

Prikazani članek predstavlja povzetek enega od poglavij knjige KALKULACIJE CEN V PROIZVAJALNIH PODJETJIH (mag. Marko Lozej, LM Veritas d.o.o., Ljubljana, 2017).

DIRECT COSTING – KALKULACIJA CENE NA PODLAGI NEPOSREDNIH STROŠKOV

Razlogi za uporabo te metode

Vsakdo, ki se je vsaj malo ukvarjal s kalkulacijami, ve, da je med posrednimi (splošnimi) stroški podjetja veliko takih, katerih razporejanje na posamezne proizvode je z vidika vsebinske pravilnosti lahko zelo problematično. Naj izpostavimo le stroške ožje uprave, stroške informatike, stroške raziskav, stroške varstva okolja, stroške oglaševanja v smislu graditve ugleda podjetja ipd. Ti stroški nimajo nobene neposredne zveze s posameznimi proizvodi podjetja, zato je iskanje vsebinsko pravih sodil za njihovo razporejanje na posamezne poslovne učinke največkrat nesmiselno. Take stroške je mogoče na posamezne proizvode razporediti le na podlagi proporcionalnosti z njihovimi neposrednimi stroški, tako da neposrednim stroškom posameznega proizvoda dodamo sorazmeren delež vseh posrednih stroškov, izračunan na ravni podjetja kot celote.

Povezave oziroma vzročno-posledične odvisnosti med posrednimi stroški in posameznimi proizvodi so šibke tudi pri nekaterih drugih vrstah posrednih stroškov. Tveganje glede izbire pravih sodil za razporejanje teh stroškov na stroškovne nosilce je veliko. Izbira sodil (ključev) za delitev posrednih stroškov lahko močno vpliva na končen izračun polne lastne cene izdelka oziroma na poslovne odločitve. Zato so marsikje opustili željo po razporejanju posrednih stroškov na posamezne proizvode in prenehali sestavljati natančne kalkulacije polne lastne cene ter se odločili, da bodo po posameznih proizvodih razporejali le neposredne stroške, posredne stroške pa spremljali zgolj na ravni podjetja oziroma na ravni posameznega proizvodnega programa, v kalkulaciji cene posameznih proizvodov pa jih upoštevali le v znesku potrebnega pokritja vseh posrednih stroškov, izračunanega na ravni podjetja oziroma proizvodnega programa (z uporabo povprečne stopnje pokritja oziroma koeficienta povprečnega dodatka za vse posredne stroške).

Glede na to, da so prodajne cene na trgu največkrat bolj ali manj dane, v večini podjetij kalkulacij polne lastne cene svojih proizvodov ne potrebujejo zato, da bi na njihovi podlagi nato določali prodajne cene. V takih podjetjih se zadovoljijo že s poznavanjem neposrednih stroškov proizvodov, ki jih lahko kontrolirajo, in tudi vedo, kdo je zanje odgovoren. Na posredne oziroma splošne stroške pa gledajo kot na »stroške vzpostavljenih kapacitet«, na katere (potem ko so kapacitete vzpostavljene) ni mogoče več vplivati. Pri svojih odločitvah o tekočem poslovanju se opirajo na podatke o neposrednih oziroma proizvodnih stroških in na podatke o planirani ter doseženi stopnji prispevka za kritje posrednih stroškov, izračunanega na ravni podjetja ali posameznega proizvodnega programa (če je za tak program mogoče ugotavljati posredne stroške). Prispevek za kritje je v takih primerih določen kot razlika med vsemi prihodki od prodaje in neposrednimi stroški na ravni podjetja ali na ravni posameznega programa, stopnja prispevka za kritje pa kot razmerje med prispevkom za kritje in prihodki od prodaje.

Značilnosti in uporabnost metode neposrednih stroškov

Kalkulacija cene le na ravni neposrednih stroškov (metoda Direct Costing) brez kakršnih koli pavšalnih dodatkov za posredne stroške je praviloma najbolj zanesljiva kalkulacija in se uporablja predvsem za nadziranje stroškov v proizvodnji.

Predkalkulacijo izračunamo na podlagi normativov porabe posameznih proizvodnih prvin in planskih cen, pokalkulacijo pa na podlagi dejanskih potroškov teh prvin in dejanskih cen. Predkalkulacijo cene na ravni neposrednih stroškov ni težko sestaviti, vendar za to potrebujemo zanesljive normative porabe materiala, dela, storitev ter čim bolj pravilne planske cene teh prvin. Za pravilne normative so odgovorni tehnični kadri, planske cene pa določajo praviloma ekonomisti. Pravilnost pokalkulacij na ravni neposrednih stroškov pa je povezana s sistemom spremljanja proizvodnje z delovnimi nalogi oziroma s knjigovodskim spremljanjem proizvodnje.

