

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**KALKULACIJA LASTNE CENE
IZDELAVE GLASBENE ZGOŠČENKE**

Kandidat: Renato LEBER

Študent izrednega študija

Številka indeksa: 11190122522

Program: Računovodja

Mentorica: Dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, januar 2013

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisani Renato Leber, št. indeksa 11190122522, izjavljam, da sem avtor diplomske naloge z naslovom **Kalkulacija lastne cene izdelave glasbene zgoščenke**, ki sem jo napisal pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana v skladu s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah, Ur. l. RS, št. 16/2007 (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia v skladu z njenimi pravili;
- v skladu z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor, januar 2013

Podpis:

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič za strokovno pomoč in vodenje pri opravljanju diplomskega dela.

Zahvaljujem se tudi mag. Mirjani Ivanuša za pomoč pri študiju in pisanju diplomske naloge.

Zahvala gre tudi sodelavcem podjetja ISN d.o.o. za posredovano znanje in izkušnje, ki sem jih pridobil v času prakse.

Zahvaljujem se lektorici Mateji Lapuh za opravljen lektorski pregled.

Posebna zahvala velja staršem, ki so mi omogočili študij ter sestri Maji za tehnično pomoč.

POVZETEK

Področje diplomske naloge obsega ugotavljanje in obvladovanje stroškov pri izdelavi zgoščenke od osnovne ideje, pisanja besedil, glasbe do aranžmaja in snemanja ter fizične izdelave določene količine zgoščenk.

Na glasbeni sceni v Sloveniji najdemo vrsto ponudnikov storitev, ki izvajalcem pomagajo do izdaje lastne zgoščenke. Seveda to ni brezplačno, vsaka storitev pa povzroča avtorju stroške, ki jih je potrebno pokriti s prodajo določene količine izdelkov. V današnjem času interneta ter piratstva in vse večje finančne krize pa doseči rentabilno prodajo ni enostavno, zato je še kako pomembno, da znamo stroške načrtovati in jih tudi obvladovati.

Poudarek diplomskega dela je predvsem na tem, kako ustvariti izdelek, ki bo cenovno dovolj ugoden, da ne bo izstopal proti konkurenčnim, ki se ponujajo na domačem trgu, da bo hkrati zadovoljeval kupčeva pričakovanja, obenem pa bo pokrila vse nastale stroške in ne bo ustvaril izgube. Tako je v večini primerov potrebno najti kompromis med kakovostjo in ceno, ki jo je trg pripravljen za takšen izdelek plačati. To pa pomeni, da moramo poznati vrste in velikost stroškov ter celoten potek izdelave ustrezno optimirati.

Ključne besede: stroški, lastna cena, kalkulacija, glasbena zgoščanka

ABSTRACT

PRODUCTION COST PRICE CALCULATIONS OF MUSIC CDs

The subject of this thesis encompasses the determination and control of costs in the production of compact discs – from the basic idea, to writing lyrics, arranging music and recording and producing a certain amount of CDs.

In the music scene in Slovenia we can find many service providers that help performers to publish their own CDs. Of course this is not free of charge; as such services create costs that must be covered by the sales of a specific amount of products. Nowadays, the internet, piracy, and the growing financial crisis make it difficult to profit from sales, so it is important that we know how to plan costs and how to manage them.

The focus of the thesis is on how to create a product that will be affordable enough that it won't stand out against products the competition is offering in the domestic market and that will, on the other hand, also satisfy the customer's expectations while covering all expenses incurred and not creating a loss. Thus, in most cases, we need to find a compromise between quality and the price that the market is willing to pay for such a product. This means that we must know the type, size, and cost as well as to properly optimize the entire course of production.

Key words: cost, cost price, calculation, music CD

UPORABLJENE KRATICE

CD	-	Celotni prihodek
CFS	-	Celotni stalni stroški
CS	-	Celotni stroški
DOB	-	Dobiček
ΔS	-	Zmanjšani splošni stroški
E	-	Ekvivalentno število
FS	-	Fiksni (stalni) stroški
K	-	Količina, letni obseg
KD	-	Ključ za delitev splošnih stroškov
K_{PE}	-	Skupna količina
Kr	-	Količina pri izračunu točke preloma (rentabilna količina)
LC	-	Lastna cena
PC	-	Prodajna cena
PS	-	Povprečni stroški
PVS	-	Spremenljivi stroški na enoto proizvoda
R	-	Realizacija, prihodek
SM	-	Stroškovno mesto
SS	-	Skupni stroški
VS	-	Variabilni (spremenljivi) stroški

KAZALO VSEBINE

1	UVOD.....	10
1.1	Opredelitev obravnavane zadeve.....	10
1.2	Namen, cilji in osnovne trditve.....	10
1.3	Predpostavke in omejitve	11
1.4	Uporabljene raziskovalne metode	12
2	STROŠEK, STROŠKOVNO MESTO, STROŠKOVNI NOSILEC	13
2.1	Pojmovanje stroškov	13
2.1.1	<i>Obvladovanje stroškov.....</i>	<i>15</i>
2.2	Členitev stroškov	16
2.3	Stroškovni nosilec	18
2.4	Stroškovno mesto	19
2.4.1	<i>Vrste stroškovnih mest</i>	<i>19</i>
3	LASTNA CENA IZDELKA	20
3.1	Informacije o stroških v predračunskih kalkulacijah.....	20
3.2	Informacije o stroških v obračunskih kalkulacijah.....	21
4	KALKULACIJA.....	22
4.1	Splošno o kalkulacijah.....	22
4.2	Vrste kalkulacij.....	24
4.2.1	<i>Časovni vidik.....</i>	<i>25</i>
4.2.2	<i>Vidik obsega kalkuliranja</i>	<i>26</i>
4.3	Elementi kalkulacije	26
4.4	Metode oblikovanja cen.....	28
4.5	Fiksni (stalni) stroški	29
4.6	Spremenljivi (variabilni) stroški.....	30
4.7	Točka preloma – rentabilna količina	33
4.7.1	<i>Lastnosti točke pokritja pri poslovanju</i>	<i>33</i>
4.7.2	<i>Grafični prikaz točke preloma</i>	<i>34</i>
4.7.3	<i>Matematični izračun točke pokritja</i>	<i>36</i>

5	PRAKTIČNI PRIMER KALKULACIJE ZA IZDELAVO ZGOŠČENKE.....	38
5.1	Projektna zasnova izdelave zgoščenke	38
5.2	Kalkulacija stroškov izdelave zgoščenke – izračun lastne cene.....	40
5.2.1	<i>Stroški materiala in storitev</i>	40
5.2.2	<i>Stroški dela</i>	41
5.2.3	<i>Stroški pokritja (režijski stroški)</i>	41
5.2.4	<i>Lastna cena</i>	41
5.3	Opredelitev fiksnih in variabilnih stroškov ter izračun rentabilne količine	42
5.3.1	<i>Fiksni stroški</i>	42
5.3.2	<i>Variabilni stroški</i>	43
5.3.3	<i>Skupni stroški</i>	43
5.4	Določitev rentabilne količine	43
6	ZAKLJUČEK	45
7	UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI	48
7.1	Literatura	48
7.2	Internetni viri	48

KAZALO SLIK

Slika 1: Vrste stroškov.....	14
Slika 2: Graf stalnih stroškov na enoto.....	30
Slika 3: Graf možnih spremenljivih stroškov	31
Slika 4: Povprečni stalni, spremenljivi in celotni stroški	32
Slika 5: Krivulje celotnih stroškov v odvisnosti od obsega proizvodnje	32
Slika 6: Graf točke preloma, prikazan s stroški in prihodki	35
Slika 7: Točka preloma, prikazana s pomočjo prodajne cene in povprečnih skupnih stroškov	35
Slika 8: Realizirani projekti.....	39
Slika 9: Diagram poslovanja za konkreten primer zgoščenke.....	44

KAZALO TABEL

Tabela 1: Pregled postopkov izračuna kalkulacije	24
Tabela 2: Splošna shema strukture cene.....	27
Tabela 3: Načrt aktivnosti s terminskimi cilji	40

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavane zadeve

Na glasbeni sceni v Sloveniji najdemo vrsto ponudnikov storitev, ki izvajalcem pomagajo do izdaje lastne zgoščenke. Seveda to ni brezplačno, vsaka storitev povzroča avtorju stroške, ki jih je potrebno pokriti s prodajo določene količine izdelkov. V današnjem času interneta ter piratstva in vse večje finančne krize pa doseči rentabilno prodajo ni enostavno, zato je še kako pomembno, da znamo stroške načrtovati in jih tudi obvladovati.

Poudarek diplomskega dela je predvsem na tem, kako ustvariti izdelek, ki bo cenovno dovolj ugoden, da ne bo izstopal proti konkurenčnim, ki se ponujajo na domačem trgu, da bo hkrati zadovoljeval kupčeva pričakovanja, obenem pa bo pokrila vse nastale stroške in ne bo ustvaril izgube. Tako je v večini primerov potrebno najti kompromis med kakovostjo in ceno, ki jo je trg pripravljen za takšen izdelek plačati. To pa pomeni, da moramo poznati vrste in velikost stroškov ter celoten potek izdelave ustrezno optimirati. Namen diplomske naloge je jasno opredeliti aktivnosti za izdelavo glasbene zgoščenke ter stroškovno ovrednotiti vse postavke kalkulacije: material, delo ter storitve. Pri tem želimo izpostaviti ter zajeti vse stroške in ugotoviti, ali jih s prodajno ceno zgoščenke, ki je v današnjem času že vnaprej definirana na tržišču, lahko pokrijemo.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

V diplomski nalogi želimo v teoretičnem delu prikazati vrste stroškov, njihov nastanek in metode kalkuliranja, medtem ko smo v praktičnem delu opredelili fiksne in variabilne stroške, opisali točko preloma oz. določili rentabilno količino prodanih zgoščenk ter izračunali lastno ceno izdelave zgoščenke, kar predstavlja naš aplikativni prispevek v diplomskem delu.

Glavni cilj diplomske naloge je spoznati in prikazati načine kalkulacij, obravnavati stroške izdelave in standardizirati potek določanja prodajne cene izdelkov na glasbenem področju, ki se kot storitveno močno razlikuje od proizvodnega. Ostali cilji diplomske naloge so še:

- teoretično opredeliti vrste in pomen stroškov,
- teoretično opredeliti vrste in načine kalkulacij,
- izdelati algoritem določanja lastne cene izdelave zgoščenke,
- ugotoviti rentabilno količino prodanih zgoščenk, da so pokriti stroški izdelave.

Tako iz navedenega izhaja osnovna trditev, da z optimiranjem stroškov izdelave zgoščenke lahko dosežemo pozitiven finančni izid v tovrstni storitvi, kar smo prikazali z realnim primerom.

