje namreč ni nujno, da bi bremenili izključno proizvodnjo zadevnega obračunskega razdobja, temveč lahko z njimi tudi direktno obremenimo zgolj prodane proizvode.

V tem primeru bi bila cena enote v zalogi manjša, ker ne bi vsebovala »poslovnih stroškov« uprave in prodaje. Seveda bi prenašanje vseh »poslovnih stroškov« uprave in prodaje na prodane proizvode utegnilo vplivati na višino dohodka kot finančnega rezultata. V prehodnem razdobju bi bil doseženi dohodek nižji, zakaj od celotnega dohodka bi morali odšteti tudi »poslovne stroške« uprave in prodaje, ki so zajeti v začetnih zalogah nedokončane proizvodnje, polproizvodov in končanih proizvodov. Prav tako bi tak prehod povzročil, da bi morali v prehodnem razdobju pokriti več osebnih dohodkov kakor sicer, zakaj na začetne zaloge nedokončane proizvodnje, polproizvodov in končanih proizvodov se nanašajo tudi kalkulatívni osebni dohodki v upravi in prodaji, ki jih v novem sistemu ne bi smeli več puščati nepokritih. Kakor hitro pa bi bil tak prehod opravljen, bi bila obratna sredstva razbremenjena v dveh pogledih: za »poslovne stroške« uprave in prodaje in še za akontirane osebne dohodke uprave in prodaje; ti bi namreč vedno sproti nastajali kot postavke v zvezi z obračunom dohodka.

Poskušajmo pojasniti te teoretične ugotovitve na šolskem primeru!

Vzemimo tele izhodiščne podatke o proučevani gospodarski organizaciji:

- a) Začetna obratna sredstva znašajo 100 milijonov din, od tega odpade na nedokončano proizvodnjo in končane proizvode 50 milijonov din.
- b) Nedokončana proizvodnja in končani proizvodi so ovrednoteni z vsemi elementi lastne cene v dosežanem smislu, tj. s »poslovnimi stroški« in kalkulatívni osebni dohodki.
- c) Gospodarska organizacija je v izhodiščnem letu dosegla realizacijo
200 milijonov din
realizirane »poslovne stroške« 150 milijonov din
dohodek 50 milijonov din
Fakturirana realizacija je bila pri tem enaka plačani realizaciji.

č) Gospodarska organizacija računa stalno le z enostavno reprodukcijo ob nespremenjenih možnostih za poslovanje; izhodiščna količina nedokončane proizvodnje in končanih proizvodov je normalna ter se ne spreminja, pač pa gospodarska organizacija proučuje možnost, da bi v prihodnje poračunavala upravno-prodajne »poslovne stroške« in upravno-prodajne osebne dohodke zgolj s prodajnimi količinami.

Kakšne posledice bi povzročil prehod na drugačno vrednotenje zalog?

V prehodnem letu želimo preiti od sedanjega popolnega vrednotenja zalog na vrednotenje, pri katerem cena enote v zalogi ne bi več obsegala vseh dosedanjih elementov. Denimo, da po tej novi ceni ne bi več vrednost nedokončane proizvodnje znašala 50 milijonov din, temveč samo 34 milijonov din, tj. za 16 milijonov din manj pri nespremenjenih količinah v zalogah. Če pride gospodarska organizacija na to novo vrednotenje zalog v začetku prehodnega leta, se zastavlja vprašanje, kako pokriti teh 16 milijonov din v prevrednoteni začetni zalogi, saj se realizacija po naših razmerah ne bo v ničemer spremenila.

Vrednost začetne nedokončane proizvodnje in končanih proizvodov je sestavljena delno iz »poslovnih stroškov« in delno iz kalkulativnih osebnih dohodkov. Nikakor pa ni rečeno, da se nanaša vseh 16 milijonov din znižanja vrednosti le na »poslovne stroške« ter da bo ravno za toliko znižana višina dohodka, ki bi ga gospodarska organizacija sicer lahko dosegla. Denimo, da gre pri 16 milijonih din, za kolikor se je znižala vrednost začetne zaloge, za 10 milijonov din »poslovnih stroškov« in 6 milijonov din kalkulativnih osebnih dohodkov, medtem ko ostane v skladu z novo ceno v zalogah še za 24 milijonov din »poslovnih stroškov« in za 10 milijonov din kalkulativnih osebnih dohodkov.

Potemtakem imamo sedaj podatek o »poslovnih stroških« v končnih zalogah, ki znašajo 24 milijonov din, ter podatek o »poslovnih stroških« v začetnih zalogah, ki

znašajo 10 milijonov din več, tj. 34 milijonov din. Da bi ugotovili realizirane »poslovne stroške« v prehodnem letu, moramo poznati še tedaj na novo nastale »poslovne stroške«. Čeprav se druge možnosti za poslovanje pri gospodarski organizaciji ne spremene, pa vendar ni mogoče računati s tem, da se bodo »poslovni stroški« v tem letu pojavili v enakem znesku kakor v prejšnjem, tj. v višini 150 milijonov din. Obratna sredstva so namreč v tem letu za 16 milijonov din nižja ter moramo računati obresti od nižje osnove. Prav tako bodo nekoliko nižje zavarovalne premije od zalog. Vzemimo, da znaša prihranek iz obeh naslovov 1 milijon din. »Poslovni stroški« nastanejo torej v proučevanem prehodnem letu na novo v znesku 149 milijonov din. »Poslovne stroške«, ki jih moramo pokriti z realizacijo v tem letu, pa izračunamo takole:

poslovni stroški v začetnih zalogah	34 milijonov din
+ nastali poslovni stroški	149 milijonov din
<hr/>	
= skupaj poslovni stroški	183 milijonov din
— poslovni stroški v končnih zalogah	24 milijonov din
<hr/>	
= realizirani poslovni stroški	159 milijonov din
Dohodek pa izračunamo v prehodnem letu takole:	
realizacija	200 milijonov din
— realizirani poslovni stroški	159 milijonov din
<hr/>	
= dohodek	41 milijonov din

Gospodarska organizacija bo morala v tem letu zaradi prehoda k drugačnemu vrednotenju zalog odšteti od celotnega dohodka 9 milijonov din več »poslovnih stroškov«; za toliko se bo znižal tudi njen dohodek. Poleg tega bo iz tako znižanega dohodka morala pokriti še za 6 milijonov din več osebnih dohodkov, kakor bi jih morala sicer. Prehodno leto bo vsekakor težavno, vendar računamo, da bo gospodarska organizacija prebrodila vse težave tako, da si bo pomagala z rezervnim skladom, ki ga ima.

