
5. konferenca DAES

Sodobni izzivi menedžmenta v agroživilstvu

Pivola
18.-19. marec 2010

društvo agrarnih
ekonomistov slovenije



DAES

Sodobni izzivi menedžmenta v agroživilstvu

Uredil:

dr. Črtomir Rozman in dr. Stane Kavčič

Programski odbor:

dr. Jernej Turk (predsednik), dr. Emil Erjavec, dr. Črtomir Rozman, Branko Ravnik, mag. Neva Pajntar, dr. Karmen Pažek, dr. Darja Majkovič, dr. Andreja Borec, dr. Andrej Udovč, dr. Stane Kavčič, dr. Miroslav Rednak, dr. Martin Pavlovič.

Izdajatelj:

Društvo agrarnih ekonomistov - DAES; zanj Emil Erjavec

Prelom in priprava za tisk:

dr. Stane Kavčič, mag. Ajda Kermauner Kavčič

Oblikovanje naslovnice:

Grega Kropivnik in Potens d.o.o.

Tisk:

Potens d.o.o.

1. izdaja

Naklada 250 izvodov

Domžale, 2010

Prispevki so recenzirani. Za jezikovno pravilnost in vsebino odgovarjajo avtorji.

CIP - Kataložni zapis o publikaciji
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana

338.43(497.4)(082)

338.43(497-15)(082)

63:339.923:061.1EU(082)

DRUŠTVO agrarnih ekonomistov Slovenije. Konferenca (5 ; 2010 ; Maribor)

Sodobni izzivi menedžmenta v agroživilstvu / 5. konferenca DAES,
Pivola, 18.-19. marec 2010 ; [uredil Črtomir Rozman in Stane Kavčič].

- 1. izd. - Ljubljana : Društvo agrarnih ekonomistov Slovenije - DAES, 2010

ISBN 978-961-91094-5-8

1. Gl. stv. nasl.

250170112

I. Orodja za podporo poslovnemu odločanju

MANAGERSKA ORODJA ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV IN POSLOVODNO ODLOČANJE NA PRIMERU VINSKE KLETI

Andrej VALENTINČIČ^a, Štefan BOJNEC^b

IZVLEČEK

Prispevek prikazuje razvoj modela razvrščanja posrednih stroškov pri vinarski proizvodnji z namenom pridobivanja kakovostnejših informacij za poslovodstvo. Posredni stroški imajo vedno večji delež v vseh stroških. Razviti model prerazporeditve posrednih stroškov temelji na aktivnostih poslovnega procesa, kar je pomembna izboljšava v primerjavi s tradicionalnimi in pogosteje uporabljenimi načini razporejanja stroškov. Predstavljeni model vključuje vse pomembnejše dejavnike podjetja v vinski panogi in ga je kot takega mogoče takoj uvesti v Vinsko klet »Goriška Brda«. Z upoštevanjem še dodatnih spremenljivk v panogi ga lahko postavimo kot model razporejanja posrednih stroškov v vseh drugih vinskih podjetjih v panogi.

Ključne besede: podjetje, controlling, informacijski sistemi, stroški na podlagi aktivnosti, cena

MANAGERIAL TOOLS FOR BUSINESS COST MANAGEMENT AND DECISION MAKING: THE CASE OF THE WINE CELLAR

ABSTRACT

This paper presents development of a model for arrangement of indirect costs in wine production with an aim to gain better information for decision making. Wine producing companies face with constantly growing share of indirect costs in comparison to all other costs. Consequently the importance of their redeployment is becoming even more important in order to gain better cost information about each particular product. The model has been developed on basis of existing business process which gives the model a key differentiation in comparison to the existing ways of cost allocation. Moreover, such an approach includes all key business factors that should be considered in wine industry and is therefore directly applicable to »Goriška Brda« Wine Cellar. By taking into account additional wine-trade related factors/variables the model could also be used for indirect cost-allocation in other wine-trading related businesses.