1.3 Predpostavke in omejitve

Temeljne predpostavke diplomskega dela so:

H1: Pri izdelavi kalkulacij je nujno poznavanje vrst stroškov.

H2: Z natančno določeno lastno ceno izdelka lahko vnaprej predvidimo potrebno količino izdelkov, ki jo sprejme trg, in finančni rezultat.

H3: Dobiček lahko kreiramo z določitvijo rentabilne količine izdelkov oz. določitvijo točke preloma ("break even point").

Obseg diplomske naloge se omejuje na izdelavo glasbene zgoščenke, ki bo ponujena na domačem tržišču, kar uvršča dejavnost v storitveni sektor. Pri tem izhajamo iz predpostavke, da bomo s svojimi izvedbami dovolj atraktivni in bomo dosegli dovolj velik krog privrženecv tovrstne glasbe, ki bodo potencialni kupci zgoščenke. Predpostavljamo tudi, da pojav piratskih kopij in prenos pesmi s spleta ne bo aktiven takoj po izidu zgoščenke in na tak način ne bo ogrozil prodaje do rentabilne količine. Ker je v slovenskem prostoru dovolj ponudnikov storitev snemanja zgoščenk, tudi predpostavljamo, da pri izdaji zgoščenke ne bo prišlo do zamujanja in na tak način do daljšega časa vlaganja lastnega kapitala za pokritje stroškov.

1.4 Uporabljene raziskovalne metode

Teoretične metode raziskovanja:

- Terminologijo s področja stroškov in metod kalkuliranja smo preučili s pomočjo ustrezne znanstvene in strokovne literature, ki je navedena v poglavju Literatura. Pri tem smo uporabljali metode klasifikacije, deskripcije, komparacije in kompilacije.

Eksperimentalne metode raziskovanja (<http://www.shrani.si/f/2J/WJ/1HkYy8qF/file.pdf>, 20. 7. 2012) :

- metoda indukcije (na podlagi analize znanih podatkov sledi oblikovanje dejstev),
- metoda dedukcije (sklepanje iz splošnega na posamezno),
- uporaba znanja, pridobljenega v času opravljanja prakse v podjetju,
- sklic na druge raziskave,
- povezovanje s teorijo.

Podatki so pridobljeni iz:

- strokovne literature (učbeniki, priročniki, revije, članki itd.),
- medijev dnevnega obveščanja (časopisi, TV oddaje ...),
- avtorsko zaščitene dokumentov
- spletnih strani.

2 STROŠEK, STROŠKOVNO MESTO, STROŠKOVNI NOSILEC

2.1 Pojmovanje stroškov

Stroški imajo pri vseh poslovnih odločitvah zelo pomembno vlogo. Teorija stroškov je povezana s teorijo proizvodnje in cen. Teorija proizvodnje je izhodišče za proučevanje stroškov, ker raziskuje vpliv proizvodnje na stroške. Stroški so vezani na velikost cene potrošnih prvin poslovnega procesa. V Evropi je prvo zaokroženo teorijo stroškov prikazal E. Schmalenbach v knjigi *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* leta 1925, kjer proučuje vpliv odvisnosti stopnje izrabljanja kapacitet na višino stroškov. Novejša raziskovanja o teoriji stroškov je po drugi svetovni vojni razvil Gutenberg. Strošek pomeni zavestno uničevanje koristnih dobrin v poslovnem procesu z namenom, da se z zamenjavo za te dobrine proizvedejo še koristnejši proizvodi ali storitve. Strošek je cenovno izraženi potrošek prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, 76).

Strošek = potrošek x cena na enoto potroška

Strošek nastane šele takrat, ko damo prvine poslovnega procesa v proizvodnjo s ciljem, da proizvedemo nov proizvod ali storitev. Strošek vedno predstavlja dvojno vlogo, saj je:

- breme podjetja in
- sredstvo za doseganje boljših poslovnih rezultatov.

Potrošek je količinska poraba ali obraba prvin poslovnega procesa. Količine poslovnih prvin, potrebne za proizvodnjo proizvodov ali storitev, imenujemo potroški posameznih poslovnih prvin. Količina potrošenih prvin za enoto proizvoda ali storitve je potrošek na enoto. Izraža se količinsko, v različnih merskih enotah – v praksi kot poraba. Pomembno je, da je strošek sestavina potroška in cene, da se vedno nanaša na eno izmed prvin poslovnega procesa in da je vedno povezan z nastankom poslovnega učinka (Tekavčič, 1997, 76).

Poglejmo še značilno opredelitev izdatkov, prejemkov in odhodkov. Izdatki pomenijo odliv denarja in znižanje našega premoženja. **Prejemki** predstavljajo plačila za opravljena naročila. Izdatki za poslovne namene so tesno povezani s stroški, vendar ni nujno, da so časovno povezani, saj imamo primere, ko nastane strošek pred izdatkom in obratno. **Odhodki** so stroški, ki so zajeti v prodanih poslovnih učinkih (Leber, 2012, 21).

Podatke o stroških nam daje stroškovno računovodstvo (Črčinovič, 2006, 69). S poznavanjem normativov porabe in nabavne cene si jih lahko izračunamo vsaj delno tudi sami. Iz takšnih podatkov je potrebno z analizo priti do strokovne osnove za poslovne odločitve (četudi to ni nikoli edina osnova, nujno je potrebno upoštevati še podatke o razmerah na trgu, o razpoložljivih kapacitetah, o razpoložljivih finančnih sredstvih, o predvideni ekonomičnosti, produktivnosti in rentabilnosti, o tehnoloških možnostih in zahtevah, o razpoložljivih kadrih itd.). Da bi stroške spoznali in jih lažje obvladali, jih proučujemo iz različnih zornih kotov. Včasih nas zanima, katera prvina poslovnega procesa jih je povzročila, spet naslednjič katera poslovna funkcija jih je povzročila, v kateri organizacijski enoti so nastali, kdaj so nastali ... Različni vidiki proučevanja stroškov so potrebni zaradi celovite in zapletene strukture stroškov, ki jo spoznamo samo tako, da si jo ogledamo iz čim več zornih kotov. Eno izmed razvrstitev prikazujemo v shemi na sliki 1.



Slika 1: Vrste stroškov

Vir: Lasten prikaz

Ne glede na to, za katere vrste stroškov se odločimo, vselej velja, da vsaka izmed njih izraža celotne stroške. To pomeni, da takrat, ko govorimo o vrstah stroškov, ne govorimo o delih stroškovne celote, temveč o različnih vidikih preučevanja ene same stroškovne realnosti.

Zavedati se moramo, da je najpomembnejše ugotavljati stroške, ki nastajajo v poslovnem procesu. Podjetje v svojem delovnem procesu troši poslovne prvine, ki so torej podlaga za izračun stroškov. Te poslovne prvine so delovna sredstva, predmeti dela, storitve in delavci (Drury, 1997,152).

Pri kalkuliranju je posebnega pomena pravilna razvrstitev stroška, in sicer se vprašamo, ali je posamezen znesek strošek ali odhodek. Stroški so za proizvodni proces nujno potrebni, saj moramo za poslovne učinke vedno nekaj žrtvovati. Pot od proizvodnje do denarja je dolga. Poznati moramo vse postavke, vključene v proizvodni proces, in tudi vse tiste, ki na koncu pripeljejo do prodaje proizvoda.

Zneskov, ki niso stroški, temveč le odhodki, ni mogoče prevaliti na kupce proizvodov in storitev, temveč jih mora organizacija pokriti iz poslovnega izida, ustvarjenega pri rednem delovanju. Organizacija mora v obračunskem obdobju praviloma vkalkulirati vse stroške, ki so v tem obračunskem obdobju nastali. Vračuna jih v vrednost nedokončane proizvodnje ali gotovih izdelkov, nekatere pa direktno prenese v odhodke. To so odhodki obračunskega obdobja, ki so po navadi tisti stroški, ki ne morejo biti vračunani v vrednost proizvodov (Leber, 2012, 22).

2.1.1 Obvladovanje stroškov

Gibanje stroškov v podjetju je odvisno od značilnosti proizvodne funkcije in cene prvin poslovnega procesa, ki jih podjetje troši za proizvodnjo danega poslovnega učinka. Prvi korak k zniževanju in obvladovanju stroškov je njihovo podrobno analiziranje in natančen vpogled v aktivnosti, kjer stroški nastajajo. Šele tako jih bomo lahko zniževali.

Obvladovanje stroškov je pomembno za vsa podjetja, ki se na trgu srečujejo s hudo konkurenco in prevelikimi stroški. Pri tem je za podjetje ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. Za obvladovanje stroškov bi lahko rekli, da je eden

od ključnih dejavnikov za doseg načrtovanih ciljev. Zadovoljiti moramo potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in stroški kot naši konkurenti. Za podjetje je življenjskega pomena, da uporabi natančen in realen prikaz stroškov vseh vrst in vrednosti v podjetju. Stroške lahko kontroliramo takoj ali zmanjšujemo v prihodnosti.

Zelo pogost način obvladovanja stroškov je zmanjševanje stroškov, ki ga pogosto uporabljajo evropska in ameriška podjetja. Tak način navadno pomeni zniževanje števila zaposlenih in s tem navadno preobremenjenost ostalih zaposlenih. Taka metoda je uspešna le na kratek rok, ker ne odpravlja glavnega problema – nekakovostnega poslovnega učinka, ki ga ponujamo kupcem. Za vsako poslovno situacijo veljajo naslednja štiri pravila:

- biti dolgoročno ponudnik z najnižjimi stroški;
- imeti stroške s tendenco zniževanja;
- imeti popolno sliko o stroških in dobičku za vsak izdelek;
- enako kot na dobiček je potrebno biti pozoren na denarne tokove in na postavke v bilanci stanja.

Da bi lahko obvladovali stroške, mora podjetje ugotoviti, kakšni so dejanski stroški. Za ugotovitev dejanskih stroškov morajo v podjetju znati odgovoriti na številna vprašanja (za vsak pomemben izdelek, trg ali stroškovno mesto posebej), na primer, kateri so posredni/neposredni stroški oziroma mejni stroški, kje je prag rentabilnosti, katere so stroškovne prednosti/slabosti podjetja in podobno.

2.2 Členitev stroškov

Stroške lahko obravnavamo z vidika prvin v poslovnem procesu, s časovnega vidika, z vidika kraja nastanka, z vidika obsega dejavnosti in še številnih drugih vidikov, odvisno od dejavnosti podjetja. V nadaljevanju bomo predstavili le delitev na stroške, povezane z našo raziskavo.

Stroške lahko delimo glede na več kriterijev (Leber, 2012, 34):

A. Glede na vlogo posameznih prvin pri poslovnem procesu – po izvirnih (naravnih) vrstah.

Stroški materiala in surovin predstavljajo stroške v proizvodnem podjetju v kategoriji stroškov predmetov dela – to so stroški surovin, osnovnega in pomožnega materiala, kupljenih polproizvodov, sestavnih delov, goriva in maziva.

