

250001

NEKAJ VPLIVOV NA OBLIKOVANJE

FINANČNEGA IZIDA

Prof.dr. Ivan Turk

ICEF 14/74

IZOBRAŽEVALNI CENTER EKONOMSKE FAKULTETE

UNIVERZE V LJUBLJANI

1974

+ II 250001

1990088

250001



0 1315/1996

a

NEKAJ VPLIVOV NA OBLIKOVANJE FINANČNEGA IZIDA

1. UVOD

Z družbeno-gospodarskega vidika je organizacija združenega dela samoupravna organizacija v skupnem delu povezanih delavcev, ki pri pridobivanju dohodka uporabljajo družbena sredstva s skrbnostjo dobrega gospodarja. Delavci se vključujejo v organizacijo združenega dela da bi s skupnim delom z družbenimi sredstvi trajno zagotavljali zadovoljevanje svojih osebnih potreb; te potrebe si morejo zagotavljati z osebnimi dohodki in tistim delom dohodka, ki je razdeljen v sklad skupne porabe. Toda po drugi strani s svojim delom delavci tudi zadovoljujejo družbene potrebe, ki niso povezane samo s takoimenovano splošno porabo in družbenim standardom, temveč tudi s krepitvijo materialne podlage združenega dela in s povečanjem družbenih sredstev nasploh; te potrebe se zadovoljujejo s tistim delom dohodka, ki ni razdeljen na osebne dohodke ali sklad skupne porabe oziroma ki ni odtegnjen od osebnih dohodkov delavcev. Z družbeno-gospodarskega vidika je bistvena kategorija ravno dohodek. Namen poslovanja je dohodek. Proizvodnja ali opravljanje storitev je za delovno skupnost samo sredstvo za doseganje primernih osebnih dohodkov in sklada skupne porabe, gledano z daljšega roka pa tudi za povečanje drugih skladov. S poslovno-sistemskega vidika je tolmačenje seveda nekoliko drugačno. Težnja delovne skupnosti po določenih osebnih dohodkih je sedaj iz poslovno-tehničnih razlogov izražena z ocenjenimi, lahko rečemo tudi pogojnimi stroški. Na tak način je namreč lažje izbirati med različnimi možnostmi pri poslovnem procesu in se odločiti za tiste, ki po pokritju osebnih dohodkov omogočajo večji presežek dohodka, tj. dobiček za razdelitev v sklade. Kadar takšnih osebnih dohodkov poleg

tistih pogodbenih in zakonskih obveznosti iz dohodka, s katerimi je treba vedno računati ne glede na višino dohodka, ni mogoče pokriti, govorimo o izgubi, v nasprotnem primeru pa o dobičku. S poslovno-sistemskega vidika je torej kategorija dohodka razdeljena na kategorijo vračunane dohodka in na kategorijo dobička oziroma izgube. Kadar govorimo o finančnem izidu, mislimo potemtakem na dobiček ali izgubo, ne pa kar preprosto na dohodek. Medtem ko je dobiček pozitiven finančni izid, tega ne bi mogli trditi za dohodek, saj dohodek še ne izključuje izgube.

Finančni izid, ki ga ostvari organizacija združenega dela v določenem razdobju, je dobljen kot razlika med tečajnimi prihodki in tečajnimi odhodki. Če so prihodki večji od odhodkov, ima organizacija združenega dela dobiček, če so odhodki večji od prihodkov, ima izgubo, če so prihodki enaki odhodkom, nima niti dobička in niti izgube.

Tako prihodke kot odhodke moremo deliti na redne in izredne. Redne prihodke izvajamo iz prodajnih cen prodanih proizvodov in blaga oziroma opravljenih storitev. Nasprotno redne odhodke izvajamo iz stroškov, ki se nanašajo na prodane proizvode in blago oziroma opravljene storitve. Izredni prihodki in odhodki nasprotno v istem razdobju niso povezani z zaračunano prodajo proizvodov, storitev in trgovskega blaga. Izredni prihodki nastajajo zaradi povečanja določenih sredstev ne da bi bila istočasno povečana kaka druga sredstva ali povečani kaki viri sredstev; prav tako pa nastajajo zaradi zmanjšanja določenih virov sredstev, ne da bi bili istočasno zmanjšani kaki drugi viri sredstev ali zmanjšane kaka sredstva. V prvo skupino spadajo npr. prihodki, ki imajo svoj izvor v presežkih pri gotovini, materialu, proizvodih in blagu, pozneje ugotovljenih poslovnih terjatvah iz poslovnega leta, ugotovljenih odpisanih poslovnih terjatvah, prejetih arah, skesninah, pogodbenih kaznih, penalah, stojalinah in zaupnih obrestih; v drugo skupino pa spadajo prihodki, ki imajo svoj izvor v pozneje priznanih blagejajških popustih,

bonifikacijah ali drugih popustih pri nabavi materiala in blaga, kakor tudi pozitivnih razlikah pri časovnih razmejitvah. Izredni odhodki nasprotno nastajajo zaradi zmanjšanja določenih sredstev, ne da bi bila istočasno povečana kaka druga sredstva ali zmanjšani kakvi viri sredstev; prav tako pa nastajajo zaradi povečanja določenih virov sredstev, ne da bi bili istočasno zmanjšani kakvi drugi viri sredstev ali povečana kaka sredstva. V prvo skupino spadajo npr. odhodki, ki imajo svoj izvor v primanjkljajih pri materialu, proizvodih in blagu, odpisanih in znižanih terjatvah, negativnih razlikah pri časovnih razmejitvah, izgubljenih araki, skesninah, pogodbenih kaznih, penalih, stojninah in zamudnih obrestih; v drugo skupino pa spadajo odhodki, ki imajo svoj izvor v pozneje ugotovljenih obveznostih ali obveznostih zaradi povzročene škode drugim.