Seveda pa lahko kalkulacijo, izračunano na ravni neposrednih stroškov, nadgradimo in jo uporabimo še za druge namene. Lahko jo uporabimo tudi za določanje lastnih ali prodajnih cen, če te niso znane in jih šele iščemo, pa tudi takrat, ko so prodajne cene znane in ugotavljamo, ali se nam pri dani ceni izplača proizvajati.

V prvem primeru (ko prodajne cene niso znane) izračunamo lastno ceno proizvoda tako, da neposrednim stroškom posameznega proizvoda dodamo ustrezen znesek posrednih stroškov, izračunan z uporabo koeficienta dodatka oziroma stopnje pokritja za posredne stroške. To stopnjo pokritja izračunamo na ravni podjetja tako, da primerjamo vse posredne stroške podjetja z vsemi neposrednimi stroški podjetja. Če želimo na ta način izračunati še prodajno ceno posameznega proizvoda, je treba pri izračunu stopnje pokritja posrednim stroškom na ravni podjetja dodati planirani dobiček podjetja. Med neposrednimi stroški pa je treba zajeti tudi neposredne stroške prodaje.

V drugem primeru (ko so prodajne cene znane) se za vsak proizvod izračuna prispevek za kritje kot razlika med njegovo prodajno ceno in njegovimi neposrednimi stroški, nato pa še stopnja prispevka za kritje kot razmerje med prispevkom za kritje in prodajno ceno. Tako izračunana stopnja prispevka za kritje (stopnja pokritja) za posamezen proizvod se nato primerja s potrebno stopnjo pokritja, ki je bila izračunana za podjetje kot celoto, in ugotavlja se, ali je stopnja pokritja za posamezen proizvod zadostna ali ne (ali bo ta stopnja pokritja zagotovila, da bomo na ravni podjetja pokrili vse posredne stroške in dosegli predvideni dobiček).

V obeh primerih potrebujemo torej stopnjo pokritja posrednih stroškov (in dobička), izračunano na ravni podjetja kot celote; v prvem primeru zaradi določitve lastne oziroma prodajne cene, v drugem primeru pa zaradi primerjave stopnje pokritja, izračunane za posamezen proizvod, s stopnjo pokritja, izračunano na ravni podjetja. Z uporabo stopnje pokritja želimo doseči, da bo podjetje doseglo svoj cilj: da bo poleg neposrednih stroškov pokrilo še vse posredne stroške in doseglo planirani dobiček.

Izračun lastne in prodajne cene na podlagi metode neposrednih stroškov

Uporabo tega pristopa bomo pojasnili na podlagi podatkov, ki so v omenjeni knjigi prikazani v točki 9.4 in jih tukaj le povzemamo. Planirani neposredni stroški za celotno podjetje znašajo 1.248.922 EUR, vsi posredni stroški pa 1.200.000 EUR (400.000 EUR posredni proizvodjalni stroški, 800.000 EUR pa stroški skupnih služb). Planirani dobiček podjetja je 200.000 EUR.

Podjetje proizvaja tri proizvode, letno naj bi proizvedlo 60.000 kosov proizvoda A, 40.000 kosov proizvoda B in 40.000 kosov proizvoda C. Na podlagi normativov in planskih cen so bili izračunani naslednji neposredni stroški po posameznih proizvodih:

	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški materiala	3,4754	6,2500	4,0800
Neposredni stroški dela	3,3568	1,6600	1,5300
Neposredne tuje storitve	0,6665	-	0,8300
Neposredna amortizacija	1,3000	1,4400	1,2345
<i>Skupaj neposredni stroški</i>	<i>8,7987</i>	<i>9,3500</i>	<i>7,6745</i>

Izračunavanje lastne in prodajne cene na podlagi neposrednih stroškov in povprečne stopnje pokritja za posredne stroške je primerno predvsem za podjetja z visokim deležem vseh neposrednih stroškov, saj tako prek izračunane povprečne stopnje pokritja posrednih stroškov na posamezne proizvode razporejamo le manjši del vseh stroškov.¹

Kljub temu da je v našem podjetju delež posrednih stroškov visok (skoraj 50 %), bomo v nadaljevanju prikazali, kako je mogoče z uporabo te metode na zelo preprost način izračunati kalkulacije cen za

¹ Če se kasneje izkaže, da tak način ni bil primeren, je napaka pri oblikovanju prodajne cene manjša kot v primeru, če je delež posrednih stroškov zelo visok.

posamezne proizvode oziroma kako je mogoče v primeru znanih prodajnih cen oceniti, kaj se najbolj izplača proizvajati in prodajati.

