

ODLOČANJE NA PODLAGI KALKULACIJ CEN

Predkalkulacije in pokalkulacije cen proizvodov so nedvomno temeljna podlaga za planiranje, nadziranje poslovanja, za merjenje uspešnosti poslovanja podjetij in znotraj tega za kontrolo stroškov, za določanje prodajnih cen, za odločanje o proizvodnem in prodajnem programu in še za marsikaj drugega.

Brez ustreznega sistema kalkulacij ni mogoče sprejemati odločitev o proizvodnji in prodaji. V večini podjetij sicer obstaja tak ali drugačen sistem kalkuliranja cen. Če izračunavanje cen ni računalniško podprto, pa se kalkulacije sestavljajo ročno (excel) ali pa le »v glavah« odločevalcev. Čeprav so kalkulacije lastne cene vedno malce tvegane, pa brez njih ne gre. Sistem kalkulacij je treba zgraditi in ga nato stalno izpopolnjevati. Stroškovne in prodajne cene, ki jih bo zagotavljal sistem kalkulacij, gotovo ne bodo edino vodilo pri sprejemanju odločitev o proizvodnji in prodaji, bodo pa izhodišče in opora za njihovo sprejemanje. Brez teh podatkov (naj so še tako približni) se podjetje proti splošnemu cilju (doseči na ravni podjetja ustrezen dobiček) giblje »brez kompasa in brez zemljevida«, kar pomeni, da ne vidi bližnjic in tudi ne opazi, da bi z uporabljenimi sredstvi in v danem času lahko doseglo višje cilje oziroma bi jih doseglo prej, kot je bilo predvideno. Doseženi poslovni izid podjetja kot celote sicer pove, kaj se je zgodilo, vendar ne pojasni, zakaj je podjetje pridelo dobiček ali izgubo, pri katerih proizvodih je podjetje ustvarjalo izgubo, pri katerih pa dobiček in kakšen bi bil dobiček, če bi proizvajalo in prodajalo drugačno kombinacijo proizvodov ali drugače izkoriščalo proizvodne zmogljivosti.

Na oblikovanje cen proizvodov vpliva veliko dejavnikov, od katerih je nekatere mogoče kvantificirati, drugih pa ne. Problematiko sestavljanja kalkulacij cen in oblikovanja prodajnih cen je smiselno obravnavati z vidika dveh položajev na trgu. V prvem primeru gre za proizvodnjo novega proizvoda, ko ima prodajalec možnost, da sam oblikuje prodajno ceno in zato potrebuje kalkulacijo polne lastne cene ter odstotek planiranega dobička. V drugem primeru gre za proizvodnjo proizvodov, ki se že proizvajajo in pojavljajo na trgu, ko so cene teh proizvodov že znane in prodajalec nanje ne more vplivati. Proizvajalcu takega proizvoda načeloma ni treba izračunavati polne lastne cene, pač pa je dovolj, da pozna njegove neposredne ali pa proizvajalne stroške in razliko do njegove prodajne cene, to je prispevek za kritje preostalih posrednih stroškov in za doseganje ustreznega dobička.

Kalkulacije kot podlaga za določanje prodajnih cen novih proizvodov, za katere ni vnaprej znanih tržnih cen

Pri novih ali močno spremenjenih proizvodih, ki jih na trgu še ni, je ključnega pomena, da s kalkulacijo določimo primerno prodajno ceno takega novega proizvoda. Pri tem vedno izhajamo iz stroškovne cene, izračunane za predvideni obseg proizvodnje in prodaje ter upoštevamo še planirani dobiček. Seveda to ne pomeni, da v takem primeru ne moremo določiti prodajne cene nižje od polne lastne cene ali z nižjo stopnjo dobička, kot je planirana. Vse je odvisno od tržnih razmer, poslovne strategije in politike oblikovanja cen v podjetju.