Pri nadaljnjih izvajanjih bomo zanemarili tako izredno prihodke kot izredne odhodke ter se posvetili le obravnavi rednih prihodkov in rednih odhodkov. Že iz dosedanjega izvajanja pa sledi, da prihodkov ni mogoče istovetiti s prejemki, odhodkov pa ne z izdatki ali s stroški. Prihodki so velikost, ki z odhodki kot nasprotno velikostjo oblikuje finančni sald določenega razdobja. Nasprotno so prejemki velikost, ki z izdatki kot nasprotno velikostjo oblikuje stanje denarnih sredstev v določenem trenutku.

Prihodki so res večinoma gospodarsko povezani s prejemki, vendar se ugnejejo pojaviti tudi pred prejemki ali kasneje od njih. Če organizacija združenega dela proda svoje proizvode in zanje izstavi račun, li ga kupec plača šele kasneje, ima v tej zvezi preje prihodke kot prejemke. Če nasprotno kupec plača vnaprej in mu organizacija združenega dela šele kasneje dostavi svoje proizvode, za katere izstavi račun, ima preje prejemke kot prihodke. Možni so pa tudi prihodki, ki niso v nikaki gospodarski zvezi s prejemki. Če pri popisu zalo ugotovi organizacija združenega dela presežke, ima v tej zvezi izredne prihodke, toda ne prejemkov, tj. povečanja denarnih sredstev. Po drugi strani si je

mogoče zamisliti tudi prejemke, ki niso v nikaki zvezi s prihodki. Če organizacija združenega dela proda kako osnovno sredstvo in ga kupec plača, pride do prejemka, ki pa ni v nikaki zvezi s prihodki, saj prodaja osnovnih sredstev ne vpliva na finančni izid.

Odhodki so sicer res večinoma gospodarsko povezani s stroški in izdatki, vendar do te povezave ne prihaja nujno v istem trenutku ali v istem obračunskem razdobju. Razlika je že med stroški in izdatki. Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa pri doseganju določenega poslovnega učinka. Če organizacija združenega dela kupi material in ga plača, ima izdatke, toda ne stroškov; ti se pojavijo šele tedaj, ko material porabi. Pravtako še nima stroškov tedaj, ko kupi stroj in ga plača, temveč šele tedaj, ko obračuna amortizacijo. Toda stroški se utegnejo pojaviti tudi preje kot ustrezni izdatki. Če organizacija združenega dela kupi material in ga preje plača kot porabi, ima preje v tej zvezi stroške kot izdatke. Možni so pa tudi stroški, ki niso v nikaki gospodarski zvezi z izdatki. Če dobi organizacija združenega dela brezplačno osnovna sredstva, jih mora kljub temu amortizirati. Amortizacija teh osnovnih sredstev je strošek in nikak izdatek, saj se ne zmanjšujejo denarna sredstva zaradi nje. Po drugi strani si je mogoče zamisliti tudi izdatke, ki ne vodijo do nikakih stroškov. Če organizacija združenega dela kupi zemljišče in ga plača, ima izdatek. Toda zemljišče se ne amortizira, kar pomeni, da se njegova vrednost nikoli ne pojavi med stroški.

Odhodki sicer večinoma izhajajo iz stroškov, vendar se le ne pojavljajo istočasno z njimi. Izjemo najdemo le pri tistih organizacijah združenega dela, pri katerih se nikaki stroški ne zadržujejo v nedokončani proizvodnji ali zalogi proizvodov. V vseh drugih primerih se odhodki, ki so gospodarsko povezani s stroški, pojavljajo kasneje kot sami stroški, tj. tedaj, ko prodamo ustrezne proizvode. Možni so pa tudi odhodki, ki niso v nikaki zvezi s stroški.

Sedaj, ko nam je jasen pojem prihodkov in odhodkov, se pa lahko lotimo vprašanja, kaj vpliva nanje.

2. SPREMEMBE NA STRANI PRIHODKOV

Ker se omejujemo na redne prihodke in zoenemarjamo izredne, lahko prihodke enostavno opredelimo kot cenovno izraženo količino prodanih izdelkov, storitev in trgovskega blaga. Prihodki so torej v vsakem obračunskem razdobju zmnožek tedanjih prodanih količin z ustreznimi prodajnimi cenami. Iz tega pa sledi, da se pri dani sestavi prodaje v določenem obračunskem razdobju prihodki povečajo, če se:

- a) povečajo prodane količine in prodajne cene;
- b) povečajo prodane količine ob nespremenjenih prodajnih cenah;
- c) povečajo prodajne cene ob nespremenjenih prodanih količinah;
- č) povečajo prodane količine močnejše kot zmanjšajo prodajne cene;
- d) povečajo prodajne cene močnejše kot zmanjšajo prodane količine.