Stopnjo potrebnega pokritja oziroma koeficient dodatka posrednih stroškov izračunamo tako, da primerjamo znesek vseh posrednih stroškov z vsemi neposrednimi stroški. S tako izračunano stopnjo pokritja nato izračunamo lastno oziroma stroškovno ceno posameznega proizvoda, tako da neposredne stroške proizvoda pomnožimo s to stopnjo oziroma s koeficientom dodatka za posredne stroške.

Izračun stopnje pokritja (SP) vseh posrednih stroškov za celotno podjetje:

$$\text{SP posrednih stroškov} = \frac{\text{vsi posredni stroški}}{\text{vsi neposredni stroški}} = \frac{1.200.000}{1.248.922} = 0,9608$$

Izračun lastne cene za proizvod A:

Neposredni stroški proizvoda A 8,7987 EUR x koeficient dodatka 1,9608 = 17,2525 EUR. Na enak način izračunamo še lastne cene za proizvoda B in C.

Iz teh izračunov je razvidno, da so lastne cene proizvodov A, B in C izračunane na podlagi predpostavke, da vsakemu proizvodu pripada znesek posrednih stroškov, ki je sorazmeren z višino njegovih neposrednih stroškov.

Z uporabo enakih predpostavk lahko izračunamo tudi prodajno ceno teh proizvodov, če pri izračunu stopnje pokritja posrednim stroškom podjetja dodamo planirani dobiček podjetja (200.000 EUR).

$$\text{SP posr. stroškov in dobička} = \frac{\text{vsi posr. stroški + dobiček}}{\text{vsi neposredni stroški}} = \frac{1.400.000}{1.248.922} = 1,1209$$

Izračun prodajne cene za proizvod A:

Neposredni stroški proizvoda A 8,7987 EUR x koeficient dodatka 2,1209 = 18,6612 EUR. Na enak način izračunamo še prodajni ceni za proizvoda B in C.

Seveda je taka določitev prodajne cene zelo poenostavljena; z njo določamo le nekakšno izhodiščno prodajno ceno, v kateri je vkalkuliran zeleni dobiček. Poleg dobička je treba pri določanju prodajne cene upoštevati tudi neposredne stroške prodaje, ki jih v strukturi kalkulacije običajno prikazujemo v okviru posebne postavke kot neposredne stroške prodaje. Če bi torej pri prodaji proizvodov nastajali tudi neposredni prodajni stroški, bi morali zanje povečati znesek neposrednih stroškov v imenovalcu izračuna. Seveda pa se pri končnem določanju prodajne cene upoštevajo še tržne razmere, konkurenca, prodajni cilji ipd., zato so prodajne cene, izračunane na podlagi metode neposrednih stroškov, lahko le nekakšno izhodišče za določanje pravih prodajnih cen.

Z uporabo prej izračunanih stopenj pokritja bi izračunali lastne in prodajne cene vseh treh proizvodov, tako kot je prikazano v spodnji preglednici.

	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški mat.	3,4754	6,2500	4,0800
Neposredni stroški dela	3,3568	1,6600	1,5300
Neposredne tuje storitve	0,6665	-	0,8300
Neposredna amortizacija	1,3000	1,4400	1,2345
<i>Skupaj neposredni stroški</i>	<i>8,7987</i>	<i>9,3500</i>	<i>7,6745</i>
Lastna cena (neposredni str. x 1,9608)	17,2525	18,3335	15,0482
Prodajna cena (neposredni str. x 2,1209)	18,6612	19,8304	16,2769

Metodo neposrednih stroškov je na opisani način (z uporabo ene same stopnje pokritja) za izračun lastne cene mogoče uporabiti v homogenih podjetjih, ki proizvajajo izdelke, ki so si podobni po tehnologiji in načinu proizvodnje. Proizvodnja v podjetjih, ki uporabljajo različne tehnologije, pa praviloma poteka ločeno znotraj posameznih obratov oziroma proizvodnih programov. V takih decentraliziranih podjetjih se tudi stroški in prihodki praviloma evidentirajo po posameznih proizvodnih programih (profitnih centrih). To velja tudi za nekatere posredne stroške, ki jih je mogoče razporediti po posameznih proizvodnih programih.² Na ravni podjetja se tako izkazujejo le tisti posredni stroški, ki jih ni mogoče razporediti na posamezne proizvodne programe.