Kakšni pa bodo rezultati v prihodnjih letih?

Ob naši predpostavki o enostavni reprodukciji in nespremenjenih drugih možnostih za poslovanje bo gospodarska organizacija v vseh prihodnjih letih dosegala

enako realizacijo kakor prvo leto, »poslovne stroške« pa v pravkar pojasnjeni višini 149 milijonov din. V kalkulirani »poslovni stroški« bodo enaki realiziranim »poslovnim stroškom«, zakaj tisti njihov del, ki bo vstopal v končne zaloge, bo zaradi naše predpostavke o stalnosti količin v zalogi enak tistemu delu v prejšnjem letu vkalkuliranih »poslovnih stroškov«, ki je vsebovan v začetnih zalogah. Namesto da bi vsi v posameznem letu nastali »poslovni stroški« bremenili najprej proizvodnjo v teku in nato v skladu z njeno dovršitvijo prehajali na končne proizvode ali končno na prodane proizvode, je zaradi nove sheme vrednotenja zalog del v vsakem letu nastalih »poslovnih stroškov« poračunan neposredno s prodanimi proizvodi. Enako velja za kalkulativne osebne dohodke. Tako je tudi stanje nedokončane proizvodnje in končanih proizvodov vedno prikazano z vrednostjo 34 milijonov din, od tega 24 milijonov din za »poslovne stroške« in 10 milijonov din za kalkulativne osebne dohodke. To pomeni, da posluje gospodarska organizacija stalno le s 84 milijoni din in ne več s 100 milijoni din obratnih sredstev kakor v izhodiščnem letu.

Ko bo torej gospodarska organizacija prešla prehodno leto, bo v vseh nadaljnjih letih ob predpostavki enostavne reprodukcije in nespremenjenih drugih možnosti za poslovanje dosegala:

realizacijo	200 milijonov din
— realizirane poslovne stroške	149 milijonov din
= dohodek	51 milijonov din

Dohodek bo za 1 milijon din višji zaradi prihrankov pri obrestih od vloženi sredstev in zavarovalninah. Zaradi prehoda na drugačno vrednotenje istih količin v zalogi torej dosega gospodarska organizacija v vseh teh letih višji dohodek z nižjimi obratnimi sredstvi. Razlika med obratnimi sredstvi pri polnem vrednotenju zalog in med obratnimi sredstvi pri nižjem vrednotenju zalog je popolnoma sproščena. Ta razlika je na voljo za razširjeno reprodukcijo. Čeprav je prehodno leto nekoliko manj ugodno, pa vsa prihodnja leta očitno dokazujejo, da je gospodarska organizacija glede izkoriščanja svojih ob-

ratnih sredstev odkrila notranjo rezervo ter jo znala uspešno izkoristiti.

Poenostavljeni primer nam lepo ponazoruje, kako kvalitativno zoževanje cene, ki je z njo ovrednotena zaloga, pri obratnih sredstvih omogoča prihranke. Sedaj pa pustimo ob strani sam praktični primer ter si skušajmo spet teoretično pojasniti smeri takšnega zoževanja!

V začetku tega poglavja smo pojasnjevali, da je mogoče upravno-prodajne »poslovne stroške« in upravno-prodajne osebne dohodke izločiti iz ovrednotenja zalog ter jih poračunati le s prodanimi količinami. V tem primeru imamo opravka s tako imenovanim proizvodnim vrednotenjem zalog. Po metodi proizvodnega vrednotenja zalog ovrednotimo ustrezne količine le s »poslovnimi stroški«, ki neposredno ali posredno nastajajo v proizvodnji, ter s kalkulativnimi osebnimi dohodki, ki tudi neposredno ali posredno nastajajo v proizvodnji. »Poslovni stroški« uprave in prodaje kakor tudi kalkulativni osebni dohodki uprave in prodaje so torej izločeni iz vrednotenja zalog. Pri tem je mogoče »poslovne stroške« uprave in prodaje neposredno odbiti od celotnega dohodka, kar pomeni, da se nanašajo neposredno na prodane ali plačane proizvode. Nasprotno moramo kalkulativne osebne dohodke uprave in prodaje takoj pokriti z doseženim dohodkom, kar pomeni, da se prav tako neposredno nanašajo na prodane ali plačane proizvode. Takšna metoda vrednotenja zalog sicer za zdaj pri nas še ni dopustna, je pa povsem normalna npr. pri ameriških podjetjih, kjer jo označujejo z nazivom »absorption costing«.

Po tej metodi bi bili stroški, ki obremenjujejo enoto med njeno proizvodnjo, kategorizirani npr. takole:

1. direktni stroški materiala (in storitev);
2. direktni stroški amortizacije;
3. indirektni poslovni stroški v proizvodnji;
I. (1—3) vkalkulirani poslovni stroški v proizvodnji;
4. direktni kalkulativni osebni dohodki;

5. indirektni kalkulatívni osebni dohodki v proizvodnji;

II. (4—5) kalkulatívni osebni dohodki v proizvodnji;

I. + II. cena zaloge.

Kalkulacija prodajne cene pa bi obsegala še:

6. indirektne poslovne stroške v upravi in prodaji;

7. indirektne kalkulatívne osebne dohodke v upravi in prodaji;

8. prometni davek;

9. kalkulatívni drugi dohodek.

Elementa pod 6. in 7. točko sta, kakor smo že omenili, poračunana z realiziranimi količinami. Zato imata v predkalkulaciji samo grob orientacijski značaj, česar ne bi mogli trditi za istoimenska elementa v izhodiščni shemi kalkulacije. Če namreč izračunavamo oba elementa na podlagi vseh »poslovnih stroškov« uprave in prodaje ter osebnih dohodkov uprave in prodaje v obračunskem razdobju ter jih poračunavamo na vso proizvodnjo istega obračunskega razdobja, nehote računamo z nespremenljivo višino nedokončane proizvodnje in zalog končanih proizvodov. Ker se nasprotno višina teh zalog spreminja, obremenjuje seveda enoto prodanega proizvoda drugačna višina »poslovnih stroškov« uprave in prodaje ali osebnih dohodkov uprave in prodaje, kakor bi obremenjevala v primeru polnega vrednotenja zalog in kakor smo nehote računali pri predkalkulaciji prodajne cene pri proizvodnem vrednotenju zalog.