Prihodki se pa lahko povečajo tudi pri danem celotnem obsegu prodaje, če se:

- e) poveča udeležba prodanih količin z višjimi prodajnimi cenami in zmanjša udeležba prodanih količin z nižjimi prodajnimi cenami.

Opozoriti pa je treba na to, da se prihodki v obračunskem razdobju ne gibljejo nujno sorazmerno s prodanimi istovrstnimi količinami. Mnogokrat mora organizacija združenega dela znižati prodajne cene, če želi v istem obračunskem razdobju prodati večjo količino. To pa pomeni, da se povečujejo prihodki počasneje kot prodana količina. Včasih pa mora organizacija združenega dela celo močnejše znižati prodajne cene kot se povečuje prodana količina,

kar nato povzroča, da se prihodki zmanjšujejo, kadar se prodana količina povečuje. Primer, da organizacija združenega dela ob višjih cenah uspe prodati večjo količino in da se torej povečujejo prihodki močneje kot prodana količina, pa moremo obravnavati kot izjemen.

Glede na to, kako se gibljejo prihodki v odvisnosti od obsega prodaje (poslovanja), izraženega količinsko, lahko teoretično razlikujemo

- a) sorazmerne (proporcionalne) prihodke;
- b) napredujoče (progresivne) prihodke;
- c) nazadujoče (degresivne) prihodke;
- č) padajoče (regresivne) prihodke.

Sorazmerno so tisti prihodki, ki se gibljejo sorazmerno z obsegom prodaje (poslovanja). Na količinsko enoto so vedno enaki. Takšne prihodke najbolj pogosto edpostavljamo.

Napredujoči prihodki so tisti, ki se povečujejo hitreje kot obseg prodaje (poslovanja), prav tako pa se povečujejo tudi na količinsko enoto, kadar organizacija združenega dela v enakem časovnem razdobju prodaja več. Takšne prihodke pa bi lahko imeli zgolj za izjemo.

Nazadujoči prihodki so tisti, ki se povečujejo počasneje kot obseg prodaje (poslovanja), na količinsko enoto pa se zmanjšajo kadar se poveča obseg prodaje (poslovanja). To je normalen primer.

Padajoči prihodki so pa končno tisti, ki padajo, kadar obseg prodaje (poslovanja) raste, na količinsko enoto pa upadajo hitreje kot rase obseg prodaje (poslovanja).

Neomejeno stalni (absolutno fiksni) in omejeno stalni (relativno fiksni) prihodki, na katere sploh ne bi imel vpliv obseg prodaje (poslovanja) oziroma bi nanje imel vpliv samo ob prehodu na nov razmak (interval), nasprotno lahko povsem zanemarimo.

Prihodki, ki jih dosega organizacija združenega dela pri različnih vrstah proizvodov, spadajo v različne pravkar navedene vrste. Na splošno pa moremo prihodke kot celoto le označiti s tem, da nazečujejo v primerjavi z gibanjem preodanih količin v istem obračunskem razdobju. Gibanje prodanih količin in prodajnih cen sta namreč največkrat v obratnem razmerju.

Dejstvo, da je gibanje prodanih količin in prodajnih cen največkrat v obratnem razmerju, pa lahko interpretiramo še drugače. Pri danih prodajnih cenah organizacija združenega dela računa le z določenim obsegom prodaje in s tem z določenimi prihodki. Namesto da bi se povečala ta obseg prodaje s splošnim znižanjem prodajnih cen, morda zadrži stare prodajne cene, star obseg prodaje in stare prihodke na dosedanjem trgu, zato pa nastopi na kakem drugem trgu z nižjimi prodajnimi cenami. Takšno diferenciranje prodajnih cen je izvedljivo takrat, kadar kupci ne morejo prehajati iz prvega trga na drugi. Ne glede na to, ali organizacija združenega dela povečuje obseg prodaje na danem trgu z znižanjem prodajnih cen ali na kak drug način, in ne glede na to, ali začne nastopati na kakem drugem trgu, se vedno pojavljajo razlike med prihodki pri novem obsegu prodaje in pri starem obsegu prodaje. Razlike so praviloma pozitivne, v izjemnih primerih tudi negativne. Tiste prihodke, ki jih povzroča dodatna količina prodaje, pa lahko imenujemo dodatne prihodke.

Pri poslovnih odločitvah je seveda treba imeti informacije o prihodkih, ki se bodo v organizaciji združenega dela po vsej verjetnosti pojavili v naslednjem razdobju, če bo podvzela kako akcijo. Te pa je mogoče načrtovati na podlagi analize že nastalih prihodkov in novih razmer na trgu. Ni torej mogoče predvidevati gibanja prihodkov v prihodnjem razdobju, če niso poznane zakonitosti njihovega gibanja v preteklosti.