Če v takih decentraliziranih podjetjih z metodo neposrednih stroškov izračunavamo lastne oziroma prodajne cene proizvodov iz posameznega proizvodnega programa, moramo izračunati stopnjo pokritja najprej za posredne stroške, ki so bili razporejeni na obravnavani proizvodni program, nato pa še za posredne stroške, ki so ostali evidentirani na ravni podjetja.

Naj to prikažemo kar na podlagi podatkov iz prejšnjega primera, pri čemer bomo podatke za proizvode A, B in C obravnavali kot podatke za proizvodne programe A, B in C. Hkrati predpostavimo, da imamo znotraj vsakega proizvodnega programa le en izdelek. Neposredni stroški, posredni stroški in predvideni dobiček pa naj bi bili razporejeni po posameznih programih in na ravni podjetja takole:

	Program A	Program B	Program C	Na ravni podjetja	Skupaj
Neposredni stroški	527.922	374.000	306.980	-	1.248.922
Posredni stroški*	350.000	290.000	280.000	280.000	1.200.000
Dobiček	85.000	70.000	45.000	-	200.000

* V podjetju so ob likvidaciji računov večino posrednih stroškov razporedili po posameznih proizvodnih programih, del teh stroškov (280.000 EUR) pa je bil knjižen na ravni podjetja.

Če hočemo s pomočjo stopnje pokritja razporediti na posamezne programe tudi posredne oziroma splošne stroške, ki so ostali evidentirani na ravni podjetja (280.000 EUR), jih je treba prej na nek način razporediti na posamezne programe. V našem primeru smo jih razporedili v razmerju neposrednih stroškov posameznih proizvodnih programov (42,27 % za program A = 118.356 EUR, 31,55 % za program B = 88.340 EUR in 26,18 % za program C = 73.304 EUR).

Izračun stopnje pokritja (SP) za izračun lastne cene proizvoda iz programa A:

$$\text{SP posr. stroškov na programu A} = \frac{\text{posr. stroški na programu A } 350.000}{\text{neposr. stroški na programu A } 527.922} = 0,6629$$

$$\text{SP posr. stroškov na ravni podjetja} = \frac{\text{posr. stroški na ravni podjetja } 118.356}{\text{neposr. stroški na programu A } 527.922} = 0,2242$$

Izračun stopnje pokritja za izračun prodajne cene proizvoda iz programa A:

$$\text{SP dobička na programu A} = \frac{\text{dobiček na programu A } 85.000}{\text{nepos. stroški na programu A } 527.922} = 0,1610$$

Na ravni podjetja ni bilo predvideno, da bi se doseglo dobiček, zato tega dodatnega izračuna stopnje pokritja za dobiček ni.

Na enak način smo izračunali še stopnje pokritja za proizvod B in proizvod C.

² V decentraliziranih podjetjih se namreč tudi nekatere poslovne funkcije (planiranje proizvodnje, tehnologija, razvoj, včasih tudi nabava in prodaja) deloma ali v celoti prenesejo na posamezne programe oziroma profitne centre.

Na podlagi prikazanega izračuna stopnje pokritja za proizvod A je bila nato izračunana lastna in prodajna cena proizvoda A. V spodnji preglednici prikazujemo še podatke o izračunani lastni in prodajni ceni proizvoda A in B.

	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški mat.	3,4754	6,2500	4,0800
Neposredni stroški dela	3,3568	1,6600	1,5300
Neposredne tuje storitve	0,6665	-	0,8300
Neposredna amortizacija	1,3000	1,4400	1,2345
<i>Skupaj neposredni stroški</i>	<i>8,7987</i>	<i>9,3500</i>	<i>7,6745</i>
+ posredni stroški na ravni programa	(nep. str. x 0,6629) 5,8327	(nep. str. x 0,7360) 6,8816	(nep. str. x 0,8563) 6,5717
+ posredni stroški na ravni podjetja	(nep. str. x 0,2242) 1,9727	(nep. str. x 0,2242) 2,0963	(nep. str. x 0,2242) 1,7206
Lastna cena	16,6063	18,3279	15,9668
+ dobiček	(nep. str. x 0,1610) 1,4166	(nep. str. x 0,1777) 1,6615	(nep. str. x 0,1376) 1,0560
Prodajna cena	18,0207	19,9894	17,0228