Key words: enterprises, controlling, information systems, Activity-Based Costing, price

^a Fakulteta za management Koper, Prilesja 2a, 5210 Deskle; andrej.valentincic@klet-brda.si

^b Fakulteta za management Koper, Cankarjeva 5, 6104 Koper; stefan.bojnec@fm-kp.si, stefan.bojnec@siol.net

1 Uvod

Podjetje, ki želi uspešno poslovati, mora imeti na voljo informacije o stroških in druge evidence o svojem poslovanju ter čim več informacij o konkurentih. Za preživetje podjetja v naraščajoči konkurenci in uveljavljanju na zahtevnih svetovnih trgih so ključne kakovostne in pravočasne informacije, ki omogočajo sprejemanje pravih odločitev o poslovanju ob pravem času. Obstoječi sistemi spremljanja stroškov pogosto ne dajejo potrebnih informacij za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev. Razvitih je bilo več sodobnih managerskih orodij, povezanih z obvladovanjem stroškov, ki dajejo ustrezne podlage za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev. Končni cilj obvladovanja stroškov je zagotoviti informacije, potrebne za ugotavljanje vrednosti proizvoda, ki ga ponujamo kupcem. Teh informacij nam koncept tradicionalnega stroškovnega računovodstva ne omogoča. Omogoča pa jih koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. activity based costing, slov. metoda ABC) (Drury, 1994)

Obračunavanje stroškov na podlagi koncepta ABC zagotavlja precej bolj zanesljivo sliko o odnosih med stroški in aktivnostmi poslovnega procesa kot tradicionalno stroškovno računovodstvo. Tako so možne boljše poslovne odločitve in posledično nižanje stroškov poslovanja. Metodologija omogoča analizo stroškov podjetja, analizo aktivnosti, ki povzročajo stroške ter obremenitev proizvodov in storitev s stroški teh aktivnosti. Je temelj za upravljanje stroškov in poslovanje na podlagi aktivnosti (Oliver, 2000).

V okoliščinah, ko postaja proizvodni proces vedno bolj raznolik in ko narašča delež splošnih stroškov, se pomen ekonomsko-poslovnih informacij v zvezi s pravih in popolnim zajemanjem stroškov po stroškovnih nosilcih ter poslovodnim odločanjem povečuje. Metode spremljanja stroškov, ki so jih uporabljali v preteklosti in imajo svoj izvor v množični proizvodnji, ne upoštevajo dejstva, da različni proizvodi, trgi in kupci povzročajo različne splošne stroške. Pri kalkuliranju s povprečnimi stroški so nekateri proizvodi ali kupci podcenjeni, drugi precenjeni. Nujno postaja poznavanje dejanskih stroškov podjetja v primerjavi s stroški, ki jih ima konkurenca.

Koncept analize stroškov po aktivnostih omogoča optimizacijo portfelja kupcev, proizvodov, storitev, distribucijskih kanalov in vpogled v upravičenost vlaganj v izboljšave poslovnega procesa. Potrebno je poznavanje ciljnih stroškov in stroškov morebitnih konkurentov na mednarodnih trgih, ki jih trg priznava posameznim proizvodom. S ciljnim ugotavljanjem stroškov ugotovimo stroškovno in dobičkonosno sliko za vsak proizvod, tržni segment in za vse ključne kupce po domačih in mednarodnih pogojih poslovanja. Ciljno ugotavljanje stroškov povezujemo s strateško stroškovno analizo, ki temelji na primerjanju stroškov podjetja s stroški konkurenčnih podjetij. Kot učinkoviti se izkazujeta obvladovanje stroškov podjetja skozi celotno življenjsko obdobje proizvoda in zniževanje stroškov po konceptu ravno ob pravem času. Uporaba standardnih stroškov je postala nepogrešljiva pri predračunih za opredeljevanje prihodnjih stroškov, pri poslovnih odločitvah, za kontrolo stroškov in vrednotenje dosežkov posameznih mest odgovornosti. Pri merjenju dosežkov mest odgovornosti imajo bistveno vlogo standardni stroški in stroški v mednarodnih pogojih poslovanja, saj so odniki uresničenegega od načrtovanega eno izmed pomembnih meril za ocenjevanje dosežkov posameznih mest odgovornosti. Novost na tem področju je tudi merilo rezidualni dobiček, ki je

eden izmed glavnih jamstev, da se pri investicijskih odločitvah upošteva interes podjetja in ne le interes posameznega naložbenega mesta. Za uresničevanje sodobnega vodenja postaja pomembno presojanje prodajnih cen. V ospredje prihaja koncept vodenja, ki temelji na načelih obvladovanja kakovosti v vseh procesih. Pomen novih metod narašča tudi v povezavi z oblikovanjem strateških odločitev (Turin, 2004).