3. SPREMEMBE NA STRANI ODHODKOV

Ker se spet omejujemo na redne odhodke in zanemarjamo izredne, lahko odhodke enostavno opredelimo kot cenovno izražene potroške delovnih sredstev, delovnih predmetov, storitev in delovne sile, tj. prvin poslovnega procesa, ki nastopajo v zvezi s prodano količino proizvodov, storitev in trgovskega blaga. Predno pridemo do njih, pa imamo opravka s stroški. Stroški so v vsakem obračunskem razdobju zmnožek takratnih potroškov z ustreznimi cenami ali obračunskimi postavkami, medtem ko se spremenijo v odhodke šele tedaj, ko so v zvezi s prodanimi proizvodi. V primeru storitev in trgovskega blaga nasprotni ni razlik med nastajanjem stroškov in odhodkov.

Stroški torej pri proizvajalni organizaciji združenega dela nastajajo zaradi proizvodnje, odhodki pa šele ob prodaji. Pri danem obsegu in sestavi proizvodnje (poslovanja) v določenem obračunskem razdobju, se stroški povečajo, če se:

- a) povečajo stroški in zvišajo cene;
- b) povečajo potroški ob nespremenjenih cenah;
- c) povečajo cene ob nespremenjenih potroških;
- č) povečajo potroški močnejše kot zmanjšajo cene;
- d) povečajo cene močnejše kot zmanjšajo potroški;

Stroški kot celota se pri danem obsegu in sestavi proizvodnje (poslovanja) lahko povečajo tudi, če se:

- e) povečajo stroški pri nekaterih prvinah poslovnega procesa močnejše kot se zaradi zamenjave zmanjšajo stroški pri drugih prvinah poslovnega procesa.

Brž ko se v določenem obračunskem razdobju spreminja obseg proizvodnje (poslovanja), to seveda vpliva tudi na tedanje stroške. Glede na to, kako se gibljejo stroški v odvisnosti od obsega proizvodnje (poslovanja), izražene-ga količinsko, pa teoretično razlikujemo:

- a) neomejene stalne (absolutno fiksne) stroške;
- b) omejeno stalne (relativno fiksne) stroške;
- c) sorazmerne (proporcionalne) stroške;
- č) napredujoče (progresivne) stroške;
- d) nazadujoče (degresivne) stroške.

Neomejeno stalni so tisti stroški, na katere sploh ne vpliva obseg proizvodnje (poslovanja). Njihov znesek je enak pri velikem ali majhnem obsegu proizvodnje, pri popolni ali delni izrabi zmogljivosti. Na količinsko enoto proizvoda so pa ti stroški obratno sorazmerni z obsegom proizvodnje; čim večja količina je proizvedena v istem časovnem razdobju, tem manjši del teh stroškov odpade na količinsko enoto proizvoda.

Omejeno stalni so tisti stroški, na katere ne vpliva obseg proizvodnje (poslovanja) v določenih mejah; čim se te meje prekoračene, sunkovitoma skočijo, vendar nato do prve naslednje meje spet ne vpliva nanje obseg proizvodnje (poslovanja). Na količinsko enoto proizvoda so ti stroški obratno sorazmerni z obsegom proizvodnje v okviru kateregakoli razmaka (intervala); ob prehodu na nov razmah obsega proizvodnje (poslovanja) pa skočijo.

Sorazmerni so tisti stroški, ki se gibljejo sorazmerno z obsegom proizvodnje (poslovanja). Na količinsko enoto proizvoda so ti stroški vedno enaki.

Napredujoči stroški so tisti, ki rastejo hitreje kot obseg proizvodnje (poslovanja), prav tako pa rastejo tudi na količinsko enoto proizvoda, kadar je v enakem časovnem razdobju proizvedenega več.

Nazadujoči so pa končno tisti stroški, ki rastejo počasneje kot obseg proizvodnje (poslovanja), na količinsko enoto proizvoda pa upadajo, kadar porase obseg proizvodnje (poslovanja).

Teoretično si sicer moremo zamisliti tudi padajoče (regresivne) stroške, tj. takšne, ki se v svojem celotnem znesku zmanjšujejo, kadar se povečuje obseg proizvodnje

(poslovanja), kar pomeni, da na enoto padajo hitreje kot rase obseg proizvodnje (poslovanja). Vendar jih zaradi redkosti moremo v celoti zanemariti.

V vseh teh primerih predpostavljamo nespremenjene cene ali obračunske postavke, po katerih so potroški preračunani v stroške. Pripomniti pa je treba, da niti za navidezno istovrstne stroške ne moremo trditi, da imajo vedno čist značaj v pravkar opisanem smislu.

Celotni stroški, ki se pojavljajo v organizaciji združenega dela, so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Medtem ko se neomejeno stalni stroški zmanjšujejo na količinsko enoto proizvoda, kadar se povečuje obseg proizvodnje, so sorazmerni stroški na količinsko enoto proizvoda nespremenjeni, kadar se povečuje obseg proizvodnje. Če za hip zanemarimo omejeno stalne stroške in jih obravnavamo kot neomejeno stalne in če domnevamo, da se gibanje napredujočih in nazadujočih stroškov med seboj izravna tako, da spet dobimo sorazmerne stroške, si gibanje celotnih stroškov precej poenostavimo. Združek neomejeno stalnih in sorazmernih stroškov nam vedno daje nazadujoče stroške. Brž ko torej povečujemo obseg proizvodnje, lahko pričakujemo, da odpadejo manjši skupni stroški na količinsko enoto proizvoda.