Iz izračunov, prikazanih v prejšnji točki, je razvidno, da je bil z uporabo povprečne stopnje pokritja posrednih stroškov na ravni podjetja v lastno ceno proizvoda vračunan zelo velik znesek posrednih stroškov (skoraj polovica lastne cene). Povprečna stopnja pokritja je bila določena na podlagi razmerja med vsemi posrednimi in vsemi neposrednimi stroški na ravni podjetja. Tak enostaven izračun predpostavlja, da so vsi posredni stroški sorazmerni z vsemi neposrednimi stroški, kar pomeni, da proizvodu, ki ima več neposrednih stroškov, pripada več posrednih stroškov. To je lahko zelo velika poenostavitev, zato lahko ta izračun izboljšamo tako, da tiste posredne stroške, ki jih je mogoče vsebinsko povezati s posameznimi vrstami neposrednih stroškov, najprej pripišemo tem neposrednim stroškom, nato pa na podlagi povprečne stopnje pokritja, izračunane na ravni podjetja, na proizvode razporedimo le še preostali znesek posrednih stroškov.

Izračun lastne in prodajne cene na podlagi modificirane metode neposrednih stroškov

V nekaterih podjetjih, ki uporabljajo metodo neposrednih stroškov, pa pri sestavljanju kalkulacij cen stroške vhodne kontrole, stroške skladiščenja materiala in splošne stroške nabavne službe dodajajo neposrednim stroškom materiala, češ saj so nastali zaradi nabave materiala. Material, ki vstopa v proizvodni proces, je tako ovrednoten tudi z ustreznim delom posrednih stroškov. Ponekod ravnajo enako tudi s stroški obresti za kredite, najete za financiranje zalog materiala.³ Dodatki teh posrednih stroškov se lahko izračunajo na podlagi različnih sodil: na podlagi razmerja med vsemi prej navedenimi stroški in vrednostjo materiala, na podlagi razmerja med posamezno vrsto posrednega stroška in vrednostjo materiala ali pa z uporabo drugih ključev za posamezne vrste stroškov. Odstotek dodatka teh posrednih stroškov se lahko izračuna za ves material na ravni podjetja kot celote ali pa posebej za posamezne vrste materialov in se nato v kalkulaciji cene vrednost vhodnega materiala poveča za tako izračunani odstotek. Na ta način (prek povečane vrednosti materiala) se obravnavani posredni stroški lahko pravilneje upoštevajo v kalkulaciji cene, kot če bi jih vsem neposrednim stroškom dodajali v okviru posrednih stroškov s pavšalnimi ključi.

Podobno se lahko poiščejo tudi povezave med neposrednimi stroški dela v proizvodnji in nekaterimi posrednimi stroški znotraj podpornih dejavnosti ali celo skupnih služb. Marsikje ocenjujejo, da bo kalkulacija z uporabo povprečne stopnje pokritja posrednih stroškov mnogo realnejša, če se bo neposrednim stroškom dela v proizvodnji najprej pripisalo še nekatere posredne stroške podpornih

³ Ker se krediti ne najemajo posebej za financiranje nakupa oziroma financiranje zalog materiala, je mogoče delež obresti, ki se nanašajo na financiranje zalog materiala, izračunati tako, da vse obresti od kreditov za obratna sredstva razdelimo glede na povprečno letno vrednost zalog materiala, zalog v proizvodnji in terjatev do kupcev in upoštevamo del, ki odpade na zaloge materiala.

dejavnosti (stroške orodij, stroške tehnologov, stroške priprave dela, stroške zaščitne opreme) in se bo šele nato s povprečno stopnjo pokritja dodalo še preostale posredne stroške podjetja.

Naj to podrobneje pojasnimo na podlagi podatkov našega podjetja, ki smo jih za ta namen še dodatno razčlenili in prikazali, katere posredne stroške je mogoče povezati s stroški izdelavnega materiala, katere pa s stroški izdelavnega dela. Sledi ločen prikaz za posredne proizvodne stroške in za posredne stroške skupnih služb.

Posredni proizvodni stroški na ravni podjetja, razčlenjeni na del, ki je povezan z materialom, in del, ki je povezan s proizvodnim delom

	Stroški, povezani z materialom	Stroški, povezani s proiz. delom	Preostali del stroškov	Skupaj
Stroški vhodne kontrole	14.000			14.000
Stroški skladiščenja materiala	40.000			40.000
Stroški vzdrževanja			140.000	140.000
Stroški vodstva proizvodnje		40.000		40.000
Stroški pom. mat., orod. in zašč. opr.		40.000		40.000
Stroški tehnologije		70.000		70.000
Stroški amort. objektov in opreme			40.000	40.000
Stroški izhodne kontrole			16.000	16.000
<i>Skupaj posredni stroški podpornih dejavnosti</i>	<i>54.000</i>	<i>150.000</i>	<i>196.000</i>	<i>400.000</i>