Stroški storitev v ožjem smislu so stroški, ki niso stroški materiala, amortizacije, plač, dajatev in financiranja.

Stroški sredstev za delo (amortizacija) so zneski nabavne vrednosti opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke.

Stroški dela so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. To so plače, ki pripadajo zaposlenim, nadomestila plač, dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem, odpravnine ter dajatve, ki se dodatno obračunavajo od prej navedenih postavk.

Stroški dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida, in finančni stroški (v glavnem dane obresti) predstavljajo stroške storitev v širšem smislu.

B. Glede na to, kdaj ugotavljamo stroške – časovni vidik.

Poznamo načrtovane (predračunske) stroške ter realizirane (obračunske) stroške.

C. Glede na to, kako se posamezni stroški vedejo glede na obseg dejavnosti, pri čemer je pomembna dolžina obdobja, ki ga proučujemo.

Spremenljivi (variabilni) stroški so stroški, ki se spreminjajo z obsegom dejavnosti. To so na primer stroški materiala, stroški dela (če so odvisni od opravljenih ur oziroma proizvedenih proizvodov), stroški energije, ki je potrebna za proizvodni proces ipd.

Stalni (fiksni) stroški so stroški, ki se ne spreminjajo z obsegom proizvodnje, vendar pa se spreminjajo na enoto učinka. So torej stroški, ki nastajajo v določenem obdobju v enakem

obsegu ne glede na to, kakšen je obseg poslovanja. To so npr. amortizacija, stroški plač v upravi, stroški najemnin, zavarovalnine itd.

D. Glede na to, kako so povezani z nastankom poslovnega učinka (vidik možnosti prenašanja na stroškovne nosilce) – ta delitev je predvsem pomembna za kalkulacije z dodatki.

Neposredni (direktni) stroški so tisti stroški, ki so povezani s posameznim proizvodom ali posamezno storitvijo neposredno in jih lahko že na podlagi knjigovodske listine pripišemo posameznemu stroškovnemu nosilcu (proizvodu ali storitvi). To so npr. stroški izdelavnega materiala in stroški izdelavnega dela.

Posredni (indirektni, splošni, skupni, režijski) stroški so tisti stroški, katerih velikost je znana, ni pa jih možno pripisati posameznemu stroškovnemu nosilcu. Skupni so vsem proizvodom, dokler niso razporejeni na posamezne stroškovne nosilce s pomočjo izbranega ključa. Ti stroški so na primer stroški dela mojstra, delovodje, stroški vzdrževanja ipd.

E. Glede na to, kje so stroški nastali (funkcijska delitev).

Tukaj poznamo **proizvajalne stroške** (nastajajo na proizvodjalnih stroškovnih mestih) ter **neproizvajalne stroške** (stroški, ki nastajajo na neproizvajalnih stroškovnih mestih oziroma na stroškovnih mestih skupnih služb, prodaje in nabave).

Ostale delitve niso pomembne za našo raziskavo in jih zato ne bomo navajali.

2.3 Stroškovni nosilec

Prvi korak pri opredeljevanju stroškov za posamezni proizvod ali posamezno storitev je opredelitev stroškovnih nosilcev. Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavljajo stroški in s katerim jih je potrebno povezovati. Stroškovni nosilec je torej proizvod ali opravljena storitev, zaradi katere so stroški nastali in s katero so tudi povezani. Pri tem ločimo začasne stroškovne nosilce in končne stroškovne nosilce.

Ločimo dva sistema za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce (Horngren, Foster, Datar, 2000, 97):

- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih nalogov,
- razporejanje stroškov na podlagi poslovnih procesov.

Razporejanje stroškov na podlagi proizvodnega procesa se uporablja za proizvodna podjetja, kjer je stroškovni nosilec enota proizvoda ali serija. V drugem primeru pa je stroškovni nosilec množica enakih ali podobnih proizvodov oz. storitev, ki se izvajajo v več serijah.

Določitev stroškovnega nosilca je ena glavnih nalog stroškovnega računovodje. Finančni računovodja potrebuje to informacijo za vrednotenje zalog in za določitev bruto dobička, poslovodni računovodja pa to informacijo potrebuje za oceno poslovanja, kontrolo, izvajanje odločitev in planiranje. Obravnavanje stroškovnega nosilca lahko v podjetju koristi pri temeljnih odločitvah (kontroling), pri določanju cen, v prodajni politiki, pri načrtovanju proizvodnje in nabavnih odločitvah (Pučko, Rozman, 1993, 183).

2.4 Stroškovno mesto

Stroškovno mesto je enota, ki je organizacijsko ali funkcijsko oblikovana kot poslovna funkcija, kot npr. nabava, proizvodnja, montaža, prodaja ... Najbolj splošna opredelitev pa je, da je stroškovno mesto namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Pučko, Rozman, 1993, 172). Razlogi, zaradi katerih razdelimo poslovni sistem na stroškovna mesta, so lahko:

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih,
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, ki so zanje odgovorna.

2.4.1 Vrste stroškovnih mest

Stroškovna mesta lahko podobno kot stroškovne nosilce delimo na proizvodna stroškovna mesta (njihova temeljna značilnost je opravljanje proizvodne funkcije) ter neproizvodna stroškovna mesta (nabava, prodaja in uprava).

Na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti se neposredno ali posredno izvaja tisto proizvodnjo ali opravljanje storitev, zaradi katerega je bila organizacija ustanovljena.

3 LASTNA CENA IZDELKA

Lastna cena je povprečje vseh stroškov na enoto proizvoda. Če je enaka prodajni ceni, pokrijemo stroške, če je prodajna cena manjša od stroškov, imamo izgubo, če je večja od stroškov, pa imamo dobiček.

Stroški, ki jih usmerimo na posamezni stroškovni nosilec, sestavljajo lastno ceno učinka.

Struktura polne lastne cene je videti tako (Leber, 2012, 47):

- neposredni materialni ter storitveni stroški,
- neposredni stroški dela (osebni dohodki delavcev),
- neposredni stroški amortizacije,
- posredni stroški izdelave,
- posredni stroški nabave, uprave in prodaje,
- stroški financiranja.

Če iz izračuna izpustimo stroške financiranja, govorimo o zoženi lastni ceni.

Ko lastni ceni dodamo zelen dobiček na enoto, stroške transporta ter upoštevamo dodatek za tveganje, dobimo prodajno ceno, ki se ji na koncu doda še davek na dodano vrednost in tako dobimo prodajno ceno z DDV-jem.

3.1 Informacije o stroških v predračunskih kalkulacijah

Predračune in obračune stroškov vnaprej (imenujemo jih tudi predkalkulacije) dobimo z zbiranjem, urejanjem in obdelavo podatkov o različnih poslovnih dogodkih. So osnovna informacija za poslovne odločitve o lastni in prodajni ceni poslovnega učinka ter o vrstah in zneskih stroškov po stroškovnih nosilcih.

Kalkulanti izdelajo predkalkulacijo lastne cene na podlagi te sheme (Leber, 2012, 49)

1. neposredni materialni stroški,
2. neposredni osebni dohodki,

3. splošni proizvodni stroški,
4. splošni nabavno-upravno-prodajni stroški.

Prvi dve postavki sta jasni. V njiju so vključeni sorazmerno zelo precizno določeni stroški, ki se nanašajo na porabo materiala, ki je vgrajen v izdelek, in na plače ali osebne dohodke, ki bodo nastali pri izdelavi izdelka. Postavki 3 in 4 sta manj jasni in zato vnašata v predkalkulacijo lastne cene večje nenatančnosti od prvih dveh. Postavki 3 in 4 se v obliki ključev prenašata na proizvode.

Pri izdelavi kalkulacije se poslužujemo dveh postopkov:

- Pasiven postopek: kalkulanti izračunajo lastno ceno na osnovi obstoječih postavk v podjetju, ne glede na tržno situacijo, službe niso povezane (proizvodnja prodaja).
- Aktiven postopek: izhodišče za določitev cene je tržna informacija; kaže se dobro sodelovanje med tehnično in prodajno funkcijo.

3.2 Informacije o stroških v obračunskih kalkulacijah

Z vidika značaja stroškov ločimo:

- obračune lastne cene z dejanskimi stroški,
- obračune lastne cene z ocenjenimi (planskimi) stroški,
- obračune lastne cene s standardnimi stroški.

Ti obračuni so odvisni od razpoložljivih podatkov in od ravni organizacije dela. Obračune s planskimi in standardnimi stroški lahko izdelujejo samo tista podjetja, ki imajo normative materiala in dela postavljene na osnovi tehničnih izračunov in standardov.

Dejanski stroški so v obračunskem obdobju za eno stroškovno mesto nastali stroški.

Planski stroški so za eno stroškovno mesto za dosego planirane gospodarnosti vnaprej podani stroški.

Normalni ali standardni stroški so v preteklem obdobju za eno stroškovno mesto povprečno pripadajoči stroški.

4 KALKULACIJA

4.1 *Splošno o kalkulacijah*

Beseda kalkulacija izhaja iz latinske besede "calculus", ki označuje apnen kamenček, kajti ta je v najstarejših časih služil za računanje. Četudi se beseda kalkulacija uporablja v zelo različnih pomenih, se vendarle najpogosteje povezuje z računanjem. Kalkulacija je potemtakem računski postopek, s katerim na različne načine izračunamo lastne cene in prodajne cene izdelkov.

V gospodarskem poslovanju se kalkulirajo stroški in cene. Trg govori o cenah, podjetje o stroških. Kadar nabavimo blago na trgu, nastanejo iz cen stroški; kadar pa se izdelki prodajajo na trgu, nastanejo iz stroškov cene. Kalkulacija je vedno tista računsko operacija, ki opravi to spremembo ali preobrazbo in tvori zvezo med stroški in cenami. Kalkulacija je torej za ugotavljanje cen, obenem pa tudi za nadzor nad stroški in ekonomičnostjo poslovanja. Pomaga potemtakem uresničiti napore za povečanje produktivnosti dela, ekonomičnosti in racionalnosti poslovanja. Ker kalkulacija stalno meri in pretehtava stroške in učinke, je za organe upravljanja in vodenja v podjetju nujna osnova, da bi mogli sprejemati odločitve o poslovni politiki podjetja. S pomočjo kalkulacije spoznamo, kaj se podjetju v celoti povrne in kaj mora cena pokriti.

Kalkulacija je poseben postopek, s pomočjo katerega obračunavamo stroške, ki sestavljajo lastno ceno, ali pa tudi način izračunavanja prodajne cene proizvoda oz. storitve. Kalkulacijo pripravljamo, ker nam je tudi podlaga za določanje poslovne strategije in politike podjetja, saj nam natančno prikaže stroške skozi celotno poslovanje podjetja.