Za podporo poslovnim procesom je treba razviti dinamičen sistem analize stroškov, ki bi povezal prednosti posameznih računovodskih in ekonomskih metod. Namen je opozoriti na spremljanje in analiziranje stroškov na način, ki omogoča pripravo ustreznih informacij za oblikovanje in izvajanje strateških odločitev, ter predstaviti sodobne koncepte, ki obravnavajo različne vidike analize z namenom iskanja možnosti za izboljšanje poslovanja. Pri tem je posebej izpostavljen koncept vrednotenja stroškov po ABC.

2 Model razporejanja stroškov za potrebe poslovnega odločanja v Vinski kleti »Goriška Brda«

V razmerah, ko so znanje in informacije temeljni vir konkurenčnosti, je vzpostavitev ustreznega sistema spremljanja in obračunavanja stroškov pomemben dejavnik za učinkovito delovanje podjetja. Glede na stroškovno nekonkurenčnost številnih slovenskih podjetij ocenjujemo, da se stroškovnim ciljem daje premajhen poudarek. Pri tem tudi podjetja, ki poslujejo v vinski panogi, niso izjema. Z namenom razvoja sodobnejšega sistema razvrščanja stroškov je v prispevku prikazan nov sistem razvrščanja stroškov za podjetje, ki se ukvarja s pridelavo grozdja in proizvodnjo vina.

2.1 Obstoječi sistem razvrščanja stroškov v Vinski kleti »Goriška Brda«

Pod pojmom razvrščanja ali razporejanja stroškov na stroškovne nosilce razumemo različne tehnike prenašanja stroškov. Poseben problem pri razporejanju stroškov na stroškovne nosilce so posredni stroški, ki jih je povzročilo dva ali več stroškovnih nosilcev. Pri postopku razporejanja stroškov na stroškovne nosilce se kot vmesni člen pojavljajo stroškovna mesta. Ta nam olajšajo razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, poleg tega pa omogočajo ugotavljanje uspešnosti posameznih organizacijskih delov (stroškovnih mest). Če podjetje izdeluje proizvode v fazni proizvodnji, imamo opravka s končnimi stroškovnimi nosilci, ki so namenjeni trgu, ter z začasnimi stroškovnimi nosilci, katerih stroški bodo na koncu preneseni na končne učinke (Pučko in Rozman, 1996).

Posredni stroški se na stroškovne nosilce običajno prenašajo s pomočjo ključev oziroma razdelilnikov. Ključ lahko opredelimo kot razmerje med posrednimi stroški in osnovo za razporejanje stroškov. V ospredju proučevanja je iskanje primerne osnove za razporejanje stroškov. Primerna osnova za razporejanje posrednih stroškov je tista, ki nam bo omogočila, da bomo na stroškovne nosilce prenesli le tiste stroške, ki so z njimi v vzorčni zvezi oziroma so zaradi njih nastali (Melavc in Milost, 2003, 245).

$$K = \frac{\Sigma \text{Posredni stroški}}{\text{Izbrana osnova za dodajanje}}$$

K = Ključ za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce. Ključ, ki ga za prenašanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce oziroma posamezne proizvode vina uporabljajo v Vinski kleti »Goriška Brda«, je sestavljen iz predvidene količine polnjenega vina v tekočem letu in skupnih posrednih stroškov v preteklem letu. Ta ključ je enoten, kar pomeni, da se pri razporejanju posrednih stroškov ne upoštevajo značilnosti posameznih stroškov kot tudi ne značilnosti posameznih stroškovnih nosilcev, oziroma končnega proizvoda. Ključ, ki ga v Vinski kleti »Goriška Brda« uporabljajo za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce (K_{VKGB}), je naslednji:

$$K_{VKGB} = \frac{\text{Skupni posredni stroški v preteklem letu}}{\text{Predvidena količina polnjenega vina v tekočem letu v litrih}}$$