Posredni stroški skupnih služb na ravni podjetja, razčlenjeni na del, ki je povezan z materialom, in del, ki je povezan s proizvodnim delom

	Stroški, povezani z materialom	Stroški, povezani s proiz. delom	Preostali del stroškov	Skupaj
Stroški uprave			240.000	240.000
Stroški nabavne službe	40.000			40.000
Stroški prodajne službe			260.000	260.000
Stroški kadrovske pravne službe		30.000	50.000	80.000
Stroški finančno račun. službe			150.000	150.000
- obresti za kredite za zaloge mat.	30.000			30.000
<i>Skupaj posredni stroški skupnih služb</i>	<i>70.000</i>	<i>30.000</i>	<i>700.000</i>	<i>800.000</i>

Skupaj vsi posredni stroški na ravni podjetja

	Stroški, povezani z materialom	Stroški, povezani s proiz. delom	Preostali del stroškov	Skupaj
<i>Skupaj posr. stroški podp. dejavnosti</i>	<i>54.000</i>	<i>150.000</i>	<i>196.000</i>	<i>400.000</i>
<i>Skupaj vsi posr. stroški skupnih služb</i>	<i>70.000</i>	<i>30.000</i>	<i>700.000</i>	<i>800.000</i>
<i>Skupaj vsi posredni stroški</i>	<i>124.000</i>	<i>180.000</i>	<i>896.000</i>	<i>1.200.000</i>

Na podlagi tako razčlenjenih posrednih stroškov lahko nato izračunamo odstotek povečanja neposrednih stroškov materiala in neposrednih stroškov dela za pripadajoče posredne stroške. Odstotek povečanja neposrednih stroškov materiala pri proizvodni A najpreprosteje izračunamo tako, da primerjamo vse posredne stroške, ki smo jih povezali z materialom (124.000), z vsemi neposrednimi stroški materiala na ravni podjetja (621.724).⁴

⁴ Prikazani način razporeditve posrednih stroškov, ki se nanašajo na material, je zelo pavšalen, saj velja za ves material in za vse posredne stroške, povezane z materialom (pri vsakem proizvodu bomo v kalkulaciji enemu evru neposrednih stroškov materiala dodali še 0,1994 evra posrednih stroškov). Za to razporeditev bi lahko uporabili tudi konkretnjša sodila. Stroške vhodne kontrole bi npr. razporejali samo na tiste materiale, kjer je taka kontrola potrebna. Stroške skladiščenja bi dodajali neposrednim stroškom materiala pri posameznem proizvodu glede na letno število obratov, glede na prostornino, ki jo posamezen material zavzema, ali pa kako drugače. Posredne stroške nabave bi npr. lahko dodajali neposrednim stroškom materiala glede na število dobaviteljev materiala za posamezen proizvod ali pa kako drugače.

$$\text{Stopnja povečanja neposrednih stroškov materiala} = \frac{124.000}{621.724} = 0,1994$$

Na analogen način izračunamo še odstotek povečanja neposrednih stroškov dela. Odstotek povečanja neposrednih stroškov dela izračunamo tako, da primerjamo vse posredne stroške, ki smo jih povezali s proizvodnim delom (180.000), z vsemi neposrednimi stroški dela na ravni podjetja (329.008).

$$\text{Stopnja povečanja neposrednih stroškov dela} = \frac{180.000}{329.008} = 0,5470$$

Pri izračunu stopnje prispevka za kritje preostalih posrednih stroškov na ravni podjetja (896.000 EUR) je treba v imenovalcu upoštevati, da so se prejšnji neposredni stroški na ravni podjetja (1.248.922 EUR) povišali za že preneseni znesek posrednih stroškov, povezanih z materialom (124.000 EUR), in za znesek posrednih stroškov, povezanih s proizvodnim delom (180.000 EUR) – skupaj za 304.000 EUR. Nato izračunamo še stopnjo dodatka oziroma koeficient dodatka posrednih stroškov na ravni podjetja (K).

$$K = \frac{896.000}{1.248.922 + 304.000} = 0,5770$$

V kalkulaciji cene za proizvod A (glej podatke iz tabele 12) se tako neposredni stroški materiala povečajo za »pripadajoči« del posrednih stroškov, tako da ta postavka sedaj znaša 4,1684 EUR (3,4754 x 1,1994), neposredni stroški dela se prav tako povečajo za »pripadajoči« del posrednih stroškov, tako da ta postavka znaša 5,1930 EUR (3,3568 x 1,5470). Novo lastno ceno pa izračunamo kot zmnožek seštevka povečanih neposrednih stroškov (11,3279 EUR) in koeficienta dodatka posrednih stroškov za podjetje kot celoto (1,5770).