S kalkulacijo čim natančneje ugotovimo porabljene vrednosti prvin proizvodnega procesa (delovne sile, predmetov dela, delovnih sredstev in storitev). Z njo ugotovimo, kaj in koliko, izraženo v vrednosti, smo vložili v poslovni proces, da smo dobili želene izdelke ali storitve. Brez predhodnega zajemanja in grupiranja stroškov si ne moremo zamisliti pravilne in realne kalkulacije, niti izdelana kalkulacija ne more ustrezati svojemu namenu. Zato moramo najprej

vse stroške razdeliti na posredne in neposredne ter čim bolj natančno opredeliti stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

Kalkulacija nam omogoča:

- preverjanje in načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih,
- preverjanje gospodarske uspešnosti organizacije,
- oblikovanje prodajnih cen oziroma preverjanje ustreznosti njihove velikosti,
- ugotavljanje lastnih in nabavnih cen,
- analiziranje uspešnosti in gibanje stroškov v času in prostoru.

Kalkuliranje je torej postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Namen razporejanja stroškov je priskrbeti informacije za ekonomske odločitve, motivirati poslovodje in zaposlene, utemeljiti stroške, oceniti povrnitev stroškov in ugotoviti prihodke ter dobiček za zunanje uporabnike (Horngren, Foster, Datar, 2000, 498).

Izračun lahko poteka na različne načine. Odločitev o načinu izračunavanja je odvisna od več faktorjev. Različni preračuni se med sabo ločijo po zasnovi. Pregled nad različnimi računi je prikazan v tabeli 1. Izračune lahko razdelimo v dve veliki skupini, ki se imenujeta delitvena kalkulacija in kalkulacija pribitkov.

Osnova postopka	Postopek kalkulacije	Skupina postopka
število proizvodnih linij / podobnost med produkti	- enostavna delitvena kalkulacija - večkratna delitvena kalkulacija - kalkulacija z ekvivalentnimi števili	delitvena kalkulacija
število proizvodnih stopenj / diferenciacija po proizvodnji in prodaji	- enostopenjska delitvena kalkulacija - dvostopenjska delitvena kalkulacija - večstopenjska delitvena kalkulacija	
značilnosti vezane proizvodnje	- izračun vrednosti ostankov - razdelitvena metoda	
natančnost prištevanja po principu povzročitve	- sumarna pribitna kalkulacija - kumulativni postopek - efektivni postopek - diferenčna pribitna kalkulacija - preračun strojnih ur	kalkulacija pribitkov

Tabela 1: Pregled postopkov izračuna kalkulacije

Vir: Lasten prikaz

4.2 Vrste kalkulacij

Poznamo več vrst kalkulacij. Način in oblika sestavljanja kalkulacije sta odvisna od vrste dejavnosti, od vrste proizvodnje (posamična, serijska, množična), od tehnologije proizvodnje in stopnje avtomatizacije.

Z vidika časa ločimo predhodne ali planske, sprotne ali tekoče in naknadne ali obračunske kalkulacije (Pučko, Rozman, 1993, 178). Predhodne kalkulacije so namenjene določanju prodajnih cen oziroma v primeru, da je le-ta določena na trgu, za ugotavljanje, koliko stane proizvodnja posameznega stroškovnega nosilca. Sprotne kalkulacije delamo vzporedno z odvijanjem poslovnega procesa, kar nam omogoča sproti nadzor nad stroškovno učinkovitostjo in sprotno ukrepanje. Naknadne kalkulacije podjetje izdeluje zato, da ugotovi, koliko je proizvodnja dejansko stala, opravljajo se po opravljenem proizvodnem procesu in

omogočajo analizo odmikov dejanskih stroškov od načrtovanih po stroškovnih nosilcih in ugotavljanja vzrokov zanje.

Z vidika obsega ločimo posamične (individualne) kalkulacije in zbirne (skupinske) kalkulacije (Pučko, Rozman, 1993, 178). S posamičnimi kalkulacijami ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroča posamezni stroškovni nosilec. Z zbirnimi kalkulacijami pa ugotovimo, koliko stroškov je nastalo zaradi poslovanja s celo skupino stroškovnih nosilcev. Glede na to, kakšne cene s kalkuliranjem ugotavljamo, govorimo o kalkulacijah lastne cene, o kalkulacijah prodajne cene, o kalkulacijah nabavne cene in še o drugih vrstah kalkulacij.

4.2.1 Časovni vidik

1) **PREDRAČUNSKA KALKULACIJA:** na predkalkulaciji temelji odločitev, kakšna naj bo prodajna cena določenega proizvoda ali storitve in ali se pri dani prodajni ceni podjetju proizvodnja in prodaja kakega proizvoda splača ali ne. Predkalkulacija se uporablja predvsem za poslovne odločitve. Podlaga za to kalkulacijo so lahko doseženi, ocenjeni ali standardni stroški.

2) **SPROTNA ALI TEKOČA KALKULACIJA:** tekoče ali sprotne kalkulacije delamo sproti med proizvodnjo, da lahko takoj ugotovimo morebitne nepravilnosti ali nastanek nepredvidenih ali previsokih stroškov in tako lahko še pravočasno ukrepamo. Podlaga tej kalkulaciji so realno doseženi stroški. Primerjava stroškov v tej kalkulaciji in stroškov v predkalkulaciji pokaže, koliko so načrtovani stroški za posamezen proizvod ali posamezno storitev realni in tudi to, kakšni ukrepi so potrebni za zmanjševanje stroškov proizvodnje ter kako je treba popraviti prodajne cene, da podjetje ne bo poslovalo z izgubo.

3) NAKNADNA ALI OBRAČUNSKA KALKULACIJA

Naknadno ali obračunsko kalkulacijo izdelamo ob koncu leta ali takrat, ko je končana proizvodnja nekega izdelka oz. opravljena storitev. Z njo ugotovimo dejansko višino vseh nastalih stroškov in jo primerjamo s predhodno (plansko) kalkulacijo. Kljub temu da na podlagi te kalkulacije ni mogoče sprejeti popravkov, je ta kalkulacija za podjetje pomembna, saj je podlaga za načrtovano kalkulacijo ali predkalkulacijo v naslednjem letu.

4.2.2 Vidik obsega kalkuliranja

Obseg in metode kalkuliranja se med podjetji razlikujejo. Metoda je odvisna od proizvodnega procesa in števila proizvodov.

Glede na to, kako je mogoče na stroškovne nosilce razporejati stroške, in glede na vrsto proizvodnje, ločimo dve skupini kalkulacij (Turk, 2003, 118):

- delitvena kalkulacija stroškov in
- kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov.

V konkretnem primeru določitve lastne cene glasbene zgoščenke smo uporabili kalkulacijo z enostavnim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov. Bistvo te metode je, da na posamezne vrste stroškovnih nosilcev najprej razporedimo neposredne stroške, nato pa s pomočjo ključa na posamezne vrste stroškovnih nosilcev razporedimo še splošne stroške. Tako ugotovimo vse stroške, ki bremenijo posamezno vrsto stroškovnih nosilcev.

Metodo uporabljamo, če so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki vrsti znani neposredni stroški, če različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje ali če je razmerje med splošnimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh stroškovnih mestih proizvodnje enako ter za vse vrste splošnih stroškov lahko uporabimo ista merila razporejanja.

4.3 Elementi kalkulacije

Da bi lažje zajeli stroške in bolje primerjali, nadzorovali in ekonomsko analizirali stroške, se uporabljajo sheme, po katerih je treba sestavljati kalkulacije. Shema, po kateri so razvrščeni elementi cene, se imenuje struktura lastne cene. Struktura lastne cene je razvrstitev in popis njenih elementov, razporejenih po določenem smiselnem zaporedju zato, da bi mogli ugotoviti in meriti, kako delujejo posamezni faktorji na formiranje lastne cene in prodajne cene proizvajalca izdelka ali storitve. To delamo predvsem zaradi kalkulacije, planiranja, ekonomske analize, poslovne politike in drugih namenov. Tako se oblikuje lastna cena, ki vsebuje vse stroške v določenem časovnem obdobju, in prodajna cena proizvajalca, torej cena, ki se pojavi na trgu (tabela 2).

1	neposredni materialni stroški (predmeti dela – izdelavni materiali)	$\Sigma = c_i$ = LASTNA CENA
2	neposredni stroški dela (osebni dohodki delavcev)	
3	neposredna amortizacija	
Σ	SKUPNI NEPOSREDNI STROŠKI	
4	posredni stroški izdelave (obratna režija)	
5	posredni stroški nabave, uprave in prodaje	
+		
6	dobiček na enoto	
7	dajatve, transportni stroški, tveganje naročila ...	
Σ	PRODAJNA CENA	
+		
8	davek na dodano vrednost	
Σ	PRODAJNA CENA z DDV	

Tabela 2: Splošna shema strukture cene

Vir: Lasten prikaz

Prikazana shema elementov strukture lastne cene predstavlja minimalno razčlenitev. V nekaterih primerih je potrebno bolj podrobno razčleniti posamezne elemente strukture lastne cene. Tedaj zajema splošna struktura lastne cene, ker obstajajo specifičnosti gospodarske panoge ali gospodarske dejavnosti, še nekatere druge prvine, kot so tehnološko gorivo, energija, voda itd. Da bi lažje zajeli splošne stroške, jih razčlenimo na stroške za material, za osebne dohodke, za amortizacijo in druge stroške splošnega značaja, ki jih imenujemo tudi stopnjo pokritja. Takšna struktura lastne cene takoj pokaže, da so direktni stroški za material in osebne dohodke proporcionalno variabilni stroški, amortizacija pa je fiksni strošek. Razen po takšnem načinu zajemanja stroškov v kategorijo lastne cene je potrebno prikazati tudi strukturo prodajne cene; pri tem je potrebno upoštevati poslovne stroške in dobiček gospodarske organizacije (lastna cena, dobiček, prodajna cena).

4.4 Metode oblikovanja cen

Na oblikovanje kalkulacije odločilno vplivata organiziranost proizvodnje in tehnološki proces. Z vidika količine proizvodov so v industrijskih podjetjih v rabi naslednji trije osnovni tipi proizvodnje (Leber, 2012, 61):

1. posamična ali kosovna proizvodnja,
2. serijska proizvodnja,
3. masovna proizvodnja.

V industrijskem podjetju je mogoče uporabiti dva ali celo vse tri tipe proizvodnje. Toda v razmerju do skupnega procesa proizvodnje bo prevladoval eden izmed tipov in ta bo odločilen, da bomo podjetje uvrstili v enega izmed treh osnovnih tipov proizvodnje. Izdelavo zgoščenke bi lahko označili kot serijsko proizvodnjo.