2.1.1 Izračun lastne cene proizvoda v Vinski kleti »Goriška Brda«

Sistem razvrščanja stroškov sočasno opredeljuje tudi način za izračun lastne cene proizvoda, ki je eden izmed pomembnih kazalnikov za poslovodstvo pri sprejemanju odločitev o nadaljnjih strateških aktivnostih v podjetju. Glede na to, da podjetje končno ceno proizvoda zaradi zaostrenih konkurenčnih razmer le redko določa samo, je uspešnost podjetja odvisna prav od dejanske lastne cene proizvoda in sposobnosti poslovodstva, da doseže čim večjo razliko v ceni in donos. Za ugotavljanje lastne cene proizvoda mora podjetje razviti takšen model, ki bo omogočil čim natančnejši izračun lastne cene proizvoda. Izračun v podjetju Vinska klet »Goriška Brda« je narejen zelo enostavno. Podatki, ki jih zajema, temeljijo na posrednih stroških predhodnega leta in dejanskih neposrednih stroških, ki se vodijo po tekočih cenah. Postopek izračuna je naslednji:

1. korak: Opredelitev stroškov po stroškovnih mestih in naravi stroškov. Podlaga za izračun lastne cene proizvoda v Vinski kleti »Goriška Brda« je zbir stroškov, ki so po naravi stroškov razdeljeni na posamezna stroškovna mesta.

2. korak: Opredelitev predvidene količine ustekleničenega vina. Podatek o celotni predvideni količini ustekleničenega vina v tekočem letu vsebuje že ključ za prerezporejanje posrednih stroškov. V drugem koraku tako podjetje opredeli predvideno količino ustekleničenega vina. Določi jo na podlagi podatkov o prodanih količinah ustekleničenega vina v preteklem letu, načrta prodaje za tekoče leto in glede na zaloge že ustekleničenega vina. Predvidena količina ustekleničenega vina v letu 2006, ki je v Vinski kleti »Goriška Brda« bila uporabljena za prerezporeditev posrednih stroškov na liter vina, je bila 7.606.054 litrov.

3. korak: Izračun posrednih stroškov na liter ustekleničenega vina. V tretjem koraku na podlagi podatka o predvideni količini ustekleničenega vina, pridobljenega v drugem koraku, izračunajo višino posrednih stroškov, ki jo razporedijo na liter vina. Pri prerezporeditvi posrednih stroškov na liter vina je upoštevana predvidena količina polnjenja vina v letu 2006, ki je bila 7.606.054 litrov. Na koncu dobimo skupek vseh posrednih stroškov na liter vina, ki je znašal 172,53 SIT.

4. korak: Izračun lastne cene proizvoda. Podjetje pride do lastne cene proizvoda tako, da sešteje povprečni posredni strošek ustekleničenega vina, dobljen v tretjem koraku in neposredne stroške posameznega proizvoda. Med neposredne stroške proizvoda sodijo stroški grozdja in embalaže (steklenica, zamašek, etiketa, kapica, karton in podobno). Tako dobimo, da je lastna cena proizvoda Quercus Rebula v letu 2006 znašala 432,54 SIT.

2.1.2 Pomanjkljivosti obstoječega sistema razvrščanja stroškov

Posredni stroški so v Vinski kleti »Goriška Brda« porazdeljeni po stroškovnih mestih, od tam pa so z enostavnim izračunom preneseni na stroškovne nosilce. Podjetje proizvaja številne različne proizvode, ki se razlikujejo po proizvodnem obsegu, vrstah in obsegu porabljenega materiala in storitev ter po proizvodnih zahtevah. Posamezne vrste proizvodov se proizvajajo ročno, druge na avtomatskih linijah, nekatere pa zahtevajo višjo tehnološko obdelavo. Vse to povzroča različno sestavo posrednih stroškov. Obstoječi sistem razvrščanja stroškov je preveč enostaven in ne daje ustreznega izračuna lastne cene za posamezen proizvod. Še posebno je to problematično zaradi tega, ker podjetje vodi politiko blagovnih znamk v različnih kakovostnih in cenovnih razredih. Postopki za proizvodnjo posamezne blagovne znamke oziroma proizvoda se zelo razlikujejo, s tem pa tudi posredni stroški. To pomeni, da z obstoječim načinom razporejanja posrednih stroškov ne dobijo dovolj natančne lastne cene posameznega proizvoda, kar je razlog za izboljšavo natančnosti trenutne kalkulacije. V podjetjih, kjer se proizvaja ena sama vrsta proizvodov, je enoten ključ prerazporejanja posrednih stroškov na končne proizvode povsem zadovoljiv. Nikakor pa to ne ustreza takrat, ko podjetje proizvaja različne proizvode, ki imajo zaradi svojih posebnosti različni vpliv na nastajanje posrednih stroškov. Glede na dejstvo, da v Vinski kleti »Goriška Brda« uporabljajo enoten ključ za prerazporejanje posrednih stroškov na končne proizvode, obstaja velika verjetnost, da izračun lastne cene proizvoda ni ustrezen. Ker obstaja več različnih proizvodnih programov, ne moremo predpostaviti, da enakomerno prispevajo k nastanku posrednih stroškov. V zadnjih desetih letih pa se je proizvodni program v Vinski kleti »Goriška Brda« zelo diverzificiral. Zaradi različnih značilnosti proizvodnega procesa in z njim povezanih stroškov, ki so povezani s proizvodnjo posameznih proizvodnih skupin, je postal ta način prerazporejanja posrednih stroškov zastarel in neuporaben.