Še manj obsega cena zaloge v primeru uporabe metode variabilnega vrednotenja zalog. To metodo označujejo v ZDA kot »direct costing«, vendar ta naziv njene ga bistva v celoti ne nakazuje. Cena enote v zalogi namreč sedaj ne obsega več niti osebnih dohodkov. Vendar nas angleški naziv ne sme zavesti v mnenje, da vsebuje zdaj cena enote v zalogi le direktne »poslovne stroške« in direktne kalkulatívne osebne dohodke. Cena enote v zalogi vsebuje namreč ves variabilni del »poslovnih stroškov« v proizvodnji in ves variabilni del kalkulatívni osebni dohodki v proizvodnji. Ali z drugimi besedami

dami: poleg direktnih »poslovnih stroškov« in direktnih osebnih dohodkov so upoštevani tudi indirektni »poslovni stroški« v proizvodnji in indirektni osebni dohodki v proizvodnji, če seveda imajo značaj variabilnosti. Nasprotno so izločeni vsi tisti, ki imajo fiksni značaj.

O metodi variabilnega vrednotenja zalog govorimo torej zato, ker vrednotimo zaloge le z variabilnim delom »poslovnih stroškov«, ki neposredno ali posredno nastopajo v proizvodnji, ter z variabilnim delom kalkulativnih osebnih dohodkov, ki tudi neposredno ali posredno nastopajo v proizvodnji. Ves fiksni del »poslovnih stroškov«, ki nastopajo v proizvodnji, kakor tudi ves fiksni del osebnih dohodkov v proizvodnji, je izločen iz vrednotenja zalog ter ga obravnavamo enako kakor »poslovne stroške« uprave in prodaje ali kakor kalkulativne osebne dohodke uprave in prodaje v že obrazloženi shemi proizvodnega vrednotenja zalog. V primerjavi s prej navedenimi elementi proizvodnega vrednotenja zalog, sta zdaj izločena iz cene enote v zalogi delno tudi elementa pod 3. in 5. točko in sicer s svojim fiksnim delom. Fiksni »poslovni stroški« ali kalkulativni osebni dohodki so pri tem tisti, na katere obseg proizvodnje ne vpliva. Zato lahko štejem fiksne »poslovne stroške« kot časovne stroške ter jih odštevamo od celotnega dohodka vsakega obračunskega razdobja. To pomeni, da takšne »poslovne stroške« dejansko poračunamo s prodanimi proizvodi. Prav tako sodimo, da se fiksni del kalkulativnih osebnih dohodkov nanaša le na prodane proizvode.

Seveda tudi takšna metoda vrednotenja zalog pri nas za zdaj še ni dopustna. Vendar moramo ravno v njej iskati dodatne prednosti, zlasti v prihrankih pri obratnih sredstvih. Cena zaloge je v tem primeru sestavljena le iz variabilnih stroškov materiala in storitev in iz variabilnega dela kalkulativnih osebnih dohodkov, ki nastopajo v proizvodnji. Res nastopajo tudi kasneje izven cene zaloge nekateri elementi variabilnega značaja, npr. prometni davek. Toda ti elementi so povezani samo s prodanimi proizvodi in se ne pojavljajo med njihovo proizvodnjo. Zato bi ceno zaloge v tem primeru lahko v

znatni meri označevali s kategorijo dodatnih (mejnih) stroškov, ki smo jo pojasnili v prejšnjem poglavju. Pri postavljanju prodajnih cen posameznim vrstam proizvodov torej zdaj nikakor nismo navezani na sorazmerno obremenjevanje vse proizvodnje s fiksnimi »poslovnimi stroški« in na sorazmerno poračunavanje fiksnih kalkulativnih osebnih dohodkov z vso proizvodnjo.

Doslej smo se ukvarjali s kvalitativnim zoževanjem cene, po kateri je mogoče ovrednotiti zaloge. Čim manj elementov ta cena dosega, tem nižja je ob sicer nespremenjenih razmerah vrednost količinsko povsem enake zaloge. To pa pomeni, da potrebuje gospodarska organizacija za enak obseg svojega poslovanja manjša obratna sredstva.

Do podobnega sklepa pridemo, če ob nespremenjenih elementih cene, po kateri je ovrednotena zaloga, proučimo njihovo kvantitativno spreminjanje navzgor. Ali z drugimi besedami: zvišanje cene, po kateri so ovrednotene zaloge, povzroča, da potrebuje gospodarska organizacija za enak obseg svojega poslovanja večja vložena sredstva. Kako je v tem primeru mogoče odkriti in izkoristiti notranje rezerve?

Da bi nam bil problem bolj razumljiv, si ga skušajmo spet ponazoriti s številkami. Vzemimo skrajno poenostavljene podatke o gospodarski organizaciji.

- a) Obratna sredstva znašajo 100 milijonov din, od tega material 40 milijonov din. Gospodarska organizacija opravlja storitve ter zaradi tega nima nedokončane proizvodnje in zalog končanih proizvodov.
- b) Gospodarska organizacija je v izhodiščnem letu dosegla
- | | |
|------------------------------|-------------------|
| realizacijo | 200 milijonov din |
| realizirane poslovne stroške | 150 milijonov din |
| dohodek | 50 milijonov din |

Realizirani »poslovni stroški« obsegajo porabljen material v vrednosti 120 milijonov din. Fakturirana realizacija je enaka plačani realizaciji.

- c) V prihodnjem letu se cene materiala dvignejo za 20 %; gospodarska organizacija pokrije ta dvig z zvišanjem cen svojih storitev.
- č) Gospodarska organizacija v vseh prihodnjih letih računa z enostavno reprodukcijo ob nespremenjenih možnostih za poslovanje ter s količinsko nespremenjenimi zalogami materiala.

Kakšne so posledice, ki jih povzroči zvišanje materiala, če to zvišanje po dosedanji praksi obračunavamo z vrednostjo zalog?