Oblike kalkulacije so odvisne predvsem od tipa proizvodnje. Kalkulacijska tehnika pozna naslednje metode kalkulacije:

a) delitveno kalkulacijo, ki se nadalje razčleni v:

- čisto ali sumarno,
- delitveno kalkulacijo z ekvivalentnimi števili,
- delitveno kalkulacijo vezanih ali vzporednih izdelkov;

b) kalkulacijo z dodatki.

Prvo metodo uporabljajo večinoma podjetja z enovrstno masovno proizvodnjo in z velikoserijsko proizvodnjo, drugo pa podjetja s posamično in maloserijsko proizvodnjo.

Delitvena kalkulacija temelji na enačbi:

skupni stroški v obračunskem obdobju / skupni učinek v obračunskem obdobju = stroški za enoto učinka.

Kalkulacija z dodatki je tipična za posamično in maloserijsko proizvodnjo. Njuna značilnost je v tem, da obstaja veliko število raznovrstnih izdelkov. Ker gre pri tem za izdelke, ki se znatno razlikujejo po oblikovanju stroškov in po izdelavnem postopku, je naloga kalkulacije z dodatki, da za vsak izdelek izračuna vse tiste stroške, ki jih je resnično povzročil. Bistvo kalkulacije z dodatki je v tem, da stroške zajamemo neposredno po izdelkih. Zato je potrebno

razstaviti skupne stroške na naslednji dve skupini: posamične ali direktne in splošne ali indirektne stroške.

Dejanska problematika kalkulacije z dodatki se začne šele pri razdelitvi splošnih stroškov. Natančnost kalkulacije z dodatki je tesno povezana z izbiro pravilnega postopka in razdelitvenega ključa. Da bi izračunali ključ za razdelitev splošnih stroškov, moramo določiti pravilno osnovo za ta izračun. Osnova mora biti tisti element ali skupina elementov lastne cene, ki bo najtočneje pokazal delež splošnih stroškov v posameznih stroškovnih nosilcih. V praksi vzamemo za osnovo najpogosteje izdelavne osebne dohodke, izdelavni material (surovine), seštevke osebnih dohodkov in amortizacije ali izdelavne stroške (najpogosteje za razdelitev splošnih stroškov za upravo in prodajo).

4.5 Fiksni (stalni) stroški

Poznamo dve osnovni vrsti fiksnih stroškov (Leber, 2012, 9):

- neomejeni stalni ali absolutni FS – ostajajo enaki, dokler se ne spremeni cena ali količina fiksnih inputov,
- omejeni stalni ali relativni FS – kadar npr. povečamo določene fiksne inpute (nakup strojev, najem novih prostorov ...).

Stalni ali fiksni stroški so stroški, ki v podjetju nastajajo v določenem enakem obdobju v stalni višini, ne glede na obseg poslovanja (amortizacija delovnih sredstev, obračunana pa časovnih metodah amortiziranja, stroški ogrevanja prostorov, stroški razsvetljave ...). Dolgoročno se fiksni stroški lahko spremenijo – kot rezultat vlaganja v proizvodne zmogljivosti. Celotni stalni stroški v podjetju so nespremenljivi kljub povečanju ali zmanjšanju obsega poslovanja. Pri stalnih stroških velja zakonitost upadanja stalnih stroškov na enoto z naraščanjem obsega poslovanja. To pomeni, da se ti stroški pri povečanju obsega poslovanja porazdelijo na večjo količino poslovnih učinkov oziroma da stalni stroški na enoto poslovnega učinka s povečanjem obsega upadajo (slika 2).



Slika 2: Graf stalnih stroškov na enoto

Vir: Leber, 2012, 11

4.6 Spremenljivi (variabilni) stroški

So odvisni in se spreminjajo s:

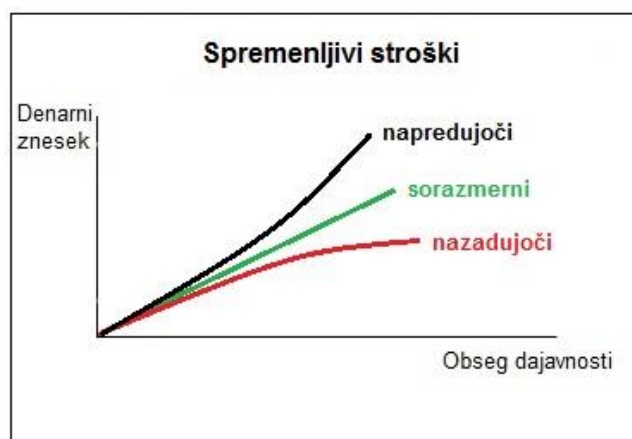
- količino vloženih inputov – torej tudi s količino outputa ter
- cenami, ki jih je treba plačati za vsako enoto variabilnega inputa.

Tipične spremenljive stroške najdemo med naravnimi vrstami stroškov (plače delavcev, ki so odvisne od količinskih učinkov njihovega dela; stroški energije).

Spremenljivi stroški se, glede na obseg poslovanja, ne spreminjajo na enak način (slika 3) in tako ločimo (Leber, 2012, 13):

- sorazmerne spremenljive stroške,
- napredujoče spremenljive stroške,
- nazadujoče spremenljive stroške.

Sorazmerni spremenljivi stroški so tisti, ki se enakomerno povečujejo s povečanjem obsega poslovanja. Sorazmerni spremenljivi stroški vedno enako vplivajo na stroškovne cene proizvodov, ne glede na to, ali podjetje dosega velik, srednji ali majhen obseg proizvodnje. Napredujoči spremenljivi stroški naraščajo hitreje kot narašča obseg poslovanja. Vzroki nastajanja napredujočih spremenljivih stroškov se kažejo, ko se podjetje s svojim obsegom poslovanja približuje zgornji meji svojih proizvodnih zmogljivosti. Zaradi tega se zmanjšuje storilnost dela, dviga se število okvar zaradi povečane utrujenosti, nastaja več odpadkov, dviga se število okvar na delovnih sredstvih ...



Slika 3: Graf možnih spremenljivih stroškov

Vir: Leber, 2012, 13

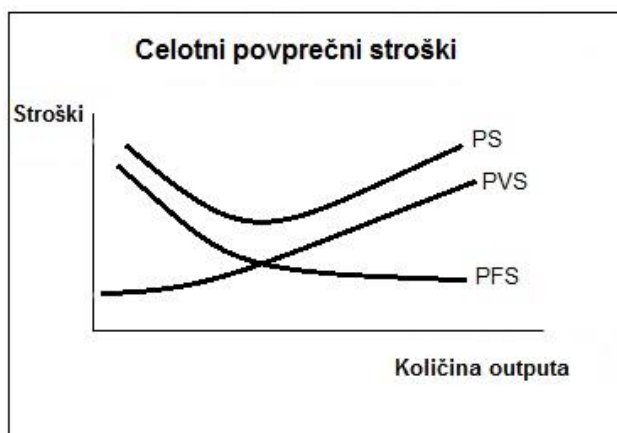
V poslovanju podjetja se pojavljajo tudi nazadujoči spremenljivi stroški, za katere je značilno, da sicer naraščajo, vendar ne naraščajo enako hitro kot narašča obseg poslovanja, temveč počasneje.

Na sliki 4 vidimo, da ima krivulja povprečnih celotnih stroškov (PS), ki je tudi krivulja stroškovne ali lastne cene, približno obliko razpotegnjene črke U. S tem se kažejo zakonitosti gibanja povprečnih stroškov v odvisnosti od obsega poslovanja, kar pove, da imajo ti stroški pri nekem obsegu poslovanja svoj minimum. Tu je lastna cena proizvodov, ki jih podjetje proizvaja tudi najnižja. Ta obseg proizvodnje pa imenujemo optimalni obseg proizvodnje.

Podjetju določa prodajno ceno trg; ta cena je dana v določeni višini, ne glede na obseg proizvodnje, in je na sliki 5 prikazana kot vodoravna črta. V točki optimalnega obsega proizvodnje, kjer lastna cena dosega minimum, je največja razlika med prodajno ceno in lastno ceno. Iz tega sledi, da podjetje dosega največji dobiček po enoti proizvoda, če ima optimalni obseg proizvodnje.

Na osnovi predstavljene teorije stroškov in poznavanja kalkuliranja smo pristopili k določitvi lastne cene zgoščenke ter v konkretnem primeru prikazali razvrstitev stroškov v direktne in

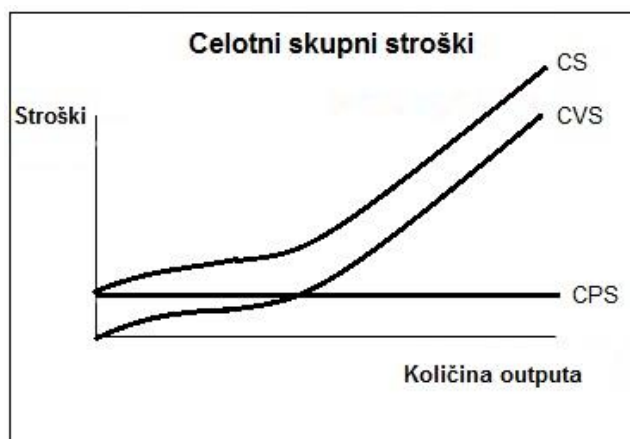
posredne ter fiksne in variabilne, kar nam je pomagalo pri izračunu rentabilnega obsega izdelanih zgoščenk.



Slika 4: Povprečni stalni, spremenljivi in celotni stroški

Vir: Leber, 2012, 15

Vodoravna črta na sliki 5 predstavlja gibanje neomejeno stalnih stroškov, saj se ti stroški s spreminjanjem obsega proizvodnje ne spreminjajo. Vidimo tudi gibanje spremenljivih stroškov, ki narašča z večanjem obsega proizvodnje.



Slika 5: Krivulje celotnih stroškov v odvisnosti od obsega proizvodnje

Vir: Leber, 2012, 17

4.7 Točka preloma – rentabilna količina

Analiza točke preloma je tehnika, ki se pogosto uporablja pri proizvodnem menedžmentu in v računovodstvu. Temelji na kategorizaciji proizvodnih stroškov (variabilnih in fiksnih), kjer skupne stroške primerjamo s prihodki. S tem določimo obseg prodaje in vrednost prodaje ali proizvodnje, pri kateri podjetje ne ustvari dobička oz. izgube.