Kalkulacije kot podlaga za odločanje, če so prodajne cene znane

Če so prodajne cene proizvodov vnaprej dane in se odločamo o tem, ali bomo začeli (nadaljevali) s proizvodnjo proizvodov, ki se na trgu že prodajajo, s kalkulacijo presojava, ali se glede na dano (dosegljivo) prodajno ceno in s kalkulacijo ugotovljene stroške izplača začeti (nadaljevati) z neko proizvodnjo oziroma pri kolikšnem obsegu proizvodnje in kolikšnih stroških na enoto bi še bilo smiselno začeti novo proizvodnjo oziroma nadaljevati s proizvodnjo. Proizvajalna podjetja morajo torej tudi v primeru, ko gre za proizvode z znano prodajno ceno, najprej izračunati stroškovno (lastno) ceno svojega proizvoda in jo primerjati z dosegljivo tržno ceno za tak proizvod. Ko pridobimo podatek o dejanski stroškovni ceni in dosegljivi tržni ceni ter razliki med njima, pa moramo pri poslovnem odločanju upoštevati še obdobje, za katero sprejemamo odločitev (ali nameravamo proizvajati in prodajati proizvod na kratki rok ali na dolgi rok).

Odločanje na kratki in dolgi rok pri proizvodih, katerih tržne cene so vnaprej znane

Kadar so cene proizvodov na trgu dane, prodajalec nanje ne more vplivati. Svoje proizvode lahko prodaja po tej vnaprej dani ceni. Če stroški v zvezi s proizvodnjo in prodajo takih proizvodov dosegajo ali presegajo tako tržno ceno, je proizvajalec vedno pred dilemo, kaj naj naredi. Naj preneha s proizvodnjo in prodajo, naj poskuša z ukrepi za znižanje stroškov proizvodnje in prodaje, ali naj še naprej proizvaja in prodaja tudi take proizvode, če le z njihovo prodajno ceno pokriva del posrednih (stalnih) stroškov podjetja.

Predpostavimo, da so cene proizvoda, ki ga proizvajamo, na trgu padle. Stroški proizvodnje in prodaje so večji od tržne cene. Proizvajalec lahko takoj preneha s proizvodnjo takih proizvodov, vendar to pušča posledice (začasno nezaposleni delavci, neizkoriščene kapacitete itd.). Če se odloči, da bo poskušal z ukrepi za zmanjšanje stroškov, pomeni, da se bo problem razreševal na daljši rok. Odločitev, da bo nadaljeval s proizvodnjo in prodajo, saj s prodajno ceno pokriva del stalnih stroškov podjetja, je sicer smiselna, vendar je to lahko le kratkoročna odločitev. Proizvajalec se mora zavedati, da bo kljub temu na daljši rok moral ukrepati, saj s prodajno ceno pri tem proizvodu ne pokriva vseh stroškov in ustvarja izgubo. Naj to še dodatno pojasnimo s pomočjo naslednjega primera.

Livarna proizvaja odlitek A in odlitek B. Letno proizvede in proda 200.000 kosov odlitka A in 80.000 kosov odlitka B. Neposredni stroški za to proizvodnjo znašajo 28 mio EUR (16 mio za proizvod A in 12 mio za proizvod B). Posredni stroški podjetja znašajo 5 mio EUR. Prodajne cene so dane in znašajo 100 EUR za proizvod A in 170 EUR za proizvod B. Prihodek podjetja znaša 33,6 mio EUR (20 mio za proizvod A in 13,6 mio za proizvod B). Struktura kalkulacije lastne cene, prodajne cene in dobiček ter izguba so razvidni iz naslednje tabele:

	Proizvod A	Proizvod B
Izdelavni material	50	80
Izdelavno delo	30	70
Posredni stroški	13	30
Lastna cena	93	180
Prodajna cena	100	170
Dobiček / izguba	+ 7	- 10

Na podlagi teh podatkov bi lahko sklepali, da se proizvoda B ne izplača proizvajati, saj z njim ustvarjamo izgubo. Pri proizvodnji 80.000 kosov proizvoda B naredimo letno za 800.000 EUR izgube. S proizvodom A pa dosežemo letno 1.400.000 EUR dobička. Poslovni izid podjetja pa je pozitiven, saj smo na ravni celotnega podjetja dosegli 600.000 EUR dobička.