Toda zmanjševanje stroškov na enoto proizvoda čedalje bolj slabi, čeprav povečujemo obseg proizvodnje (poslovanja). Razlog za to je v dejstvu, da se stalni stroški pri začetnem povečevanju obsega proizvodnje (poslovanja) na količinsko enoto zmanjšujejo v večjem meru kot kasneje, medtem ko se sorazmerni stroški na količinsko enoto sploh ne zmanjšujejo, kadar povečujemo obseg proizvodnje (poslovanja). Če nato na določeni stopnji povečevanja nastopi nov vrstni omejeno stalnih stroškov ali pa se njihovi nazadujoči stroški, odpada na količinsko enoto vseh stroškov pri večjem kot pri manjšem obsegu proizvodnje (poslovanja).

Dejstvo, da se stroški ne gibljejo v istem razmerju kot obseg proizvodnje (poslovanja), pa lahko interpretiramo še drugače. Stalni stroški nastajajo zaradi tega, ker so v pripravljenosti določene proizvodne in prodajne zmogljivosti; čeprav so morda zmogljivosti izrabljene le delno, nastajajo stalni stroški v svojem polnem znesku. Nasprotno spremenljivi stroški nastajajo le tedaj, kadar se proizvajajo kaki proizvodi. Če organizacija združenega dela poveča obseg proizvodnje (poslovanja), se s tem ne povečajo neomejeno stalni stroški. Ne glede na to, kakšen je obseg proizvodnje (poslovanja), mora vedno računati z njimi. Omejeno stalni stroški se že morda povečajo. V vsakem primeru se pa povečajo spremenljivi stroški. V stroških, ki jih povzroča povečana količina proizvodnje, torej ni neomejeno stalnih stroškov. Povečana količina proizvodnje povzroča le povečanje siceršnjih spremenljivih stroškov in morda omejeno stalnih stroškov. Tiste stroške, ki jih povzroča dodatna količina proizvodnje, pa lahko imenujemo dodatne stroške.

Poslovne odločitve imajo vpliv le na tisto, kar se bo dogodilo v prihodnosti, medtem ko ne morejo več spreminjati tistega, kar se je že zgodilo v preteklosti. Zato ne zadošča poznati stroškov, ki so že nastali. Nujno je imeti informacije tudi o stroških, ki se bodo po vsej verjetnosti šele pojavili. Res pa je mogoče načrtovati stroške šele na podlagi analize že nastalih stroškov. Ni mogoče predvidevati gibanja stroškov v prihodnje razdobju, če niso poznane zakonitosti njihovega gibanja v preteklosti.

Vse, kar smo do sedaj povedali o stroških, velja tudi za odhodke, seveda s tem, da se ti pojavijo navadno nekoliko kasneje, ko so proizvodi že prodani. Vsi nastali stroški namreč pri proizvajalnih organizacijah združenega dela še niso istočasno odhodki. Le če ni nikake nedokončane proizvodnje ali zaloge proizvodov, v kateri bi se utegnili zadrževati stroški, lahko govorimo o istovetnosti stroškov in odhodkov. Nasprotno pri storitvenih



in trgovskih organizacijah združenega dela ni časovne razlike med stroški in odhodki.

Toda vrnimo se spet k proizvajalnim organizacijam združenega dela! Pri njih lahko proučujemo razlike med stroški in odhodki takole:

- v razdobju nastali stroški
- + stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje
- stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje
- = stroški v razdobju dokončanih proizvodov
- + stroški v začetni zalogi proizvodov
- stroški v končni zalogi proizvodov
- = stroški v razdobju prodanih proizvodih
- = odhodki

Kateri stroški preskočijo vmesno stopnjo in se takoj pojavijo kot odhodki, je odvisno od metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov.

Pri vrednotenju po lastni ceni vsi v razdobju nastali stroški vstopajo v lastno ceno proizvodov ter se torej postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nikoli v razdobju nastali stroški ne preskočijo nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz lastne cene prodanih proizvodov, po kateri so ti pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov. Velja enačba:

- lastna cena prodanih proizvodov
- = odhodki

Pri vrednotenju po proizvodnih stroških ne govorimo več o lastni ceni proizvodov, temveč o njihovih proizvodnih stroških. Vsi v razdobju nastali proizvodni stroški se postopno premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno vsi v razdobju nastali splošni upravno-prodajni stroški preskočijo nedokončano proizvodnjo in zaloge proizvodov. Stroški

prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz proizvodnih stroškov prodanih proizvodov, po katerih so ti pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju nastalih splošnih upravnoprodajnih stroškov. Velja enačba:

$$\begin{aligned} & \text{proizvodni stroški prodanih proizvodov} \\ + & \text{splošni upravnoprodajni stroški v razdobju} \\ = & \text{odhodki} \end{aligned}$$

Pri vrednotenju po spremenljivih stroških prav tako ne govorimo več o lastni ceni proizvodov v starem smislu, temveč o njihovih spremenljivih stroških. Vsi v razdobju nastali spremenljivi stroški se postopoma premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno vsi v razdobju nastali stalni stroški preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz spremenljivih stroškov prodanih proizvodov, po katerih so ti pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju nastalih stalnih stroškov. Velja enačba:

$$\begin{aligned} & \text{spremenljivi stroški prodanih proizvodov} \\ + & \text{stalni stroški v razdobju} \\ = & \text{odhodki} \end{aligned}$$