Oseba, ki na novo ustanavlja podjetje, se pogosto sprašuje, na kateri stopnji prodaje bo njeno podjetje začelo ustvarjati dobiček. Prav tako si to vprašanje zastavljajo ljudje v že uveljavljenih podjetjih, ko na trg pošiljajo nov izdelek. Zato so modeli točke preloma zelo pomembni v planiranju in kontroliranju poslovanja podjetja. Točko se lahko obravnava v dveh pogledih: kot točko poslovanja, kjer s prihodki pokrijemo vse stroške, ali kot neko kritično točko poslovanja. Z mikroekonomskega vidika je poleg točke maksimalnega dobička, kjer se mejni stroški izenačijo s ceno proizvoda, točka preloma, kjer se povprečni stroški izenačijo s prihodki, najpomembnejši podatek v poslovanju podjetja. Točka preloma je matematični instrument ugotavljanja, kdaj poslovanje podjetja postane dobičkonosno. Grafično to pomeni, kdaj prihodki prerastejo stroške – v tej točki se prihodki izenačijo z odhodki.

V literaturi najdemo več izrazov (Business Owner`s Toolkit, 25. 3. 2012):

- nična točka,
- break-even-analysis (bea), break even point (prelomna točka),
- prag ekonomičnosti,
- prag rentabilnosti,
- cost volume profit.

4.7.1 Lastnosti točke pokritja pri poslovanju

Analiza točke preloma ima svoje mesto pri odločanju v strateških procesih načrtovanja in kontrole. Pomembno vlogo ima v različnih fazah načrtovanja, predvsem kot orodje za ugotavljanje vrednosti in doprinosa posameznih alternativ pri uresničevanju zastavljenih ciljev. Njena vloga je v resnici odvisna od samih menedžerjev in njihovih ciljev, ki jih želijo doseči. Osrednji cilj predpostavlja maksimizacijo dobička.

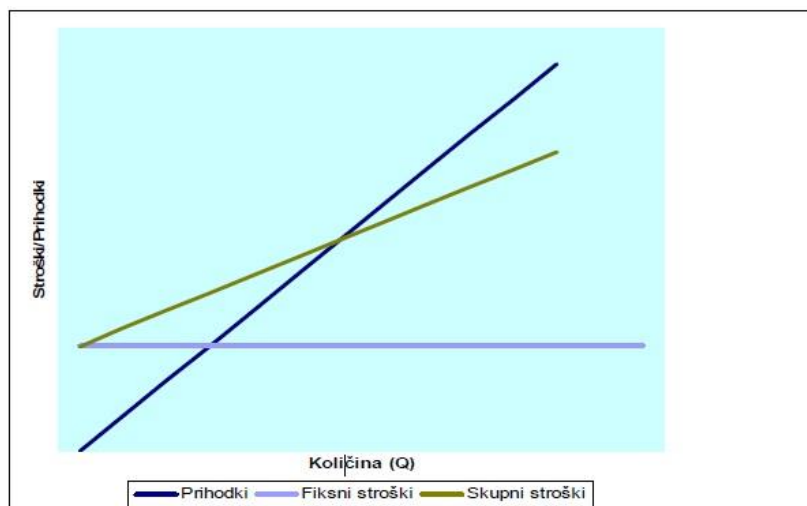
Uporabnost analize točke pokritja:

- Ugotavljanje vpliva novega izdelka na dobiček podjetja.
- Kakšno raven prodaje potrebujemo, da pokrijemo vse stroške in zaslužimo določen dobiček?
- Kaj se zgodi s prihodki in stroški, če spremenimo ceno izdelka?
- Kako bo vplivala nabava novega delovnega sredstva in s tem novi CFS na dobiček podjetja?
- Kako bodo vplivale spremembe proizvodnega procesa na VS in posledično dobiček podjetja?
- Kaj so bo zgodilo z dobičkonosnostjo izdelka, če mu na trgu pade cena?
- Pojasni odnos med stroški, proizvodnjo, obsegom in donosnostjo.
- Lahko prikaže, kako bodo spremembe fiksnih stroškov, variabilnih stroškov, cene surovin, prihodkov vplivale na stopnjo dobičkonosnosti in točko preloma.
- Analiza točke preloma je najbolj koristna, kadar se uporablja skupaj z načrtovanjem investicije v obratna sredstva ali tehnologije.

Glavna prednost uporabe analize točke preloma je, da nam poda najnižji znesek poslovnih aktivnosti, potrebnih za preprečevanje izgube.

4.7.2 Grafični prikaz točke preloma

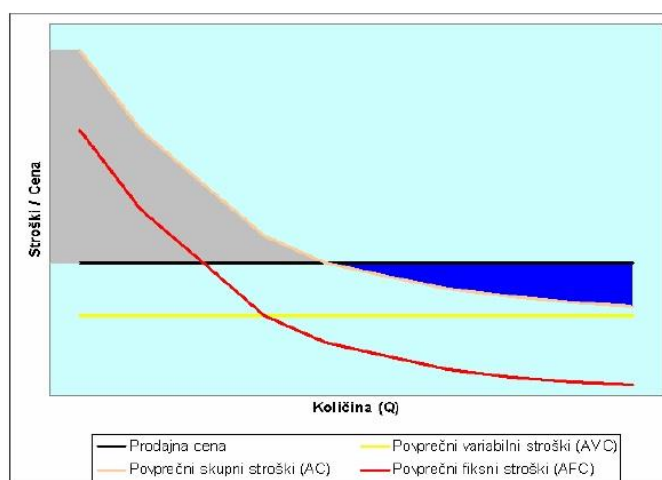
V najpreprostejši obliki je graf točke preloma grafični prikaz stroškov na različnih stopnjah delovanja. Iz grafične ponazoritve je tudi lažje razumeti obrazce, potrebne za izračun točke preloma in drugih količin, povezanih z njo. Na sliki 6 je prikazan osnovni model točke preloma. Na ordinati prikazujemo stroške in prihodke, na abscisi pa proizvedene količine. V graf nato vrišemo stalne stroške, spremenljive stroške, ki se ordinate dotikajo v točki, kjer se je dotikajo tudi fiksni stroški, prihodke in še funkcijo skupnih stroškov. Točka preloma se nahaja tam, kjer krivulja prihodkov seka krivuljo skupnih stroškov; pred to točko podjetje ustvarja izgubo, po tej točki pa začne ustvarjati dobiček.



Slika 6: Graf točke preloma, prikazan s stroški in prihodki

Vir: Business Owner`s Toolkit, 25. 3. 2012

Na sliki 7 je točka preloma ponazorjena s pomočjo krivulj povprečnih spremenljivih stroškov, prodajne cene, povprečnih skupnih stroškov in povprečnih stalnih stroškov. Prispevek za kritje se nahaja med krivuljama prodajne cene in povprečnih spremenljivih stroškov. Podjetje začne ustvarjati dobiček, ko povprečni skupni stroški sekajo krivuljo prodajne cene, pred tem pa ustvarja izgubo.



Slika 7: Točka preloma, prikazana s pomočjo prodajne cene in povprečnih skupnih stroškov

Vir: Business Owner`s Toolkit, 25. 3. 2012

4.7.3 Matematični izračun točke pokritja

Prag rentabilnosti je ob predpostavki, da imamo opravka le s sorazmernimi spremenljivimi stroški, dokaj enostavno izračunati, saj je po opredelitvi prvi prag rentabilnosti tam, kjer so celotni stroški enaki celotnim izkupičkom, in ga lahko izračunamo po naslednjem obrazcu:

Ker so celotni stroški enaki

$$CS = CFS + PVS * Kr$$

in ker so celotni prihodki enaki

$$CP = PC * Kr$$

lahko izenačimo obe desni strani navedenih enačb, zaradi pogoja o enakosti celotnih stroškov in celotnih prihodkov pri obsegu proizvodnje:

$$CFS + PVS * Kr = PC * Kr$$

Iz tega pa nato izračunamo Kr , tj. obseg proizvodnje, pri katerem nastopi prelomna točka:

$$Kr = \frac{CFS}{PC - PVS}$$

Pri tem pomeni:

- CFS – celotni stalni stroški
- PVS – spremenljivi stroški na enoto proizvoda,
- PC – prodajna cena.

V praksi nam ta spoznanja omogočajo, da ugotavljamo, pri katerem obsegu proizvodnje nastopi prvi prag rentabilnosti, kako bi predvideno znižanje ali povišanje prodajne cene vplivalo na prag rentabilnosti, pri kateri vrsti proizvodov bo podjetje doseglo prelomno točko. Ta analiza praga rentabilnosti je pomembna tudi v pripravah na ustanovitev podjetja, saj poleg tega, da pove, kakšen obseg proizvodnje in prodaje mora novo podjetje doseči, da bo poslovalo brez izgube, daje ustanoviteljem pomembno informacijo, kdaj po ustanovitvi bo podjetje nehalo delati izgubo.

Koncept prelomne točke lahko še razširimo, če vemo, da je praviloma:

$$PC * Kr = CFS + PVS * Kr + DOB$$

- DOB – dobiček.

Potem lahko to enačbo preuredimo takole:

$$Kr = \frac{CFS + DOB}{PC - PVS}$$

Iz zgornjega obrazca podjetje zelo enostavno ugotovi, kakšen obseg proizvodnje mora imeti, da bo pokrilo vse stalne in spremenljive stroške in ustvarilo določen želeni dobiček. Podjetje lahko hitro ugotovi tudi obratno, in sicer, kakšen dobiček bo imelo pri določenem obsegu proizvodnje.

5 PRAKTIČNI PRIMER KALKULACIJE ZA IZDELAVO ZGOŠČENKE

Že od leta 2001 se kot avtorji ljubiteljsko ukvarjamo z glasbo kot solisti, igramo pa tudi nekaj instrumentov. Ker smo že v začetku veliko igrali ter peli na različnih zabavah, smo pričeli dobivati vabila za nastope na različnih dobrodelnih ali komercialnih prireditvah. Začeli smo razmišljati o lastnih skladbah in tako je leta 2008 nastala prva zgoščenska z naslovom *Štajerc sem ta pravi*. Leta 2009 je izšla že druga zgoščenska z naslovom *Od Primorske tja do Ptuja*, leta 2010 je izšla tretja zgoščenska z naslovom *Ne, zame nisi prava*. Leta 2011 smo izdal kar tri zgoščenske, in sicer je marca izšla zgoščenska z naslovom *Oče dvigni čašo*, junija je izšla zgoščenska z naslovom *30 let* in decembra zgoščenska z naslovom *Vse, kar si želim*. To delo smo nadaljevali ter tako letos pristopili k snemanju že sedme zgoščenske z naslovom *Rožica rdeča*.

Pri izdaji vseh zgoščenk smo stroške pokrivali z lastnimi sredstvi ter donacijami. Seveda nismo nikoli vedeli, kakšen je dobiček oziroma ali smo s prihodki pokrili stroške. Zato smo pri zadnji zgoščenci pristopili k sistematičnemu ugotavljanju stroškov ter izdelali kalkulacijo in tako izračunali lastno ceno izdelka, kar je predstavljeno v nadaljevanju diplomskega dela.