Na podlagi take kalkulacije lastne cene za proizvoda A in B se zdi logično, da je treba proizvodnjo proizvoda B opustiti, saj z njim ustvarjamo izgubo in zmanjšujemo dobiček, ki ga dosegamo s proizvodnjo proizvoda A. Tako sklepanje pa je prehitro in ne upošteva dejstva, da so posredni stroški v glavnem stroški vgrajenih zmogljivosti, ki se jih na kratek rok ne da zmanjšati ali odpraviti, zato se bodo ti stroški pojavljali tudi v primeru, da se ukine proizvodnja proizvoda B. Če bi se torej podjetje odločilo prenehati s proizvodnjo proizvoda B, bi vsi posredni oziroma stalni stroški podjetja na kratek rok bremenili proizvod A. Kalkulacija lastne cene tega proizvoda bi bila takale:

	Proizvod A
Izdelavni material	50
Izdelavno delo	30
Posredni stroški	25*
Lastna cena	105
Prodajna cena	100
Dobiček / izguba	- 5

* Izračun: $25 = 5.000.000 \text{ EUR} / 200.000 \text{ kosov}$

Podjetje z ukinitvijo proizvodnje proizvoda B ne bi izboljšalo svojega poslovnega izida, temveč bi začelo poslovati z izgubo.

Odločanje na podlagi kalkulacije polne lastne cene nas torej lahko vodi do napačnih zaključkov, če se odločamo kratkoročno in ne upoštevamo dejstva, da na kratek rok ne moremo bistveno spremeniti obsega posrednih stroškov podjetja. Za odločanje na kratek rok je vsekakor primerneje upoštevati kalkulacije neposrednih stroškov in stopenj prispevka za kritje posrednih stroškov. Poglejmo, do kakšnih rezultatov bi prišli s pomočjo take kalkulacije.

	Proizvod A	Proizvod B
Izdelavni material	50	80
Izdelavno delo	30	70
Vsi neposredni stroški	80	150
Prodajna cena	100	170
Prispevek za kritje*	20	20

* Prispevek za kritje je razlika med prodajno ceno in neposrednimi stroški.

Iz te kalkulacije izhaja, da oba proizvoda prispevata za kritje posrednih stroškov. S proizvodnjo proizvoda A bi pri letni proizvodnji 200.000 kosov dosegli 4 mio EUR prispevka za kritje posrednih stroškov (200.000 x 20), s proizvodnjo 80.000 kosov proizvoda B pa 1,6 mio EUR prispevka za kritje splošnih stroškov (80.000 x 20). Po tej kalkulaciji vidimo, da se izplača proizvajati tudi proizvod B, saj tudi ta prispeva h kritju posrednih stroškov.

Na podlagi navedenih podatkov lahko izračunamo stopnjo prispevka za kritje posrednih stroškov in dobička (stopnjo pokritja) na ravni podjetja in na ravni posameznih proizvodov.

Stopnja pokritja (SP) na ravni podjetja znaša:

$$SP = \frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{prihodki}} = \frac{\text{prihodki} - \text{nep. stroški}}{\text{prihodki}} = \frac{33,6 \text{ mio} - 28,0 \text{ mio}}{33,6 \text{ mio}} = 0,1666$$

Stopnja potrebnega pokritja, izračunana na ravni podjetja, pove, da je potrebno s prodajo proizvodov na vsak evro prihodka podjetja doseči 0,1666 EUR prispevka za kritje, da bi na ravni podjetja pokrili vse posredne stroške podjetja (5 mio EUR) in dosegli dobiček v višini 600.000 EUR.

Dejansko doseženi stopnji pokritja za proizvod A in za proizvod B pa sta:

$$SP \text{ za A} = \frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{prodajna cena}} = \frac{\text{prodajna cena} - \text{nep. stroški}}{\text{prodajna cena}} = \frac{100 - 80}{100} = 0,20$$

$$SP \text{ za B} = \frac{\text{prispevek za kritje}}{\text{prodajna cena}} = \frac{\text{prodajna cena} - \text{nep. stroški}}{\text{prodajna cena}} = \frac{170 - 150}{170} = 0,1176$$

Iz teh dveh izračunov je razvidno, da je stopnja dejanskega pokritja za proizvod A višja od stopnje potrebnega pokritja, izračunanega za podjetje kot celoto, stopnja pokritja za proizvod B pa nižja. To pove, da bo treba poslovanje s proizvodom B analizirati (sestaviti kalkulacijo lastne cene in jo primerjati s prodajno ceno), saj kljub temu da obstoječa prodajna cena prispeva k pokritju posrednih stroškov, ne vemo, ali pokriva vse stroške ali ne (ali ustvarja izgubo).