Kalkulacija cene proizvoda A, izračunana po modificirani metodi neposrednih stroškov (Direct Costing – DC)

Neposredni stroški mat.	4,1684
Neposredni stroški dela	5,1930
Neposredne tuje storitve	0,6665
Neposredna amortizacija	1,3000
<i>Skupaj neposredni stroški</i>	<i>11,3279</i>
Lastna cena po modificirani metodi DC (11,3279 x 1,5770)	17,8641

Lastna cena po tem izračunu (17,8641 EUR) je nekoliko višja od lastne cene, izračunane po klasični metodi neposrednih stroškov (17,2525 EUR). Če predpostavljamo, da so bili nekateri posredni stroški dodani stroškom izdelavnega materiala oziroma stroškom izdelavnega dela po sodilih, ki bolje odražajo vzročno-posledično povezanost med stroški izdelavnega materiala oziroma stroški izdelavnega dela in posrednimi stroški, potem lahko trdimo, da je ta kalkulacija pravilnejša od prve.⁵

Na prikazani način bi lahko izračunali tudi prodajno ceno proizvoda A, če bi neposrednim stroškom dodali morebitne neposredne stroške prodaje ter posredne stroške podjetja povečali za planirani dobiček.

V prikazanem zgledu smo del posrednih stroškov podpornih dejavnosti proizvodnje in del posrednih stroškov skupnih služb prenesli na postavke neposrednih stroškov z zelo enostavnimi prijemi. Pravi

⁵ Izračunane stopnje povečanja neposrednih stroškov materiala in neposrednih stroškov dela so sicer za vse tri proizvode enake, vendar je delež neposrednih stroškov dela pri proizvodu A bistveno večji kot pri proizvodih B in C, zato na proizvod A odpade večji delež posrednih stroškov, ki so povezani s stroški dela v proizvodnji, kar se odraža tudi v višji lastni ceni proizvoda A.

vsebinski ključni za prenašanje posrednih stroškov, zbranih po vrstah stroškov ali po stroškovnih mestih, so v resnici mnogo bolj zahtevni. Če želimo neposrednim stroškom dodajati posredne stroške s pravilnejšimi (vsebinskimi) ključni, se ta razmeroma preprosta metoda neposrednih stroškov (Direct Costing) prelevi v metodo spremenljivih stroškov (Variable Costing), kjer ne gre le za to, da nekaterim neposrednim stroškom z ustreznimi vsebinskimi ključni dodajamo nekatere posredne stroške, temveč tudi za to, da neposrednim stroškom dodamo le spremenljive posredne stroške.

Presojanje danih prodajnih cen na podlagi metode neposrednih stroškov

Metoda neposrednih stroškov je veliko bolj kot za določanje stroškovnih cen in izhodiščnih prodajnih cen uporabna za odločanje o tem, ali se pri vnaprej znanih (danih) prodajnih cenah proizvodov še izplača proizvajati in prodajati ali ne. Seveda mora podjetje tudi v takem primeru razpolagati s kalkulacijami cen na ravni neposrednih stroškov, nato pa iz podatkov o prodajnih cenah in neposrednih stroških za posamezne proizvode izračunati prispevke za kritje posrednih stroškov in dobička ter stopnje pokritij in jih primerjati s povprečno potrebno stopnjo pokritja, izračunano na ravni podjetja kot celote.

Naj to prikažemo na primeru našega podjetja. Podatki o neposrednih stroških in možnih prodajnih cenah so razvidni iz spodnje preglednice.

Neposredni stroški, prodajne cene in prispevki za kritje za proizvode A, B in C

	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški mat.	3,4754	6,2500	4,0800
Neposredni stroški dela	3,3568	1,6600	1,5300
Neposredne tuje storitve	0,6665	-	0,8300
Neposredna amortizacija	1,3000	1,4400	1,2345
<i>Skupaj neposredni stroški</i>	<i>8,7987</i>	<i>9,3500</i>	<i>7,6745</i>
Vnaprej dana prodajna cena	18,8000	18,3000	16,0000
Prispevek za kritje	10,0013	8,9500	8,3255

Na podlagi teh podatkov ter podatkov o vseh neposrednih stroških (1.248.922 EUR) in planiranih prihodkih (2.648.922 EUR) ter prispevku za kritje (1.400.000 EUR) na ravni podjetja nato izračunamo stopnje pokritja posrednih stroškov in dobička (SPPSD) na ravni podjetja in po posameznih proizvodih.