2.2 Razvoj novega sistema razvrščanja stroškov v Vinski kleti »Goriška Brda«

Na podlagi raziskave stroškov, stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev in ključev za porazdelitev stroškov ugotavljamo, da sta obstoječi sistem razvrščanja stroškov in iz njega izhajajoč izračun lastne cene proizvoda preveč pavšalna. Vodstvu ne dajeta ustreznih informacij za pravilno poslovodno odločanje glede prodajnih cen posameznih proizvodov. Politika prodajnih cen pa je za podjetje temelj, ki mu omogoča nadaljnje poslovanje in doseganje pozitivnega poslovnega rezultata. Z namenom izboljšanja načina izračuna lastne cene proizvoda v Vinski kleti »Goriška Brda« tako, da bi ta prinesel realnejše rezultate, v nadaljevanju prispevka prikazujemo nov model za spremljanje in razvrščanje stroškov, ki temelji na sistemih obvladovanja stroškov za kakovostnejše poslovodno odločanje kot tradicionalni računovodski sistemi.

2.2.1 Razvoj modela razvrščanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

V sestavi stroškov se zmanjšuje delež neposrednih stroškov, saj podjetja uvajajo v proizvodne procese nove tehnologije, ki nadomeščajo delavce. Nove informacijske tehnologije izpodrivajo administrativne delavce, naj bo to na področju računovodstva, nabave ali prodaje. Z naraščanjem deleža splošnih stroškov v

celotnih stroških podjetja se je zmanjšal delež neposrednega dela. To je pomembno, ker so podjetja delovne ure zelo pogosto uporabljala za podlago razporejanja splošnih stroškov. Nove metode temeljijo na ugotavljanju stroškov na podlagi metode ABC. Temeljna ideja ugotavljanja stroškov je, da stroškov ne povzročajo proizvodi oziroma storitve, temveč aktivnosti, proizvodi oziroma storitve pa so potrošniki teh aktivnosti. Računovodstvo aktivnosti v nasprotju s tradicionalnim pristopom ne ugotavlja stroškov po stroškovnih mestih, ampak po aktivnostih. Metoda ABC tako omogoča, da se večina stroškov razporeja na proizvodne nosilce neposredno in ne prek stroškovnih mest.

2.2.2 Izračun lastne cene proizvoda po metodi ABC za Vinsko klet »Goriška Brda«

Ob upoštevanju teoretičnih izhodišč metode ABC ter posebnosti stroškov in produktov Vinske kleti »Goriška Brda« je izračun lastne cene proizvoda predstavljen kot zaporedje korakov, in sicer:

1. korak: Opredelitev glavne aktivnosti podjetja. Z analizo, pogovori v podjetju in s pomočjo strokovne literature ugotavljamo, da se v podjetju izvajajo naslednje aktivnosti, ki so potrebne, da se lahko izvede proizvodni proces in se uresničijo cilji podjetja: priprava, prevzem in predelava grozdja; predelava, vinifikacija in ustekleničenje vina (aktivnosti, povezane s proizvodnjo vina: proizvodni proces od mošta do ustekleničenega vina); skladiščenje vina; trženje vina.

2. korak: Določitev stroškov po aktivnostih in dejavnikih, ki vplivajo na stroške posameznih aktivnosti v Vinski kleti »Goriška Brda« (preglednica 1).