Pri vrednotenju po materialnih stroških in amortizaciji končno spet ne govorimo več o lastni ceni proizvodov v starem smislu. Vsi v razdobju nastali materialni stroški in amortizacija se postopoma premikajo preko nedokončane proizvodnje in zaloge proizvodov do prodanih proizvodov. Nasprotno vsi v razdobju vračunani osebni dohodki, zakonske in pogodbene obveznosti iz dohodka preskočijo nedokončano proizvodnjo in zalogo proizvodov. Stroški prodanih proizvodov so torej sestavljeni iz materialnih stroškov in amortizacije, po katerih so ti pred samo prodajo prikazani v knjigovodstvu proizvodov, kakor tudi iz vseh v razdobju obračunanih sestavin dohodka. Velja enačba:

materialni stroški in amortizacija prodanih proizvodov
+ vračunani osebni dohodki, zakonske in pogodbene
obveznosti iz dohodka v razdobju
= odhodki

Brž ko se del stroškov zadržuje v končni nedokončani proizvodnji ali zalogi proizvodov, se sprememba obsega proizvodnje ne odraža takoj v odhodkih, temveč šele tedaj, ko so proizvodi prodani. Povečanje obsega proizvodnje npr. povzroča zmanjšanje stroškov na količinsko enoto proizvoda, toda v istem obračunskem razdobju so morda tedanji odhodki povsem enaki tistim iz preteklega razdobja, če v tem razdobju še ni bila prodana nikaka količinska enota iz nove proizvodnje. Zato pri študiju razmerij med prihodki in odhodki navadno enačimo proizvodnjo s prodajo in potem-taker ~~odhodke~~ z odhodki. Če pa proizvodnja in prodaja le nista ~~enaki~~ obračunskem razdobju enaki, se navadno poslužujemo drugač. poenostavitve in sicer takšne, da vse v razdobju nastale ~~realne~~ stroške obravnavamo kot odhodke, t.j. se poslužujemo vrednotenja zalog po spremenljivih stroških.

4. SPREMEMBE NA STRANI PRIHODKOV IN ODHODKOV

Dobiček je razlika med prihodki in odhodki. V določenem obračunskem razdobju ga je mogoče povečati, če se:

- a) povečajo prihodki in zmanjšajo odhodki;
- b) povečajo prihodki ob nespremenjenih odhodkih;
- c) zmanjšajo odhodki ob nespremenjenih prihodkih;
- č) povečajo prihodki hitreje kot povečajo stroški;
- d) zmanjšajo odhodki hitreje kot zmanjšajo prihodki.

Zakonitosti gibanja prihodkov in odhodkov so v načelu poznane. Zato je tudi razumljivo, da povečanje količinske prodaje še ne pomeni v vsakem primeru povečanja dobička. Prihodki se namreč preko določenega obsega prodaje utegnejo povečevati počasneje kot se povečujejo stroški, kar pomeni, da organizacija združenega dela pri večjem

obsegu prodaje doseže manjši dobiček. Prav tako se prihodki pod določenim obsegom prodaje utegnejo zmanjševati počasneje kot se zmanjšujejo odhodki, kar pomeni, da organizacija združenega dela pri manjšem obsegu prodaje doseže večji dobiček. Prihodki kot celota se v določenem obračunskem razdobju nikakor ne spreminjajo v istem razmerju kot odhodki. Prihodke obvladujejo drugačne zakonitosti kot odhodke. Stroški in odhodki nastajajo tudi tedaj, kadar ni prihodkov. Odhodki so pri zelo malem obsegu prodaje lahko celo večji od prihodkov. Toda pri zelo velikem obsegu prodaje že spet utegnejo postati večji od prihodkov. Zlasti pa ni rečeno, da je največji dobiček dosežen tedaj, kadar so stroški na enoto proizvoda najmanjši.

Dejstvo, da se prihodki ne spreminjajo v istem razmerju kot odhodki, kadar se spreminja obseg prodaje, pa lahko interpretiramo še drugače. Brž ko povečamo dani obseg prodaje kakoli koli način, se normalno spremeni dobiček, ki ga je organizacija združenega dela dosegala do tedaj. Razlika med novim zneskom dobička in starim zneskom je praviloma pozitivna, vendar ni izključena tudi negativna razlika. Organizaciji združenega dela se toliko časa izplača povečevati obseg svoje proizvodnje oziroma prodaje, dokler se povečuje dobiček. Tisti dobiček, ki ga povzroča dodatna količina prodaje, pa lahko imenujemo dodatni dobiček.

Povsem razumljivo je, da je pri poslovnih odločitvah spet treba imeti informacije tako o prihodkih kot o odhodkih, ki jih organizacija združenega dela pričakuje ob različnih variantah v prihodnosti. Takšne informacije pa temelje na spoznanjih zakonitostih njihovega gibanja v preteklosti, pri čemer so upoštevane spremembe, ki bodo nastopile v naslednjem razdobju.