$$\text{SPPSD za podjetje} = \frac{\text{prispevek za kritje za podjetje } 1.400.000}{\text{planirani prihodki podjetja } 2.648.922} = 0,5285$$

$$\text{SPPSD za proizvod A} = \frac{\text{prispevek za kritje } 10,0013}{\text{prodajna cena } 18,8000} = 0,5319$$

$$\text{SPPSD za proizvod B} = \frac{\text{prispevek za kritje } 8,9500}{\text{prodajna cena } 18,3000} = 0,4891$$

$$\text{SPPSD za proizvod C} = \frac{\text{prispevek za kritje } 8,3255}{\text{prodajna cena } 16,0000} = 0,5203$$

Iz primerjave izračunanih stopenj pokritja za posamezne proizvode in za podjetje kot celoto je razvidno, da je pri danih prodajnih cenah smiselno prodajati le proizvod A, katerega stopnja pokritja (0,5319) presega potrebno stopnjo pokritja, izračunano za podjetje kot celoto (0,5285). Stopnji pokritja za proizvoda B in C pa sta prenizki, zato je potrebno pri teh dveh proizvodih na daljši rok iskati

notranje rezerve. Na kratek rok pa seveda tudi ta dva proizvoda prispevata h kritju posrednih stroškov podjetja.

Kritična ocena kalkulacije cene na ravni neposrednih stroškov

Sestavljanje kalkulacij cen na ravni neposrednih stroškov je najpreprostejša in najzanesljivejša metoda izračunavanja cen. Seveda taka cena ne vključuje vseh stroškov in zato je njena uporabnost omejena. Metoda neposrednih stroškov je primerna predvsem za nadziranje stroškov v proizvodnji, uporablja pa se lahko tudi za druge namene. Z njeno nadgraditvijo (s stopnjo prispevka za kritje splošnih stroškov in dobička) pa je mogoče vsaj v grobem določati tudi lastne cene in presojeti prodajne cene.

Izračunavanje lastnih in prodajnih cen z metodo neposrednih stroškov ter z njeno nadgradnjo s povprečno stopnjo pokritja posrednih stroškov in dobička je preprosto in zato precej razširjeno. Vendar pride bolj v poštev v tistih podjetjih, kjer neposredni stroški v strukturi cene predstavljajo večji delež kot posredni stroški. Dejstvo je, da se posredni stroški po tej metodi razporejajo na posamezne proizvode sorazmerno z njihovimi neposrednimi stroški in da je to poenostavitev, ki ni najboljša takrat, ko bi lahko vsaj nekatere posredne stroške pravilneje razporedili na proizvode. Če pa neposredni stroški znašajo 70, 80 ali več odstotkov vseh stroškov in je tudi proizvodni program enovit, je ta metoda, nadgrajena s prispevkom za kritje posrednih stroškov, zagotovo uporabna tudi za ta namen. Seveda je treba v takih podjetjih prav tako najprej vzpostaviti ustrezen sistem načrtovanja in spremljanja neposrednih stroškov, tako da je izračunana cena na tej ravni čim bolj zanesljiva. Dodatek za posredne stroške, izračunan z uporabo enake povprečne stopnje pokritja na neposredne stroške za vse proizvode, pa pomeni, da vsak proizvod prevzame nase tisti delež posrednih stroškov, ki je sorazmeren z njegovimi neposrednimi stroški.

V podjetjih s homogenim proizvodnim programom bomo tako na ravni podjetja izračunali le eno stopnjo pokritja posrednih stroškov (in dobička) ter z njo sestavili kalkulacije lastnih oziroma prodajnih cen za vse proizvode. V podjetjih z raznoliko proizvodnjo, kjer sta za proizvodnjo posameznih vrst proizvodov potrebni različna oprema in tehnologija in so zato taka podjetja organizirana po proizvodnih programih, je treba izračunati več stopenj pokritja za posredne stroške, saj se vsaj del teh stroškov lahko ugotavlja na ravni posameznega programa (posamezne poslovnoizidne enote). Poleg stopnje pokritja, s katero bodo na proizvode posameznega programa razporejeni posredni stroški tega programa, je treba izračunati stopnjo pokritja še za tiste posredne stroške, ki jih ni mogoče razporediti po posameznih programih in se evidentirajo le na ravni podjetja. Seveda se pri tem pojavi vprašanje, kako ta del stroškov čim bolj smiselno razporediti na posamezne programe.