Preglednica 1: Aktivnosti in dejavniki stroškov v Vinski kleti »Goriška Brda«

Aktivnosti	Dejavniki
Priprava, prevzem in predelava grozdja	prevzemanje predelava grozdja
Predelava in vinifikacija vina	enologija kletarjenje ustekleničenje
Skladiščenje vina	skladiščenje odprtega vina skladiščenje ustekleničenega vina
Trženje vina	marketing transport prodaja v horeci prodaja v lastnih maloprodajah prodaja v trgovini

Vir: Vinska klet »Goriška Brda« in Valentinčič 2009

3. korak: Določitev nosilcev aktivnosti stroškov, ki je namenjen ugotovitvi stroškov po posameznih procesih v podjetju in s tem oblikovanju stroškovnih bazenov oziroma nosilcev aktivnosti stroškov (preglednica 2). Stroški so porazdeljeni glede na

aktivnosti, ki se v podjetju izvajajo skozi proces poslovanja. Zajete so aktivnosti od prevzema grozdja, predelave, vinifikacije, ustekleničenja vina do skladiščenja in na koncu še proces trženja.

4. korak: Izračunavanje ključev. Porazdelitveni ključji so namenjeni porazdelitvi posrednih stroškov iz stroškovnih bazenov na posamezne kakovostne razrede vina (namizno, kakovostno, vrhunsko).

Preglednica 2: Stroški po stroškovnih bazenih oziroma nosilcev aktivnosti stroškov kot podlaga za izračun lastne cene proizvoda po metodi ABC za leto 2005 (v SIT)

	Surovine in material	Storitve	Amortizacija	Delo	Obresti	Drugi stroški	Stroški po stroškovnih bazenih
Priprava, prevzem in predelava grozdja:							146.219.686
Prevzemanje grozdja	927.872	8.926.452	657.619	29.812.545	5.487.667	1.862.546	47.674.701
Predelava grozdja	52.937.147	10.037.413	12.420.526	15.799.686	5.487.667	1.862.546	98.544.985
Predelava, vinifikacija in ustekleničenje vina:							357.104.738
Enologija	22.937.147	8.307.387	10.657.619	57.569.826	5.487.667	1.862.546	106.822.192
Kletarjenje	22.937.147	5.307.387	10.657.619	42.569.826	5.487.667	1.862.546	88.822.192
Ustekleničenje	33.835.784	14.777.942	2.274.035	103.222.380	5.487.667	1.862.546	161.460.354
Skladiščenje vina:							178.444.303
Skladiščenje odprtega vina	927.872	17.056.528	105.726.947	15.569.826	5.487.667	1.862.546	146.631.386
Skladiščenje ustekleničenega vina	927.872	3.307.387	5.657.619	14.569.826	5.487.667	1.862.546	31.812.917
Trženje vina:							630.467.136
Marketing	8.198.606	67.615.191	12.657.619	14.064.051	5.487.667	1.862.546	109.885.680
Transport	23.435.747	41.044.218	5.389.926	39.241.376	5.487.667	1.862.546	116.461.480
Prodaja v horeci	6.164.962	17.307.387	5.657.619	43.569.826	5.487.667	1.862.546	80.050.007
Prodaja v lastni maloprodaji	8.808.063	34.871.372	8.846.074	49.844.427	5.487.667	1.862.546	109.720.149
Prodaja v trgovini	5.421.871	101.732.981	17.579.407	82.265.349	5.487.667	1.862.546	214.349.821
Skupaj	187.460.089	330.291.647	198.182.628	508.098.945	65.852.007	22.350.547	1.312.235.863

Vir: Vinska klet »Goriška Brda« in Valentinčič 2009

Osnovni porazdelitveni ključji so predvidene količine ustekleničenega vina v letu 2006 v litrih po posameznih kakovostnih razredih, in sicer: porazdelitveni ključ za vse vino: 7.606.054,00 litra, porazdelitveni ključ za vrhunsko vino: 760.605,40 litra, porazdelitveni ključ za kakovostno vino: 5.155.448,60 litra, porazdelitveni ključ za namizno vino: 1.690.000,00 litra.

Za posamezne stroškovne bazene uporabimo naslednje ključje za porazdelitev posrednih stroškov na posamezne kakovostne razrede vin:

Stroškovni bazen Priprava, prevzem in predelava grozdja: vrhunski program 30 % splošnih stroškov, kakovostni program 47,5 % splošnih stroškov, namizni program 22,5 % splošnih stroškov.