Gospodarska organizacija bo, denimo, opravila enako število storitev, vendar jim bo morala zvišati ceno, kakor hitro bo uporabila material, ki ga je kupila po višjih cenah. Le tako bo dosegla nespremenjen dohodek. Iz izhodiščnih podatkov je razvidno, da je gospodarska organizacija pred to spremembo imela 150 milijonov din »poslovnih stroškov« na leto, od tega za porabljeni material 120 milijonov din. V novem letu ima materiala na voljo po starih cenah le za 40 milijonov din, medtem ko bo morala drug material že nabaviti po novih cenah. To pomeni, da ne bo vreden samo 80 milijonov din, temveč za 20 % ali 16 milijonov din več. Za toliko bodo v prehodnem letu višji »poslovni stroški« (in v našem primeru zaradi storitvene dejavnosti hkrati realizirani »poslovni stroški«), pa tudi realizacija. Dohodek bomo izračunali takole:

realizacija	216 milijonov din
— realizirani poslovni stroški	166 milijonov din
<hr/>	
= dohodek	50 milijonov din

Z druge strani bodo zaradi zvišanja cen materiala končne zaloge 20 % več vredne; ne več samo 40 milijonov din, temveč 48 milijonov din. Zaradi tega se bodo končna sredstva dvignila od 100 milijonov din na 108 milijonov din. Da bi gospodarska organizacija lahko še naprej poslovala v enakem obsegu kakor v izhodiščnem letu, bo morala svoja vložena sredstva povečati za 8 milijonov din. Enostavna reprodukcija zaradi zvišanja cen materiala zahteva dodatna vlaganja!

Sedaj pa proučimo varianto, po kateri gospodarska organizacija zvišanja cen materiala ne obračunava z vrednostjo zalog, temveč ga pokrije kar neposredno s finančnim rezultatom! Kaj doseže s tem?

V letu, ko se dvignejo cene materialu, bo gospodarska organizacija takoj dvignila tudi prodajno ceno in pri tem dosegla višjo realizacijo. Če so se cene materiala dvignile s 1. januarjem, bo praktično ne glede na začetne zaloge materiala pri postavljanju svojih prodajnih cen upoštevala že nove zvišane cene. Če porabljeni material v celoti obračunamo z novimi cenami, ne bodo več nastali stroški porabljenega materiala samo v višini 120 milijonov din kot v izhodiščnem letu, temveč za 20 % višji stroški. Ker bodo potemtakem stroški porabljenega materiala za 24 milijonov din večji, bodo za prav toliko večji tudi vsi »poslovni stroški« v proučevanem letu in s tem seveda tedaj realizirani stroški. Prav tako pa bo za toliko višja realizacija. Finančni rezultat izračunamo takole:

realizacija	224 milijonov din
— realizirani poslovni stroški	174 milijonov din
= dohodek	50 milijonov din

Dohodek je enak kakor prej. Toda zaradi tega, ker je vse zvišanje cen nabavljenega materiala krito z doseženo realizacijo, ni vrednost končnih zalog materiala ob nespremenjenih količinah prav nič večja od vrednosti začetnih zalog materiala, zakaj še vedno so zaloge ovrednotene po starih nabavnih cenah. Obratna sredstva še vedno znašajo 100 milijonov din.

Poenostavljeni primer nam torej že spet kaže, v kateri smeri je mogoče iskati notranje rezerve, če izhajamo iz vidika izkoriščanja obratnih sredstev. Sedaj si pa razne možnosti vrednotenja zalog oglejmo še s povsem teoretičnega stališča!

Niti nabavne in niti lastne cene niso vedno enake. Ker pa so v gospodarski organizaciji vedno neke količine materiala, nedokončane proizvodnje in končanih proizvodov, se lahko vprašamo, po kateri nabavni ali lastni ceni moramo ovrednotiti tiste količine, za katere smo

zmanjšali zaloge, in po kateri tiste količine, ki še ostanejo na zalogi. Na to vprašanje lahko odgovorimo na več načinov, če izhajamo z različnih predpostavk.

Po prvi predpostavki v zalogi ni več mogoče razlikovati značilnosti posameznih prejemov; vsaka enota v zalogi nastopa kot poprečni predstavnik zaloge ter ji je mogoče pripisati le poprečno nabavno ali lastno ceno. Ob vsakem novem prejemu moramo izračunati novo poprečno nabavno ali lastno ceno, ki upošteva prejšnjo poprečno ceno zalog in novo ceno prejema. Vsaka oddaja je obračunana po zadnji poprečni ceni, prav tako pa tudi vsakokratna zaloga. Ta metoda obračuna je pri naših gospodarskih organizacijah normalna, ker je predpisana s sedanjimi gospodarsko-finančnimi predpisi. Opisali smo jo pravzaprav že v 1. poglavju, vendar račun zaradi primerjave z drugimi metodami tu ponavljamo.

zaloga	20 kosov po 100	din = 2.000	din
+ prejem	10 kosov po 150	din = 1.500	din
<hr/>			
= zaloga	30 kosov po 116,66	din = 3.500	din
— oddaja	10 kosov po 116,66	din = 1.166,66	din
<hr/>			
= zaloga	20 kosov po 116,66	din = 2.333,34	din

V primeru, ko gospodarska organizacija izhaja iz stalnih nabavnih ali lastnih cen, mora ob vsakem novem prejemu preračunati prejeta količino na stalne cene in razliko izkazati posebej. Oddaja je obračunana najprej po stalni ceni, nato pa popravljena za sorazmerni del razlike med stalno in dejansko ceno. Tudi ta varianta prve metode obračuna je pri naših gospodarskih organizacijah pogosta. Njeno bistvo je razvidno iz tegale primera, ki izhaja iz poprejšnjega:

zaloga	20 kos. po 100	din = 2.000	din	razl. 500	din
+ prejem	10 kos. po 100	din = 1.000	din	razl. 500	din
<hr/>					
= zaloga	30 kos. po 100	din = 3.000	din	razl. 500	din
— oddaja	10 kos. po 100	din = 1.000	din	razl. 166,66	d
<hr/>					
= zaloga	20 kos. po 100	din = 2.000	din	razl. 333,3	d

Po drugi predpostavki se predmeti v zalogi gibljejo po nekem zaporedju, in sicer tako, da tiste, ki smo jih najprej prejeli, tudi najprej oddamo. Oddaja je obračunana po prvih dejanskih nabavnih ali lastnih cenah,

končne zaloge pa po zadnjih. V ZDA je ta metoda obračuna znana kot FIFO metoda (first in-first out). Tudi ta metoda ni našim gospodarskim organizacijam povsem nepoznana.