5.1 Projektna zasnova izdelave zgoščenske

Izdelava zgoščenske je za posameznika običajno velik projekt, saj zahteva izvedbo vrste aktivnosti, ki morajo biti smiselno povezane, časovno usklajene ter ustrezno strokovno koordinirane. Obenem pa je na osnovi dosedanjih izkušenj moč spoznati, da je poleg časovnega obvladovanja potrebno tudi ustrezno načrtovati in voditi stroške, ki nastanejo in ki povečini niso nizki ali zanemarljivi. Vsak avtor seveda želi, da so stroški zgoščenske kmalu po izidu pokriti, čeprav se največkrat zgodi (zaradi možnosti razširjanja preko interneta), da nastane izguba, ki jo pokrivamo kasneje z nastopi.

Dosedanji projekti – izdane lastne zgoščenske – so prikazani na sliki 8.



Slika 8: Realizirani projekti

Vir: Lasten prikaz

Pri izdaji zadnje zgoščenke smo izdelali načrt aktivnosti s terminskimi cilji:

AKTIVNOST	TRAJANJE (dni)	TERMIN v 2012
A. iskanje idej za besedila	10	januar
B. pisanje besedil	40	januar–avgust
C. iskanje glasbenega aranžmaja	20	januar–avgust
D. iskanje in sklenitev pogodbe s snemalnim studiem	5	februar
E. iskanje sponzorjev	15	februar
F. komponiranje glasbe	22	februar
G. spremljajoči instrumenti in back vokali	10	februar–avgust
H. snemanje	12	februar–avgust

I. oblikovanje zgoščenke (fotografiranje, slike na ovitku, na zgoščenci)	7	avgust
J. izbira naslova zgoščenke	2	avgust
K. iskanje založbe za izdelavo zgoščenke	1	avgust
L. izdelava zgoščenk	7	september
M. tiskanje ovitkov	1	september
N. prevzem in končna sestava z embalaranjem	2	oktober

Tabela 3: Načrt aktivnosti s terminskimi cilji

Vir: Lasten prikaz

Začetek projekta: januar 2012

Predviden zaključek projekta: oktober 2012

5.2 Kalkulacija stroškov izdelave zgoščenke – izračun lastne cene

Predkalkulacijo lastne cene smo izdelali z metodo obračuna direktnih stroškov z dodatki.

Predviden obseg izdelanih zgoščenk je: $K = 1000$ kos

5.2.1 Stroški materiala in storitev

Upoštevamo direktni material ter stroške tujih uslug:

- zgoščenska s posneto glasbo (10 pesmi): 0,33 EUR/kos,
- škatlice za zgoščenske: 0,24 EUR/kos,
- embalaža: 0,04 EUR/kos,
- ovitek s tiskom: 0,68 EUR/kos,
- snemanje v studiu: $250 \cdot 10 / 1000 = 2,5$ EUR/kos,
- SAZAS: $490 / 1000 = 0,49$ EUR/kos,
- back vokali (včasih v ceni snemanja) = $50 \text{ EUR} \cdot 10 / 1000 = 0,5$ EUR/kos.

5.2.2 *Stroški dela*

V stroških dela upoštevamo direktno delo, ki ga v projekt vložimo sami, in pri tem upoštevamo ocenjeno lastno bruto urno postavko 18 EUR/h oziroma vrednost, ki bi jo plačali pogodbenemu izvajalcu v studiu:

- snemanje: $10 \text{ pesmi} * 2 \text{ uri} * 18,00 \text{ EUR/uro} = 360/1000 = 0,36 \text{ EUR/kos}$,
- priprava na snemanje (vaja, trening): $32 \text{ ur} * 18/1000 = 0,57 \text{ EUR/kos}$,
- sestavljanje zgoščenke, embaliranje: $1,2 \text{ min} * 18/60 = 0,36 \text{ EUR/kos}$,
- potni stroški: $80 \text{ km} * 0,37 = 59,2 \text{ EUR} * 10 = 592 = 0,59 \text{ EUR/kos}$,
- snemanje kitare, harmonike (živo) = 60 EUR = 0,6 EUR/kos,
- glasba (včasih v ceni snemanja) = $100 \text{ EUR} * 10/1000 = 1,0 \text{ EUR/kos}$,
- besedilo (včasih v ceni snemanja) = $100 \text{ EUR} * 10/1000 = 1,0 \text{ EUR/kos}$,
- aranžma (včasih v ceni snemanja) = $50 \text{ EUR} * 10/1000 = 0,5 \text{ EUR/kos}$.

Pri tem znaša amortizacija, najemnina (uporaba sredstev 32 ur za zgoščenko) 141,76 EUR in je upoštevana v bruto urni postavki v pripravi na snemanje.

5.2.3 *Stroški pokritja (režijski stroški)*

Stroški pokritja zajemajo samo idejno zasnovo projekta, razvoj vsebine zgoščenke ter druge administrativne stroške, ki ji ocenjujemo glede na predhodne izkušnje. Pokritje predstavlja dodatek na strošek dela.

Pokritje I: dodatek, % pokritja za razvoj in koncept projekta (ideje, zamisli): 5 %.

Pokritje II: dodatek, % pokritja za korespondenco (telefon, e-pošta ...): 3 %.

5.2.4 *Lastna cena*

Stroški skupaj znašajo:

- material: 1,29 EUR/kos,
- usluge, storitve: 3,49 EUR/kos,
- delo: 4,98 EUR/kos,
- pokritje I (5 %): 0,25 EUR/kos,
- pokritje II (3 %): 0,15 EUR/kos.

LASTNA CENA = 10,16 EUR/kos

Dobili smo lastno ceno, ki odraža stroške izdelave zgoščenke 10,16 EUR in je izhodišče za določitev prodajne cene.

5.3 Opredelitev fiksnih in variabilnih stroškov ter izračun rentabilne količine

Stroške, ki smo jih opredelili za izračun lastne cene, razdelimo na fiksne (stalne) in variabilne (spremenljive) stroške, ki predstavljajo denarno vrednost na enoto časa (uro). Pri tem upoštevamo čas, porabljen za izdelavo zgoščenke z 10 pesmimi, ter ocenjujemo, da z lastno opremo in v najetem prostoru porabimo 20 ur za pripravo (trening) na snemanje ter 12 ur za druge aktivnosti.

5.3.1 Fiksni stroški

Predstavljajo stroške, ki so enaki ne glede na količino izdelanih zgoščenk in zajemajo stroške amortizacije + prostora + snemanja + pokritja. Fiksni stroški pri izdelavi zgoščenke v količini $K = 1000$ kos so naslednji:

a) Amortizacija (lastni inštrumenti): $3000 / 5 * 480 = 1,25$ EUR/uro,

- nabavna cena opreme: 3000 EUR,
- amortizacijska doba: 5 let,
- koristna kapaciteta (uporaba): 480 ur/leto.

b) Stroški prostora: $140 \text{ EUR} / 22 \text{ dni} * 2 \text{ uri} = 3,18$ EUR/uro.

Najemnina za prostor za priprave na snemanje (vaje) ter druge dejavnosti znaša:

Najemnina: 140 EUR/mesec.

Upoštevamo 22 efektivnih dni v mesecu ter po 2 uri vaj na dan.

Poraba časa za izdelavo 1 zgoščenke z 10 pesmimi (povprečna ocena):

$20 \text{ ur (snemanje)} + 12 \text{ (razno)} = 32 \text{ ur}$

c) Fiksni stroški skupaj torej znašajo:

a. amortizacija + prostor $(1,25 + 3,18) * 32 \text{ ur} = 141,76 \text{ €}$,

b. snemanje: obsega snemanje v studiu, SAZAS, snemanje (lastno delo), pripravo na snemanje, potne stroške, dodatne aranžmaje:

$$2500 + 490 + 360 + (570 - 141,76) + 590 + (600 + 1000 + 1000 + 500 + 500) = 7.968,24 \text{ €},$$

c. pokritje: 400 €.

FIKSNI STROŠKI = 8.510,00 EUR

5.3.2 Variabilni stroški

So stroški, ki so odvisni od količine izdelanih zgoščenk in zajemajo stroške direktnega materiala ter dela.

a. Material: $0,33 + 0,24 + 0,04 + 0,68 = 1,29 \text{ EUR}$.

b. Delo: $0,36 = 0,36 \text{ EUR}$.

Variabilni stroški so torej: $VS = (1,29 + 0,36) * 1000 = 1.650,00 \text{ EUR}$.

5.3.3 Skupni stroški

Skupne stroške dobimo, če seštejemo fiksne in variabilne stroške:

$SS = \text{FIKSNI STROŠKI} + \text{VARIABILNI STROŠKI} = 10.160,00 \text{ EUR}$

5.4 Določitev rentabilne količine

Rentabilno količino imenujemo tudi prag rentabilnosti oziroma jo v ekonomiji bolj poznamo kot točko preloma (break even point). Značilno za rentabilno količino je, da je to količina, pri kateri je dobiček enak 0 oziroma so prihodki (realizacija) enaki skupnim stroškom.

Za izračun realizacije predvidevamo prodajno ceno zgoščenske, ki upošteva dajatve, maržo, tveganje ter transportne stroške:

$c_i = 14,00 \text{ EUR/kos}$

realizacija je: $R = 1000 \text{ kosov} * 14 \text{ EUR} = 14.000 \text{ EUR}$

in dobiček znaša: $DOB = R - SS = 14.000 - 10.160 = 3.840 \text{ EUR}$

Prag rentabilnosti (točka preloma) sledi iz enačbe:

$DOB = R - SS = 0 \text{ oz. } R = FS + VS$

$c_i * Kr = FS + (VS_1 * Kr) \text{ oz. iz tega sledi:}$

$$14 * Kr = 8510 + 1,65 * Kr$$

in tako je:

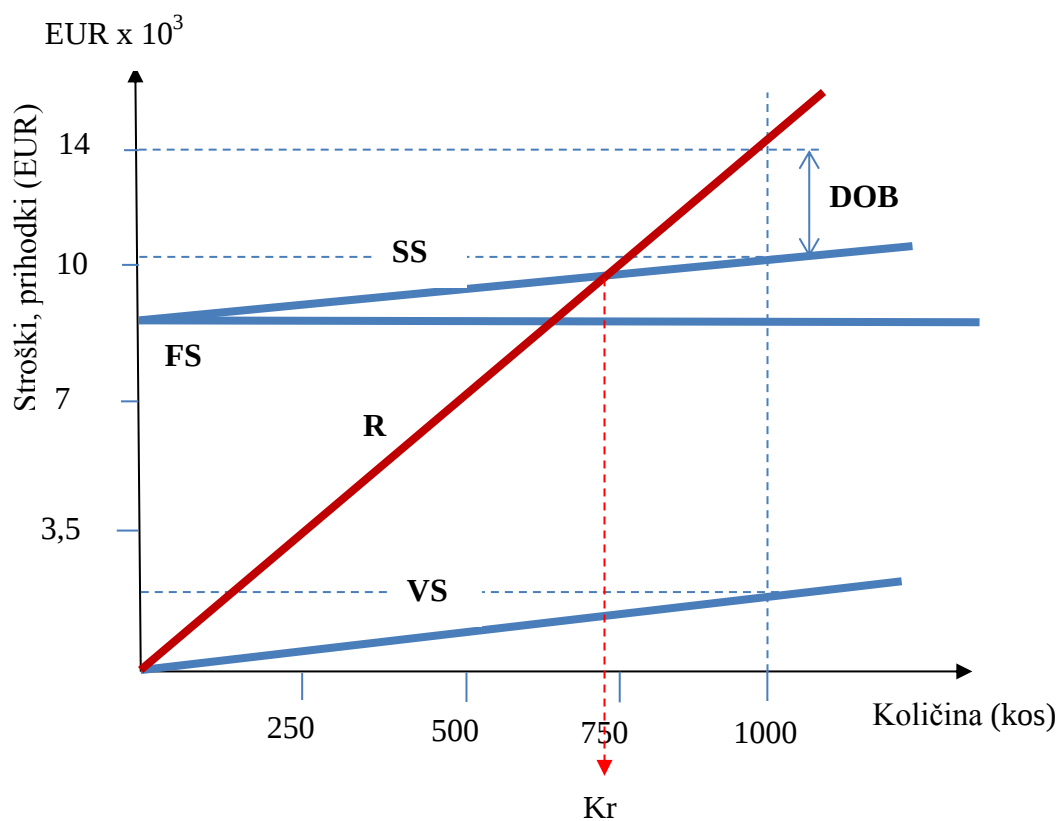
$$Kr = 8.510 / (14 - 1,65) = 689,06$$

Kr = 690 kos

Obrazložitev:

Da pokrijemo vse stroške izdelave zgoščenke, moramo prodati 690 zgoščenk.

Rentabilno količino lahko prikažemo ter odčitamo tudi grafično v diagramu poslovanja, kot je razvidno iz slike 9:



Slika 9: Diagram poslovanja za konkreten primer zgoščenke

Vir: Lasten prikaz

6 ZAKLJUČEK

Stroški so v bistvu neugodna sestavina poslovnega izida. Če v podjetju nastajajo stroški, ne da bi ob tem nastajali novi poslovni učinki, so taki stroški izguba. Poslovni učinki lahko ostajajo neprodani, v bistvu se le spremeni izhodiščna vrsta sredstev v zaloge dokončane ali nedokončane proizvodnje. Ali bodo tudi v takem primeru stroški zgolj izguba, je odvisno od možnosti prodaje poslovnih učinkov. Podjetja se soočajo z izzivom, kako pritegniti kupce, ki se na trgu srečujejo s sorodnimi izdelki. Zahteva kupcev je poceni in kakovosten izdelek. V primeru, da uspe prodaja proizvedenih poslovnih učinkov, obstaja možnost, da bo prodajna cena poslovnih učinkov manjša od stroškovne cene, enaka ali večja od nje. Pri prvem primeru bo le del stroškovne cene pokrit s prodajo poslovnega učinka. Presežek stroškovne cene nad prodajno se spremeni v izgubo, ki ni nič drugega kot skozi prodajo poslovnih učinkov izgubljeni kapital. V drugem primeru podjetje nima ne izgube in ne dobička. Tretji primer, ki je v poslovanju najbolj zaželen, pa s prodajno ceno doprinese podjetju ne le nadomestilo za stroškovno ceno, temveč še določen dobiček, ki ni nič drugega kot skozi prodajo pridobljen kapital. Stroškovna in prodajna cena poslovnih učinkov sta torej odločilnega pomena za presojo uspešnosti poslovanja podjetja.

Z zmanjšanjem stroškov ob danih prihodkih povečujemo poslovni izid – dobiček. Iz tega lahko izhaja veliko ukrepov za obvladovanje stroškov: od stimulacij in nagrajevanja za zmanjšanje stroškov do kazni za povečanje stroškov.

Prvi korak k zniževanju in obvladovanju stroškov je njihovo podrobno analiziranje in natančen vpogled v aktivnosti, kjer stroški nastajajo. Za vsako podjetje je bolj kot zniževanje stroškov pomembno njihovo obvladovanje. Z obvladovanjem stroškov dosežemo, da zadovoljimo potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in "stroški" kot naši konkurenti. Vsako podjetje poskuša rasti s povečevanjem obsega poslovanja. Vzporedno s tem se povečujejo tudi stroški. Pri tem je ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. V interesu vsakega podjetja je čim nižji prag rentabilnosti, to pomeni, da želi podjetje pričeti poslovati z dobičkom pri čim manjšem obsegu poslovanja. Za dosego tega cilja je ključnega pomena obvladovanje stroškov. Poslovno okolje predstavlja zelo dinamičen proces. Obstoječi sistemi stroškov (tradicionalni) so postali neustrezna osnova za sprejemanje kvalitetnih poslovnih odločitev. Vzrok za njihovo

neustreznost so spremembe v poslovnem okolju. Zaradi navedenega je zelo pomembno uvajanje novih menedžerskih pristopov na vse nivoje poslovnega odločanja.

S teoretičnimi in raziskovalnimi metodami smo lahko potrdili naše hipoteze. Ugotavljamo, da je poznavanje stroškov in metod kalkulacij pri dobičkonosnosti in rasti podjetja ključni dejavnik za doseganje trajnega razvoja. Izračunana lastna cena zadnjega projekta izdaje zgoščenke nam je dala jasen prikaz organizacije poslovanja ter potek aktivnosti v smeri zagotavljanja pozitivnega poslovnega učinka. Tako smo teoretična izhodišča obračunavanja stroškov uspešno implementirali pri lastnem projektu. Seveda pa danes tudi ta izračun v praksi ne zagotavlja zanesljivega uspeha – smo namreč v času visokotehnoloških izdelkov, tudi na področju avdio-video tehnike, in klasične zgoščenke vedno bolj izgubljajo na veljavi – v uporabi je vrsta nadomestkov, kot na primer MP3, MP4, pa tudi spletno piratstvo omogoča hitro kopiranje zelenih skladb. Tako lahko pri načrtovani količini prodaje zgoščenk naletimo na dejstvo, da ostaja večja zaloga neprodanih izdelkov. V tem primeru je rešitev v promociji nastopov, kjer z znižano ceno zgoščenk dosežemo ustrezno prodajo brez dobička, ki pa ga lahko nadomestimo z drugo ponudbo oz. drugim izdelkom/storitvijo. Kot na večini področij, tudi na glasbenem področju vlada ostra konkurenca, zato je še toliko bolj pomembno upoštevati ustrezen model obračuna stroškov, izračuna lastne cene in usklajitev s tržnimi zahtevami oz. pogoji.

Zaključimo lahko, da smo z diplomsko nalogo izpolnili postavljene cilje in potrdili tri hipoteze.

H1: Pri izdelavi kalkulacij je nujno poznavanje vrst stroškov.

V diplomski nalogi smo obravnavali stroške, nastanek, vrste ter členitev, kar nam je bilo v pomoč pri izdelavi kalkulacije. Ugotavljamo, da je kalkulacija brez poznavanja teorije stroškov le približna in lahko le izkustveno določena. Tako smo pri kalkulaciji za glasbeno zgoščenko določili direktne stroške materiala, dela ter dodatke v obliki stopnje pokritja. Prav tako se je za potrebno izkazalo tudi poznavanje delitve stroškov na fiksne in variabilne. Na tej osnovi smo določili sorazmerno natančno lastno ceno izdelka, ki nam poda oceno in usmeritev glede poslovnega izida projekta.

S prikazanim primerom smo hipotezo potrdili.

H2: Z natančno določeno lastno ceno izdelka lahko vnaprej predvidimo potrebno količino izdelkov, ki jo sprejme trg, in finančni rezultat.

Lastno ceno smo določili z metodo kalkulacije z direktnimi stroški materiala in dela ter dodatki v obliki stopnje pokritja za razvojni del – zbiranje idej, zasnova – ter za administrativne stroške – korespondenco. Na osnovi tako določene lastne cene s pribitki želenega dobička, morebitnimi transportnimi stroški in ob upoštevanem tveganju glede načrtovanih količin, določimo prodajno ceno. Izračun in graf nam pokažeta, ali pri prodaji načrtovane količine ustvarimo dobiček, obenem pa sprožimo vrsto tržnih, marketinških aktivnosti, da bi dosegli prodajo količine, ki bi zagotovila pozitiven poslovni izid projekta. Povratna informacija, ki jo dobimo s tržišča, pove oceno možne prodane količine zgoščenk. Na tak način torej lahko sproti oblikujemo ukrepe in prodajno politiko ter sledimo predvidenemu poslovnemu rezultatu. Iz tega sledi, da tudi to hipotezo lahko potrdimo.

H3: Dobiček lahko kreiramo z določitvijo rentabilne količine izdelkov oz. določitvijo točke preloma ("break even point").

Osnovna točka preloma je določena s presečiščem premice prihodkov ter skupnih stroškov in v našem primeru znaša 690 kosov. V kolikor v enačbo dodamo želeni dobiček, lahko izračunamo ali z grafa odčitamo novo rentabilno količino, ki bo zagotovila predvideni dobiček, kar pomeni, da se lahko fleksibilno s hitro odzivnostjo prilagajamo trenutni situaciji na tržišču.

Hipotezo lahko potrdimo.

7 UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

7.1 Literatura

1. Črčinovič Krofič, V., Volk, A.: *Finančno računovodstvo*, skripta, Academia, Maribor, 2006.
2. Drury, C.: *Costing, An Introduction*, Third Edition, Chapman & Hall, London, 1994.
3. Horngren, T. C., Foster, G., Datar, M.: *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, Tenth Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2000.
4. Leber, M.: *Inženirske kalkulacije*, učbenik v pripravi, Univerza v Mariboru, Fakulteta za strojništvo, Maribor, 2012.
5. Pučko, D., Rozman, R.: *Ekonomika podjetja*, 1. knjiga, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1993.
6. Tekavčič, M.: *Obvladovanje stroškov*, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1997.
7. Turk, I.: *Stroškovno računovodstvo*, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2003.

7.2 Internetni viri

1. <http://www.shrani.si/f/2J/WJ/1HkYy8qF/file.pdf>, 20. 7. 2012.
2. http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Financno_racunovodstvo_ucbenik-Bukovnik.pdf, 20. 7. 2012.
3. http://www.toolkit.com/small_business_guide, 25. 3. 2012.
4. http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Financno_racunovodstvo-Robnik.pdf, 20. 7. 2012.