5. VPLIV OBSEGA PRODAJE IN PRIHODKOV NA DOBIČEK

Če predpostavljamo, da se ne spreminjajo na strani prihodkov prodajne cene, na strani stroškov oziroma odhodkov pa nabavne cene in organizacijske rešitve, ki vplivajo na potroške prvin poslovnega procesa je razmerje med prihodki in odhodki odvisno od obsega prodaje. Ker pa že od samega začetka predpostavljamo še, da sta proizvodnja in prodaja sinhronizirani, lahko celo enostavno rečemo, da je razmerje med prihodki in odhodki, ki so enaki stroškom, v takšnih pogojih odvisno kar od obsega proizvodnje (poslovanja).

Pri proučevanju razmerij med obsegom prodaje in dobičkom naletimo npr. na sledeča vprašanja:

- 1) Kakšen dobiček je mogoče pričakovati pri danem obsegu prodaje?
- 2) Kakšen obseg prodaje je potreben, da bi dosegli določen dobiček?
- 3) Za koliko se lahko zmanjša obseg prodaje ne da bi pri tem imeli izgubo?
- 4) Kako se mora spremeniti obseg prodaje, da bi dosegli isti dobiček ob spremenjenih stalnih stroških?
- 5) Kako se mora spremeniti obseg prodaje, da bi dosegli isti dobiček ob drugačnih spremenljivih stroških na enoto proizvoda?

Če domnevamo, da imamo opravka samo z neomejeno stalnimi in sorazmernimi stroški, da je obseg proizvodnje usoglašen z obsegom prodaje, da se sestava proizvodnje oziroma prodaje ne spreminja in da se niti nabavne in niti prodajne cene ne spreminjajo, potem lahko prikažemo načelno razmerje med prihodki, stroški in dobičkom takole:

Prihodki =

stalni stroški
+ spremenljivi stroški
+ dobiček

Če se organizacija združenega dela ukvarja s proizvodnjo ene same vrste proizvoda, je prihodke in spremenljive stroške kot sestavljeni velikosti mogoče razčleniti, pri čemer pridemo do sledeče enačbe:

$$\begin{aligned} \text{Količina} \times \text{prodajna cena} &= \\ &\text{stalni stroški} \\ &+ \text{količina} \times \text{spremenljivi stroški na enoto} \\ &+ \text{dobiček} \end{aligned}$$

Iz te izhodiščne enačbe ni težko izvesti enačbe, po kateri ugotavljamo dobiček:

$$\begin{aligned} \text{Dobiček} &= \\ &\text{količina} \times \text{prodajna cena} \\ &- \text{stalni stroški} \\ &- \text{količina} \times \text{spremenljivi stroški na enoto} \end{aligned}$$

Prav tako ni težko izvesti enačbe, po kateri iščemo količino proizvodnje oziroma prodaje, tj. obseg prodaje, pri katerem dosežemo določen dobiček:

$$\begin{aligned} \text{Količina} &= \\ &\frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški na enoto}} \end{aligned}$$

Količina, pri kateri organizacija združenega dela nima niti dobička in niti izgube (prag dobička), pa je ugotovljena takole:

$$\begin{aligned} \text{Količina na pragu dobička} &= \\ &\frac{\text{stalni stroški}}{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški na enoto}} \end{aligned}$$

Izračun je nekoliko bolj zapleten, če se organizacija združenega dela ukvarja s proizvodnjo več vrst proizvodov in je obseg prodaje mogoče izraziti le vrednostno. V tem primeru ob domnevi, da se ne spreminja sestava prodaje, ne kaže razčlenjevati prihodkov na vsoto zmnožkov količin in prodajnih cen. Toda obseg prodaje nima neposred-

nega vpliva samo na prihodke, temveč tudi na spremenljive stroške. Brž ko se ne spreminjajo niti spremenljivi stroški na enoto proizvoda in niti prodajne cene proizvodov, se skupni spremenljivi stroški v razdobju gibljejo premo- sorazmerno ne samo z obsegom prodaje, temveč tudi s prihodki, medtem ko je njihov odstotek v prihodkih nespremenjen. To pa pomeni, da je treba izhajati iz enačbe:

Prihodki =

$$\begin{aligned} & \text{stalni stroški} \\ & + \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{prihodki}} \right) \times \text{prihodki} \\ & + \text{dobiček} \end{aligned}$$

Pri tem pomeni razmerje

$$\left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{prihodki}} \right)$$

stalno razmerje spremenljivih stroškov nasproti prihodkom ob prejšnji damnevi.

Iz te enačbe pa ni težko izvesti enačbe, po kateri ugotavljamo dobiček:

Dobiček =

$$\begin{aligned} & \text{prihodki} \\ & - \text{stalni stroški} \\ & - \left(\frac{\text{giblivi stroški}}{\text{prihodki}} \right) \times \text{prihodki} \end{aligned}$$

Prav tako ni težko izvesti enačbe, po kateri iščemo prihodke, pri katerih dosežemo določen dobiček:

Prihodki =

$$\frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{1 - \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{prihodki}} \right)}$$

Če se poslužujemo izrazoslovja iz sistema "direct costing", pa vemo, da z razliko med prihodki in spremenljivimi stroški moramo pokrivati stalne stroške in še dosežati

dobiček. Zato označujemo razlike med prihodki in spremenljivimi stroški kot znesek prispevke (za kritje fiksnih stroškov in doseganje dobička). Če pa znesek prispevka primerjamo s prihodki, dobimo takoimenovano stopnjo prispevka. Sledi torej