Njeno bistvo je razvidno iz tegale primera, ki izhaja iz prvotne dispozicije:

zaloga	20 kosov	po 100 din	=	2.000 din
+ prejem	10 kosov	po 150 din	=	1.500 din
				= zaloga 30 kosov = 3.500 din
— oddaja	10 kosov	po 100 din	=	1.000 din
				= zaloga 20 kosov = 2.500 din

Uporaba te metode je s stališča ideje, ki jo zastopamo v tem poglavju, v primeru zvišanja cen še znatno manj ugodna kakor uporaba metode poprečnih cen. Zato pa je zanimiva uporaba metode, ki izhaja iz tretje predpostavke.

Po tretji predpostavki zahteva poslovanje gospodarske organizacije vedno neko minimalno količino v zalogi ter bi bilo nesmiselno, če bi se zaradi spreminjanja vrednosti takšne zaloge spreminjala potrebna obratna sredstva, pa tudi finančni rezultat poslovanja, če se prodajna cena dvigne prej, kakor so porabljene stare zaloge. Prejem dodatnih predmetov v zalogo je namenjen le njihovi oddaji v istem obračunskem razdobju. Oddajo moramo potemtakem obračunati po zadnjih dejanskih nabavnih ali lastnih cenah, končne zaloge pa po prvih. V ZDA je ta metoda obračuna v zadnjem času čedalje bolj popularna ter o njej govorijo kot o LIFO metodi (last in-first out). Pri nas uporaba te metode ni znana ter jo gospodarsko-finančni predpisi tudi zaenkrat ne dovoljujejo. Njeno bistvo je razvidno iz tegale primera, ki izhaja iz prvotne dispozicije:

zaloga	20 kosov	po 100 din	=	2.000 din
+ prejem	10 kosov	po 150 din	=	1.500 din
				= zaloga 30 kosov = 3.500 din
— oddaja	10 kosov	po 150 din	=	1.500 din
				= zaloga 20 kosov = 2.000 din

Temeljna zaloga je torej vedno ovrednotena po cenah, ki so bile v veljavi tedaj, ko je gospodarska organi-

zacija začela uporabljati to metodo. Če so se kasneje zvišale, kar je normalen pojav, je zvišanje vsako leto poračunano z dohodkom, in sicer tako, da zvišanje »poslovnih stroškov« bremeni dohodek, zvišanje kalkulativnih osebnih dohodkov pa prejudicira njegovo delitev. Brž ko se v kasnejših letih izhodiščne količine v zalogi povečajo, seveda pri tem povečanju ni mogoče upoštevati prvotnih cen, pač pa cene v trenutku, v katerem se je pojavilo povečanje količin. Uporaba te metode torej zahteva daljše obračunsko razdobje, da je učinkovita; praviloma je takšno obračunsko razdobje enako letu dni. V letnem merilu moramo potemtakem preračunati zaloge na višino v smislu LIFO metode, zakaj sprotno preračunavanje ni mogoče.

Uporaba te metode omogoča torej občutne prihranke, mimo katerih v dobi inflacijskega pritiska in intenzivnega iskanja notranjih rezerv nikakor ne bi smeli.

KAJ SO STANDARDNI STROŠKI

Da bi nam bil laže razumljiv pojem standardnih stroškov, se povrnimo za hip k izhodiščni opredelitvi stroškov, po kateri so ti s ceno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile pri proučevanem poslovanju gospodarske organizacije. Ker je poslovni proces vedno usmerjen k doseganju nekega poslovnega učinka, izhaja iz izhodiščne opredelitve stroškov:

- a) da morajo biti stroški povezani z doseganjem poslovnega učinka;
- b) da stroški ne smejo presegati utemeljene višine pri prizadevanju za tem poslovnim učinkom.

Prvo pomeni, da ne moremo govoriti o stroških gospodarske organizacije, če ti ne nastajajo v zvezi s proizvodnjo in realizacijo določenih stvari ali z opravljanjem določenih storitev, ki jih gospodarska organizacija fakturira; stroški počitniškega doma niso npr. stroški same gospodarske organizacije. Drugo pomeni, da ne moremo govoriti o stroških gospodarske organizacije, če ti presegajo utemeljeno višino; pretirana reklama je npr. mnogokrat le oblika, v kateri gospodarska organizacija daje podpore. V obeh primerih nimamo več opravka z elementi kalkulacije, temveč s postavkami, ki jih moramo pokriti z doseženim dohodkom, z doseženimi skladi ali z doseženimi osebnimi dohodki.

Predpostavko o utemeljeni višini stroškov večkrat najdemo v naših gospodarsko-finančnih predpisih, ki govorijo npr. o višini dnevnic in podobno. Smiselno pa bi v tej zvezi morali obravnavati tudi vse ekonomsko postavljene kriterije. Res pa je za gospodarsko organizacijo zaradi obdavčitve dohodka s prispevkom od dohodka ceneje

nekaj deklarirati za strošek kot za odbitek od doseženih skladov ali osebnih dohodkov.

Kakor vidimo, gospodarska praksa navadno ne razume stroškov tako dosledno, da bi iz njih izločevala vse nenormalnosti in nesmotrnosti. Zanja so stroški kratko malo s ceno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, ki nastanejo v proučevanem razdobju, v katerem gospodarska organizacija posluje. Zato pa je po načinu ugotavljanja potrebno razlikovati:

- a) dejanske stroške,
- b) normalne stroške,
- c) standardne stroške.

Dejanski stroški so stroški, ki so v navedeni višini v proučevanem obračunskem razdobju resnično nastali. Če se pri njih omejimo na potroške elementov poslovnega procesa, izražene s ceno, potem je njihovo temeljno izhodišče podano s tole formulo:

dejanski stroški \times dejanska cena = dejanski stroški

Če smo npr. porabili 100 ton premoga po ceni 10.000 dinarjev, smo imeli iz tega naslova dejansko nastale stroške v višini 1.000.000 din.