Ugotovitve iz obravnavanega primera je mogoče uporabiti v vseh podjetjih, ki proizvajajo proizvode, za katere so znane prodajne cene ter vsi neposredni stroški. Izračunati je treba stopnje pokritja ter nato pri tistih stopnjah, ki so nižje od povprečne stopnje na ravni podjetja, začeti raziskovati, ali je mogoče pri posameznem proizvodu še kaj storiti (bodisi glede zvišanja prodajne cene bodisi glede znižanja

neposrednih stroškov), da bi se obseg doseženega kritja povečal in bi stopnja doseženega prispevka za kritje dosegla povprečno potrebno stopnjo.

Normalno je, da so po posameznih proizvodih nekatere stopnje prispevkov za kritje višje, druge pa nižje od potrebne stopnje. Iz opazovanja samih stopenj prispevkov za kritje ni mogoče ugotoviti ali bo podjetje poslovalo pozitivno ali ne. Zato je potrebno izračunati še zneske doseženega prispevka za kritje, jih sešteti in seštevek primerjati s potrebnim (planiranim) zneskom prispevka za kritje, s katerim lahko pokrijemo vse posredne stroške in planirani dobiček na ravni podjetja.

Takšno izračunavanje in pregledovanje stopenj prispevkov za kritje posrednih stroškov in dobička sta preprosti in koristni zlasti kot vnaprejšnje odločanje o tem, pri katerih proizvodih bi kazalo proizvodnjo in prodajo povečevati, kje pa zadrževati oziroma iskati ukrepe, s katerimi bi bilo mogoče bodisi povečati prodajne cene bodisi znižati proizvodne stroške.

Zato je smiselno že ob pripravljanju letnega poslovnega načrta sestaviti preglednico vseh proizvodov, ki jih podjetje proizvaja, s podatki o njihovih neposrednih stroških in prodajnih cenah ter njihovih planiranih zneskih pokritja in stopnjah pokritja. Nato je treba preveriti, ali z načrtovanimi zneski pokritja dosežemo potrebno pokritje na ravni podjetja, ki bo zagotovilo pokritje vseh posrednih stroškov in doseganje planiranega dobička. Če tega ne dosežemo, je treba glede na proizvodne kapacitete ter tržne možnosti prodaje za vsak posamezen proizvod (zlasti pa za proizvode z nižjimi stopnjami prispevka za kritje) ugotavljati, kaj bi bilo mogoče doseči s povečanjem obsega proizvodnje in prodaje pri stroških proizvodnje.

Poenostavljen zgled take preglednice

Proizvod	Neposredni stroški	Prodajna cena	Prispevek za kritje	Stopnja pokritja na prodajno ceno	Količina prodaje	Vrednost neposrednih stroškov	Vrednost prodaje	Vrednost pokritja
A	800	1.500	700	0,466	200	160.000	300.000	140.000
B	2.000	2.200	200	0,091	300	600.000	660.000	60.000
C	2.300	3.000	700	0,233	70	161.000	210.000	49.000
D	3.500	5.700	2.200	0,386	500	1.750.000	2.850.000	1.100.000
E	700	650	-50	-	40	28.000	26.000	-
...
SKUPAJ								
Planirano				0,362		20.100.000	31.500.000	11.400.000
Potrebno				0,375		20.000.000	32.000.000	12.000.000

V predzadnji vrstici smo prikazali planirano stopnjo pokritja in planirane zneske na ravni podjetja ter ugotovili, da je skupni znesek predvidenega letnega prispevka za kritje (vrednost pokritja) 11.400.000 EUR prenizek, da bi dosegli potrebni znesek pokritja 12.000.000 EUR, ki je predviden v poslovnem načrtu podjetja za pokritje vseh preostalih stroškov in dobička, zato bi bilo treba ponovno preveriti, pri katerih proizvodih je treba poslovanje planirati drugače, da bomo dosegli ta znesek. Da bi dosegli tak znesek pokritja, bi morali na ravni podjetja izhajati iz potrebne stopnje pokritja v višini 0,375 – izračunano na ravni podjetja (zadnja vrstica v preglednici).