Stopnja prispevka =

$$\frac{\text{prihodki} - \text{spremenljivi stroški}}{\text{prihodki}}$$

ali

$$1 - \left(\frac{\text{spremenljivi stroški}}{\text{prihodki}} \right)$$

Prihodke pri katerih iščemo določen dobiček, je mogoče izračunati tudi takole:

Prihodki =

$$\frac{\text{stalni stroški} + \text{dobiček}}{\text{stopnja prispevka}}$$

Če nasprotno iščemo samo prihodke, pri katerih organizacija združenega dela nima niti izgube in niti dobička, tj. če iščemo prihodke na pragu dobička, izpustimo v zgornji enačbi dobiček in pridemo do nove enačbe:

Prihodki na pragu dobička =

$$\frac{\text{stalni stroški}}{\text{stopnja prispevka}}$$

Mnogokrat pa je koristno vedeti, koliko so kaki prihodki, ki jih dosega organizacija združenega dela, oddaljeni od tistih, pri katerih dosega prag dobička. V tem primeru je treba ugotoviti razliko med danimi prihodki in prihodki na pragu dobička, ki jo je nato treba primerjati z danimi prihodki.

Stopnja varnostne razlike =

$$\frac{\text{prihodki} - \text{prihodki na pragu dobička}}{\text{prihodki}}$$

Ta stopnja nam pove, za koliko je mogoče zmanjšati dani obseg prodaje oziroma prihodke, ne da bi se pojavila izguba. Stopnja naj bi bila čim višja.



dobiček. Tavo označujemo različne, med prihodi in stroški
menjativni stroški kot znesek prispevka (za kritje
tiskanih stroškov in doseganje dobička). Če pa znesek pri-
spevka primerjamo s prihodi, dobimo razlikovano stop-
njo prispevka. Sledi torej

Stopnja prispevka =

$$\frac{\text{prihodek} - \text{menjativni stroški}}{\text{prihodek}}$$

ali

$$1 - \frac{(\text{menjativni stroški})}{\text{prihodek}}$$

Prihodek pri katerih iščemo dobičen dobiček, je
torej enak mogoč izračunati tudi tako:

Prihodek =

$$\frac{\text{izdatki stroški} + \text{dobiček}}{\text{stopnja prispevka}}$$

Če nasplošno iščemo samo prihodek, pri katerih
organizacije združeneje dele nima niti izpade in niti do-
bička, tj. če iščemo prihodek na pragu dobička, izpostavimo
v zgoraj enačbi dobiček in pridemo do nove enačbe:

Prihodek na pragu dobička =

$$\frac{\text{izdatki stroški}}{\text{stopnja prispevka}}$$

Mnogokrat pa je koristno vedeti, koliko so neki pri-
hodek, ki jih dosega organizacije združeneje dele, od-
stajeni od tistih, pri katerih dosega pragu dobička. V tem
primeru je treba upoštevati različne med izdatki in
prihodi na pragu dobička, ki jo je nato treba primerjati
s izdatki prihodki.

Stopnja varnostne razlike =

$$\frac{\text{prihodek} - \text{prihodek na pragu dobička}}{\text{prihodek}}$$

Ta stopnja nam pove, za koliko je mogoče zmanjšati
izdatke prihodki, ne da bi se pojavila
izguba. Stopnja naj bi bila čim višja.

S pomočjo pravkar podanih enačb je mogoče odgovoriti na vsa vprašanja, ki smo jih postavili na začetku. Seveda pa ni rečeno, da bo odgovor absolutno točen. Vse enačbe so namreč zasnovane na vrsti že obrazloženih predpostavk, ki v praksi niso vedno v celoti uresničene. Tako npr. proizvodnja in prodaja nista vedno časovno usklajeni. Tudi sestava prodaje ni nespremenljiva. Isto velja za prodajne cene proizvodov ali nabavne cene prvin poslovnega procesa. Predpostavke analize hkrati omejujejo njeno uporabnost. Zlasti pa nakazujejo na potrebo, da je izdelanih več variant za poslovno odločitev, brž ko je mogoče predvidevati več odmikov od prvotnih predpostavk.

Literatura za nadaljnji študij:

dr. I. Turk: Uvod v ekonomiko delovne organizacije (Moderna organizacija, Kranj 1974)





3. pomočje pravkar postati enako je mogoče odgo-
voriti na vse vprašanja, ki smo jih postavili na začetku.
Zaveda se ni rešeno, da ne odgovor absolutno rešen. Vse
enačbe so namreč zasnovane na vrsti in opredeljenih pred-
postavki, ki v praksi niso vedno v celoti upoštevane. Tako
npr. proizvajalca in prodaja nista vedno časovno usklajeni.
Tudi sestava prodaje ni nespremenljiva. Torej valja se
prebrskati cene proizvajalcev ali nakupne cene pri poslovanju
procesa. Pregledovske analize prikazuje, da je izboljšanje
kakovosti. Ključni pa nakazuje, da je potrebno, da je izboljšanje
vseh variant za poslovno učinkovitost, pri čem je mogoče pred-
videti več oblikov od prvotnih predpostavk.

Literaturni in analitični študiji:

Dr. I. Turk: Vred v ekonomsko delovno organizacijo (Ljubljana
organizacija, Kranj 1974)