Problem dejanskih stroškov se začne tam, kjer ni mogoče ugotavljati dejanskih potroškov ali dejanskih cen. Dejanskega potroška delovnih sredstev praktično ni mogoče ugotavljati, zato tudi amortizacija ne izraža nikoli resničnega zmanjšanja vrednosti delovnih sredstev, temveč le v ustreznih razmerah normalno zmanjšanje. Kako naj npr. dokažemo, da bo kakšen stroj uporaben ravno 10 let in da bo v proučevanem letu izgubil ravno 10 % svoje vrednosti? Zato lahko govorimo o strošku amortizacije že kot o normalnem strošku. Z druge strani je pri obračunu med stroškovnimi mesti zelo težavno ugotavljati dejanske cene za storitve pomožnih stroškovnih mest, npr. kotlarne, transporta in delavnic. Težave nastajajo, če pomožna stroškovna mesta uporabljajo storitve drugih pomožnih stroškovnih mest ali če so te obremenitve medsebojne. Kotlarna npr. ne daje energije samo proizvodnim obratom, temveč tudi delavnicam. Z druge strani

pa morda storitve delavnic in z njimi zvezani stroški bremenijo kotlarno. Kako nato ugotoviti dejanske stroške v kotlarni, če niso znani dejanski stroški delavnic, ki bremenijo kotlarno? Dejanskih stroškov delavnic, ki bremenijo kotlarno, namreč ne moremo ugotoviti, ker ne vemo, kolikšni dejanski stroški, ki nastajajo v kotlarni, bremenijo delavnice. Smo torej v nekakšnem začaranem krogu. V takem primeru mnogokrat uporabimo cene, ki niso več dejanske cene storitev, temveč njihove normalne cene. To pa pomeni, da glede tega nimamo več opravka z dejanskimi stroški, temveč z normalnimi. Podobno moramo med normalne stroške uvrstiti tudi kalkulatívne osebne dohodke, saj je njihova končna višina ugotovljiva šele pozneje, ko gospodarska organizacija doseženi dohodek pozna in ga deli.

Vendar bistvo normalnih stroškov v že prikazanem obračunu normalnih potroškov z dejanskimi cenami ali dejanskih potroškov z normalnimi cenami ni izčrpano. Njihovo bistvo je tudi v izravnavi skokov v višini samih potroškov, ki so lahko povezani s sezonskimi ali kakimi drugimi naključnimi vzroki. Stroške investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev npr. vkalkuliramo na podlagi letnega predračuna, zakaj le v tem primeru nastopajo v kolikor toliko enakih mesečnih zneskih; če bi nasprotno vkalkulirali tovrstne stroške tedaj, ko nastajajo, bi bili v različnih mesecih različno veliki in morda največji v mrtvi sezoni, ko se gospodarska organizacija loti remontov. Vkalkulirani stroški investicijskega vzdrževanja so potemtakem spet normalni in ne dejanski stroški. Nadaljnja normalizacija stroškov je včasih potrebna zaradi izravnava razlik v višini fiksnih stroškov, ki ob spremembah stopnje zaposlitve obremenjujejo stroškovna mesta in stroškovne nosilce. Vendar je taka normalizacija vsaj pri nas manj znana.

Razlika med dejanskimi in normalnimi stroški je torej že vidna. Če razumemo stroške v običajnem smislu, to je kot vkalkulirane stroške, so dejanski stroški vedno rezultat dejanskih potroškov in dejanskih cen, medtem ko pri normalnih stroških vpeljujemo normalne potroške

in normalne cene. Kljub temu pa normalni stroški še vedno izhajajo iz dejanskih stroškov, ki jih le nekako prirejajo; lahko bi jih opisali tudi kot aktualizirane povprečne dejanske stroške.

Drugače je s standardnimi stroški. Standardni stroški so rezultat raziskav o potrebnosti potroškov in o utemeljenosti cen. Standardni stroški so tisti stroški, ki so v prikazani višini v proučevanem obračunskem razdobju povsem utemeljeni in upravičeni. Ne sprašujemo se torej več o poprečju dejanskih stroškov in o njihovem aktualiziranju, temveč izhajamo iz standardov.

Iz izvajanja v 3., 4. in 5. poglavju izhaja, da stroške lahko proučujemo po njihovih naravnih vrstah, po stroškovnih mestih in po stroškovnih nosilcih. Zato je prvi hip povsem razumljivo, da s teh treh vidikov ne moremo proučevati samo dejanske stroške, temveč tudi normalne stroške in standardne stroške. Res pa je standardne stroške v že obrazloženem smislu večinoma najlažje dojemati z vidika stroškovnih nosilcev. V tem je razlog, zakaj literatura in praksa največkrat govorita o standardnih stroških le v tesni povezavi s količinskimi enotami proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev. To poenostavitev bomo uporabljali tudi pri nadaljnjih izvajanjih.

Standardni stroški proizvedene enote bi bili potemtakem potrebni stroški za proizvodnjo te enote. Ali z drugimi besedami, standardni stroški v danih okoliščinah pravzaprav pomenijo utemeljeno in upravičeno lastno ceno. Ker so idejo o standardnih stroških razložili najprej v ZDA, kjer upravno-prodajne stroške neposredno poračunavajo s finančnim rezultatom in jih ne prenašajo na proizvode, pa so s tem nazivom največkrat zajeti le v danih okoliščinah utemeljeni in upravičeni proizvodni stroški.

Ko smo tako opredelili standardne stroške, se seznamimo z njihovim pomenom.

Denimo, da gospodarska organizacija pri vsestranski raziskavi potrebnega materiala, delovnih operacij in proizvodnih možnosti ugotovi te standardne stroške za proizvodnjo nekega proizvoda:

1. Standardni stroški izdelovalnega materiala

Vrsta mat.	Stand. potroški	Stand. cena	Stand. stroški
A	5 kg	100 din	500 din
B	2 kg	700 din	1.400 din
C	12 kg	200 din	2.000 din
			4.300 din

2. Standardni stroški izdelovalnega dela

Operac. št.	Stand. čas	Stand. postav.	Stand. stroški
1	5 ur	300 din	1.500 din
2	15 ur	320 din	4.800 din
3	3 ure	350 din	1.050 din
4	7 ur	390 din	2.730 din
			10.080 din

3. Standardni splošni izdelovalni stroški

Obrat	Stand. čas	Stand. stopnja	Stand. stroški
X (oper. 1—2)	20 ur	200 din	4.000 din
Y (oper. 3—4)	10 ur	600 din	6.000 din
			10.000 din