Preglednica stopenj pokritij je pripomoček za odločanje na kratek rok. Če znesek celotnega pokritja na ravni podjetja pokrije vse posredne stroške in zagotavlja planirani dobiček, smo dosegli zastavljeni cilj. Vendar obstaja možnost, da bi dosegli še boljše rezultate, tega pa nam ta pripomoček ne pove. Preglednica nam pove le, kateri proizvodi bolj prispevajo k uspešnosti in kateri manj. Ne pove pa nam, ali so med obravnavanimi proizvodi tudi taki, ki zmanjšujejo uspešnost poslovanja, ker kljub temu da pokrivajo del posrednih stroškov, ne pokrivajo vseh stroškov in ustvarjajo izgubo.

Na kratek rok se vsakemu podjetju izplača prevzeti nov posel, če s prihodki iz njega pokriva vse neposredne stroške in še vsak del posrednih (stalnih) stroškov. Vendar le ob naslednjih predpostavkah:

- da ima nezasedene proizvodne zmogljivosti,
- da naročnik ne bo tudi v prihodnje zahteval prodaje po enaki ceni.

Logika, da se izplača proizvajati in prodajati, vse dokler s prodajno ceno dosežemo vsaj en evro pokritja, je uporabna le na kratek rok. Na daljši rok bomo propadli, če s pokritjem ne bomo pokrili tudi vseh posrednih stroškov. Res pa je, da če z nekaterimi proizvodi dosežemo višja pokritja od potrebnih, potem lahko z nekaterimi drugimi proizvodi dosežemo tudi nižja pokritja od potrebnih (če jih pač moramo iz različnih razlogov prodajati pod lastno ceno). Na daljši rok pa je treba razmisliti, kaj s takimi proizvodi storiti, saj proizvodnja pri obstoječih stroških in prodaja po danih cenah zmanjšujeta možni dobiček na ravni podjetja. Na daljši rok moramo torej izračunati tudi polne lastne cene in zato uporabiti ustrezno metodo kalkulacije cene.

Ker moramo v podjetjih vseskozi sprejemati tako kratkoročne kot dolgoročne odločitve, ni dovolj, da vzpostavimo le sistem kalkulacij na podlagi neposrednih ali proizvodjalnih stroškov in ugotavljanja doseženega pokritja, temveč je potrebno vseskozi analizirati odvisnost med neposrednimi in posrednimi stroški oziroma razmišljati o možnih sodilih za razporejanje posrednih stroškov in tako skušati sestaviti čim bolj zanesljivo kalkulacijo polne lastne cene. Odločanje na dolgi rok mora vedno temeljiti na ocenah predvidenih polnih lastnih cen poslovnih učinkov.

Odločanje na kratki in dolgi rok pri proizvodih, za katere ni vnaprej znanih tržnih cen

Podjetja, ki razvijajo nove proizvode, sama določajo njihove prodajne cene, praviloma na podlagi proizvodnih stroškov in dobička po principu zidanja cene. Prodajna cena se v takem primeru določi na podlagi polne lastne cene ter tržno dosegljivega dobička.

Če pa ima podjetje proste proizvodne zmogljivosti in dobi povpraševanje za proizvodnjo nekega izdelka, je smiselno na kratek rok tak proizvod prodajati tudi po ceni, ki pokriva le dejansko nastale dodatne stroške take proizvodnje. V takem primeru so namreč vsa proizvodna sredstva že na voljo, stroški nastajajo ne glede na to, ali se uporabljajo ali ne. Dodatni stroški, ki nastanejo, so le:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- neposredni stroški porabljene energije.

Seveda se mora podjetje pri odločitvi za prodajo po tako nizki prodajni ceni (ki pokriva le dodatne stroške) zavedati, da je tako povpraševanje smiselno sprejeti le, če gre za enkraten posel na zelo kratek rok. Če so proste kapacitete razpoložljive na daljši rok, je namreč mogoče dobiti tudi boljšo ponudbo in doseči višje cene. Prav tako tak posel ne sme vplivati na oblikovanje prodajnih cen za morebitna kasnejša pričakovanja istega kupca.

Na daljši rok pa mora podjetje, ki razvija nove izdelke, oblikovati ceno na podlagi vseh stroškov in ustreznega dobička v celotni življenjski dobi izdelka, pri čemer mora upoštevati tudi razmere na trgu in pričakovano povpraševanje.

mag. Marko Lozej