Stroškovni bazen Predelava in vinifikacija vina: vrhunski program 36,7 % splošnih stroškov, kakovostni program 43,3 % splošnih stroškov, namizni program 20 % splošnih stroškov.

Stroškovni bazen Skladiščenje vina: vrhunski program 20 % splošnih stroškov, kakovostni program 52,5 % splošnih stroškov, namizni program 27,5 % splošnih stroškov.

Stroškovni bazen Trženje vina: vrhunski program 42 % splošnih stroškov, kakovostni program 49 % splošnih stroškov, namizni program 9 % splošnih stroškov.

V stroškovnih bazenih predelava in vinifikacija ter trženje vina je odstotkovna porazdelitev med posameznimi segmenti najprej opredeljena za porazdelitev posrednih stroškov znotraj posamezne aktivnosti stroškovnega bazena in šele nato na posamezne segmente.

5. korak: Uporaba porazdelitvenih ključev za prerazporeditev posrednih stroškov iz posameznih stroškovnih bazenov na proizvode (preglednica 3).

Preglednica 3: Porazdelitev posrednih stroškov na liter vina po metodi ABC za leto 2005

	Posredni stroški po stroškovnih bazenih (v SIT)	Ključ za porazdelitev posrednih stroškov na kakovostne razrede	Posredni stroški po kakovostnih razredih (v SIT)	Posredni stroški na liter vina (v SIT)	Osnovni porazdelitveni ključ po litrih
Priprava, prevzem in predelava grozdja:	146.219.686,00				
Vrhunsko vino		0,3	43.865.905,80	57,67	760.605,40
Kakovostno vino		0,48	69.454.350,85	13,47	5.155.448,60
Namizno vino		0,23	32.899.429,35	19,47	1.690.000,00
Predelava in vinifikacija vina:	357.104.738,20				
Vrhunsko vino		0,33	119.023.009,24	156,48	
Kakovostno vino		0,52	184.516.018,23	35,79	
Namizno vino		0,15	53.565.710,73	31,7	
Skladiščenje vina:	178.444.302,70				
Vrhunsko vino		0,2	35.688.860,54	46,92	
Kakovostno vino		0,53	93.683.258,92	18,17	
Namizno vino		0,28	49.072.183,24	29,04	
Trženje vina:	630.467.136,20				
Vrhunsko vino		0,42	264.796.197,20	348,14	
Kakovostno vino		0,49	308.928.896,74	59,92	
Namizno vino		0,09	56.742.042,26	33,58	
Skupaj posredni stroški	1.312.235.863,10				

Vir: Vinska klet »Goriška Brda« in Valentinčič 2009

Skupni stroški v posameznih stroškovnih bazenih so najprej s pomočjo ključev razdeljeni na posamezne kakovostne razrede vina, nato pa so le ti deljeni z osnovnimi porazdelitvenimi ključi, ki pripadajo posameznim kakovostnim kategorijam vina.

Preglednica 4: Posredni stroški po kakovostnih razredih vina na liter vina (2005 v SIT)

Kakovostni razred vina	Posredni strošek na liter vina
Vrhunsko vino	609,22
Kakovostno vino	127,36
Namizno vino	113,77

Vir: Vinska klet »Goriška Brda« in Valentinčič 2009

Porazdeljene posredne stroške preračunamo na liter ustekleničenega vina po posameznih segmentih kakovostnega razreda vina (preglednica 4).

6. korak: Izračun lastne cene proizvoda

Preglednica 5: Izračun lastne cene proizvoda za vino Quercus Rebula po metodi ABC (2005, v SIT)

Vrsta stroška		Stroški na liter vina	Stroški na 0,75 l vina
Neposredni stroški	Osnovni material	290,00	217,50
	Finalizacija	85,67	85,67
Posredni stroški		609,22	456,92
Skupaj			760,09