Standardni proizvodni stroški na enoto proizvoda znašajo torej 4300 din + 10.080 din + 10.000 din ali 24.380 din. Na prvi pogled je postopek pri ugotavljanju standardnih stroškov povsem podoben postopku pri planskih kalkulacijah (predkalkulacijah). V resnici pa pridemo do standardnih stroškov šele na podlagi skrbne izbire materialov, študija delovnih operacij, študija opreme in zmogljivosti, kar vse ne vsebujejo običajne planske kalkulacije, ki temelje na preteklih dejanskih stroških ali kvečjemu normalnih stroških. Ravno zaradi večje natančnosti pri ugotavljanju standardnih stroškov so lahko ti realen in objektivni kriterij za primerjavo z resnično nastalimi stroški. V uvodu v pričujoče delo smo postavili trditev, da je s planiranjem stroškov dan notranji kriterij za pravilnost stroškov, s čimer je omogočeno nadzorstvo nad njimi in postavljanje odgovornosti za nastale stroške. V tem zaključnem poglavju moramo to prvotno trditev dopolniti, in sicer tako, da omogočajo tak kriterij le tisti planirani stroški, ki izhajajo iz standardnih stroškov.

V našem šolskem primeru smo ugotovili standardne stroške za enoto proizvoda 24.380 din. Denimo, da dejanski stroški nasprotno znašajo 26.109 din. Da bi pravilno presodili to razliko, moramo seveda imeti še podatke o dejanskih potroških in dejanskih cenah ali obračunskih postavkah. Denimo, da so ti podatki taki:

1. Dejanski stroški izdelovalnega materiala

Vrsta mat.	Dejan. potroški	Dejan. cena	Dejan. stroški
A	5,1 kg	90 din	459 din
B	2,1 kg	700 din	1.470 din
C	13 kg	190 din	2.470 din
			4.399 din

2. Dejanski stroški izdelovalnega dela

Operac. št.	Dejan. čas	Obrač. post.	Dej. stroški
1	6 ur	310 din	1.860 din
2	15 ur	340 din	5.100 din
3	3 ur	340 din	1.020 din
4	8 ur	380 din	3.040 din
			11.020 din

3. Dejanski splošni izdelovalni stroški

Obrat	Dejan. čas	Obrač. stop.	Dej. stroški
X (oper. 1—2)	20 ur	210 din	4.200 din
Y (oper. 3—4)	11 ur	590 din	6.490 din
			10.690 din

Kako sedaj analizirati razlike med dejanskimi stroški in standardnimi? Postopoma moramo prehajati od postavke do postavke npr. takole:

Razlike pri materialu A:

	Potroški	Cena	Vrednost
dejan.	5,1 kg	stand. 100 din	510 din
stand.	5 kg	stand. 100 din	500 din
razlika v potroških	+ 0,1 kg	100 din	+ 10 din
dejan.	5,1 kg	dejan. 90 din	459 din
dejan.	5,1 kg	stand. 100 din	510 din
razlika v ceni	5,1 kg	— 10 din	— 51 din

Ker temelje standardni potroški na natančnih tehničnih preračunih, jih praktično skoraj ni mogoče znižati. Drugače je s standardnimi cenami. Ker pa poleg razlik med dejanskimi potroški in standardnimi nastajajo tudi razlike med dejanskimi cenami in standardnimi, je mogoče razčleniti vpliv teh razlik na vso razliko med dejanskimi stroški materiala A in standardnimi stroški tega materiala le, kakor smo opisali.

Kakor vidimo, so se zaradi večje porabe materiala A v primerjavi s standardno porabo zvišali stroški za 10 din pri kosu. Vzrok moramo ugotoviti. Če je npr. večjo porabo povzročil večji izmet zaradi nestrokovnega dela, moramo takoj ustrezno ukrepati.

Z druge strani je prišlo do prihranka 51 din, ker je bil material kupljen po nižji ceni od standardne. Vzrok je morda v trenutnem tržnem stanju, ki ne bo trajalo dalj časa.

Podobno lahko razčlenjujemo razlike pri drugih vrstah materiala, a tudi pri stroških dela ali pri kalkulativnih izdelovalnih osebnih dohodkih. Vzemimo primer pri delovni operaciji št. 1.:

	Čas		Postavka	Vrednost
dejan.	6 ur	stand.	300 din	1.800 din
stand.	5 ur	stand.	300 din	1.500 din
razlika v času + 1 ura			300 din	+ 300 din
dejan.	6 ur	dejan.	310 din	1.860 din
dejan.	6 ur	stand.	300 din	1.800 din
razlika v postavki		6 ur	+ 100 din	+ 60 din

Kakor vidimo, je bila za izvršitev potrebne delovne operacije porabljen 1 ura več, kar je povzročilo za 300 dinarjev višje stroške. Spet moramo poiskati vzroke. Po drugi strani pa je bila tudi obračunska postavka višja za 10 din, kar je zvišalo stroške za 10 din pri kosu. Vzrok je morda v splošnem zvišanju postavk zaradi naraščanja življenjskih stroškov ali pa kje drugod.

Nekoliko drugače proučujemo razlike pri splošnih izdelavnih stroških. Tu pridemo do sklepa prej, če nimamo pred očmi tistega dela stroškov, ki obremenjuje posamezen proizvod, temveč njihovo celoto.

Denimo, da se proučevana gospodarska organizacija ukvarja le s proizvodnjo tistih proizvodov, pri katerih smo v začetku izračunali standardne proizvodne stroške 24.380 din na enoto. Računala je, da bodo v obračunskem razdobju nastali splošni izdelovalni stroški v višini 5 milijonov din, od tega 2 milijona din v obratu X in 3 milijone din v obratu Y. Ti stroški so bili razčlenjeni na fiksne in variabilne takole:

	obrat X	obrat Y
fiksni	500.000 din	2.000.000 din
variabilni	1.500.000 din	1.000.000 din
	2.000.000 din	3.000.000 din

Prav tako je gospodarska organizacija računala, da bo v istem obračunskem razdobju opravljeno toliko izdelovalnih ur:

	obrat X	obrat Y
	10.000 ur	5.000 ur

Od tod tudi prvotno postavljene standardne stopnje splošnih izdelovalnih stroškov, in sicer:

$$\text{a) pri obratu X} \quad \frac{2.000.000 \text{ din}}{10.000 \text{ ur}} = 200 \text{ din na uro}$$

$$\text{b) pri obratu Y} \quad \frac{3.000.000 \text{ din}}{5.000 \text{ ur}} = 600 \text{ din na uro}$$