Vir: Vinska klet »Goriška Brda« in Valentinčič 2009

V preglednici 5 je prikazan primer izračuna lastne cene proizvoda po novem načinu za vino Quercus Rebula. Izračunana lastna cena proizvoda je 760,09 SIT na steklenico vina z vsebnostjo 0,75 litra. V novem izračunu sta upoštevana dva neposredna stroška: osnovni material in finalizacija. Ta dva stroška sta povsem enaka kot tista, ki sta upoštevana v obstoječem izračunu lastne cene proizvoda Vinske kleti »Goriška Brda«. Razlika pa je v višini posrednih stroškov, ki pripadajo proizvodu Quercus Rebula. Ker gre za vrhunsko vino, je upoštevan povprečen strošek na liter vrhunskega vina, ki je dobljen v petem koraku, torej 609,22 SIT na liter. Glede na to, da se proizvod polni v embalažo 0,75 litra, je izračun lastne cene proizvoda v zadnji koloni tabele narejen na temu ustrezno količino in znaša 760,09 SIT.

Razvrščanje posrednih stroškov s pomočjo sistema ABC omogoča upoštevanje različnih aktivnosti, ki so vključene v proizvodni proces. Primer izračuna lastne cene

za vino *Quercus Rebula* je pokazal, da so ob upoštevanju nosilcev aktivnosti splošni stroški na liter vrhunskega vina bistveno višji. Primerjava dobljenih rezultatov nam kaže, da se posredni stroški na liter vina zvišujejo glede na kakovost vina, kar je tudi logično, saj se proizvodnja kakovostnejših programov bistveno razlikuje od proizvodnje tistih nižje kakovosti.

Predlagani model ABC za izračun lastne cene proizvoda je v vinski panogi v Sloveniji novost, saj ga doslej nismo zasledili v nobenem podjetju. Ta model zaradi večje natančnosti pri razporejanju posrednih stroškov na njihove dejanske nosilce poslovodstvu omogoča sprejemanje pravilnejših odločitev.

3 Sklep in implikacije

Prispevek metodološko prikaže možnosti izboljšav pri razporejanju dela proizvodnih stroškov pri vinarski dejavnosti. Predlaga celovitejši pristop k izračunu lastne cene proizvodov vinarskega podjetja. Na podlagi analize in izračunov lastne cene proizvodov v podjetju Vinska klet »Goriška Brda« ugotavljamo, da je sedanji sistem izračuna posplošen. Pri primerjavi rezultata, ki ga podjetje izračuna z obstoječim sistemom razporejanja stroškov, z rezultatom, ki ga dobimo z razvrščanjem stroškov s pomočjo metode ABC, ugotavljamo velika odstopanja. Na primeru izračunov za leto 2005, so izračunani posredni stroški na liter vina po starem izračunu, ki ga uporabljajo v podjetju: 172,53 SIT za vse kakovostne razrede vina. Posredni stroški na liter vina, izračunani po metodi ABC: 609,22 SIT za vrhunsko vino, 127,36 SIT za kakovostno vino in 113,77 SIT za namizno vino. Izhaja pomembnost razporeditve stroškov na posamezne stroškovne nosilce in način vodenja računovodskih evidenc za namene ugotavljanja končnih rezultatov podjetja in za pomoč poslovodstvu pri sprejemanju poslovnih odločitev. Zaradi pomanjkljivih izračunov je možno sprejeti napačne odločitve, ki imajo lahko za podjetje negativne posledice. Določitev prodajne cene pod lastno ceno proizvoda podjetje kaj kmalu pripelje v težave. V našem primeru vidimo predvsem veliko odstopanje pri porazdelitvi splošnih stroškov pri vrhunskem programu, kjer je razlika v proizvodnem procesu predelave in proizvodnje vina po različnih segmentih velika.

4 Literatura

- Drury C. 1994. Costing: an introduction. London: Chapman & Hall.
- Melavc D., Milost F. 2003. Računovodstvo. Koper: Fakulteta za management Koper.
- Oliver L. 2000. The cost management toolbox. New York: American Management Association.
- Pučko D., Rozman R. 1996. Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Turin E. 2004. Metode zniževanja stroškov in možnosti njihovega uveljavljanja v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Valentinčič A. 2009. Evidence in managerska orodja za poslovodno odločanje: primer vinske kleti. Magistrska naloga. Koper: Fakulteta za management Koper.

Izvedbo konferenca so podprli:



Univerza v Mariboru

*Fakulteta za kmetijstvo in
biosistemske vede*



*Univerza v Ljubljani
Biotehniška fakulteta*



Kmetijski inštitut Slovenije



Okus. Življenje. Vitalnost.