Toda v proučevanem obračunskem razdobju je gospodarska organizacija dejansko dosegla toliko izdelovalnih ur:

	obrat X	obrat Y
	10.000 ur	5.500 ur

Prav tako je dosegla te splošne izdelovalne stroške:

	obrat X	obrat Y
	2.100.000 din	3.245.000 din

Odtod tudi izvirajo obračunske stopnje splošnih izdelovalnih stroškov, ki smo jih upoštevali pri kalkulaciji dejanskih proizvodnih stroškov, in sicer:

$$\text{a) pri obratu X} \quad \frac{2.100.000 \text{ din}}{10.000 \text{ ur}} = 210 \text{ din}$$

$$\text{b) pri obratu Y} \quad \frac{3,245.000 \text{ din}}{5.500 \text{ ur}} = 590 \text{ din}$$

Kako se na podlagi teh podatkov lotimo presoje splošnih izdelovalnih stroškov?

Standardni splošni izdelovalni stroški za opravljene izdelovalne ure v obratu Y bi znašali

$$5.500 \text{ ur} \times 600 \text{ din} = 3,300.000 \text{ din}$$

Toda če te stroške razčlenimo na fiksne in variabilne, so naši sklepi drugačni. Na podlagi že navedene razčlenbe pričakovanih stroškov v obratu Y in pričakovanih izdelovalnih ur dobimo tele izvedene stopnje:

stand. stopnja fiksnih splošnih izdelovalnih stroškov

$$\frac{2,000.000 \text{ din}}{5.000 \text{ ur}} = 400 \text{ din}$$

stand. stopnja variabilnih splošnih izdelovalnih stroškov

$$\frac{1,000.000 \text{ din}}{5.000 \text{ ur}} = 200 \text{ din}$$

Standardni splošni izdelovalni stroški za dejanski obseg proizvodnje, ki jih lahko imenujemo tudi prilagojeni stroški, bi znašali:

fiksni stroški	2,000.000 din
----------------	---------------

5.500 × 200 din	1,100.000 din
-----------------	---------------

variabilni stroški	3,100.000 din
--------------------	---------------

Razlika med obema računoma je

obračunani standardni stroški	3,300.000 din
-------------------------------	---------------

— prilagojeni standardni stroški	3,100.000 din
----------------------------------	---------------

	200.000 din
--	-------------

Razlika je nastala zaradi spremenjenega števila izdelovalnih ur; namesto določenih 5000 ur je bilo namreč opravljenih 5500 ur. Pomeni pravzaprav prihranek pri fiksnih stroških, saj dobimo prav isto višino, če zmnožimo presežek 500 ur s standardno stopnjo fiksnih stroškov, to je 400 din.

Kaj pa pomeni druga razlika, namreč

dejanski stroški	3,245.000 din
------------------	---------------

— prilagojeni standardni stroški	3,100.000 din
----------------------------------	---------------

	145.000 din?
--	--------------

Ne pomeni nič drugega, kakor da so se zaradi višjih potroškov ali višjih cen dvignili splošni izdelovalni stroški v obratu Y. Ta dvig ni tako znaten kakor prihranek pri fiksnih stroških, saj je še vedno za 200.000 din — 145.000 din, to je za 55.000 din manjši. Vendar kljub temu obstaja. Ni pa ga mogoče ugotoviti, če primerjamo standardne stroške za opravljene izdelovalne ure, to je 3.300.000 din, z dejanskimi stroški 3.245.000 din.

Obravnavani primer je bil sicer nekoliko daljši in težavnejši, vendar nakazuje smer analize in nadzorstva nad stroški.

Pomen standardnih stroškov pa ni izčrpan samo na področju oblikovanja kriterijev za dejansko izvedbo, temveč posega tudi na področje samega obračuna stroškov. Pravzaprav poznamo v načelu tri možnosti:

- a) po stroškovnih nosilcih, to je proizvodih, so razdeljeni samo dejansko nastali stroški in rabijo standardni stroški le za presojo;
- b) stroškovni nosilci, to je proizvodi, so obračunani po standardnih stroških, nato pa s hkratnim knjigovodskim popraviljanjem dobimo dejanske stroške;
- c) stroškovni nosilci, to je proizvodi, so obračunani samo po standardnih stroških, medtem ko so vse razlike neposredno poračunane s finančnim rezultatom poslovanja.

V naših razmerah gospodarsko finančni predpisi tretje možnosti še ne dopuščajo gospodarskim organizacijam, medtem ko sta prvi dve vse premalo znani. Vendar zahteva zrelejše upravljanje v gospodarskih organizacijah med drugim tudi vpeljavo standardnih stroškov, saj ti omogočajo, da ima gospodarska organizacija:

1. pravilno merilo za presojo poslovnih dogajanj;
2. pravočasne informacije o vseh razlikah, ki vplivajo na končni uspeh;
3. možnost, da stalno analizira vzroke razlik brez velikih težav;
4. možnost, da nemudoma ugotovi vpliv razlik na lastno ceno.

Standardni stroški omogočajo gospodarskim organizacijam pravilnejše ukrepanje na podlagi solidnih analiz.

KAZALO

Uvod

Pomen poznavanja stroškov	5
1. Kaj so stroški	9
2. Ali imajo osebni dohodki stroškovni značaj	23
3. Kakšne vrste stroškov poznamo	35
4. Kako kalkuliramo ceno poslovnega dohodka	49
5. Kakšen je pomen uvajanja stroškovnih mest	63
6. Kako se gibljejo stroški, kadar se spreminja obseg poslovanja	73
7. Kaj so dodatni (mejni) stroški in kakšen je njihov pomen	85
8. Kako lahko različni obračuni stroškov vplivajo na obratna sredstva in dohodek	97
9. Kaj so standardni stroški	111



Ivan Turk
Stroški kot podlaga za poslovne dločitve

Zbirka
Delavska univerza

Oprema
Nadja Furlan

Izdalo ČZP »Ljudska pravica«
Cankarjeva založba v Ljubljani

Predstavnica
Marija Vilfan

Natisnila
Železniška tiskarna v Ljubljani 1965

NARODNA IN UNIVERZITETNA
KNJIŽNICA

COBISS #



00000114155

