

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER  
Dodiplomski univerzitetni študijski program Management

Diplomska naloga

PREUČEVANJE STROŠKOV INVALIDSKEGA  
PODJETJA

Mentor: dr. Dane Melavc  
Obravnavana organizacija: HTZ Velenje, I. P., d. o. o.  
Strokovni sodelavec iz organizacije: dr. Vladimir Malenković

KOPER, 2006

STANISLAV BLAGOTINŠEK



## **POVZETEK**

Preučevanje stroškov temelji na primeru invalidskega podjetja HTZ. Med izvirnimi vrstami stroškov predstavlja strošek dela v delovno intenzivni dejavnosti dve tretjini vrednosti uresničenih stroškov, zato podjetje na podlagi analize potrebuje prenovo plačnega sistema, ki bo omogočil motivacijski pristop udeležencev. Stroški materiala in storitev so večinoma odvisni od obsega poslovanja. Amortizacijo osnovnih sredstev podjetje krije iz odstopljenih sredstev. Proizvajalne dejavnosti so skoncentrirane v prodajnih programih organizacijskih enot, ki so opredeljeni kot temeljna stroškovna mesta. Posamezni učinki in stroškovna mesta se vrednotijo po polni stroškovni ceni z dodanimi posrednimi stroški. Visoka stopnja stalnih stroškov prikazuje veliko odvisnost izida poslovanja od spreminjanja obsega poslovanja.

*Ključne besede:* izvorni stroški, izvedeni stroški, kalkulacija, neposredni stroški, organizacijska enota, poslovni izid, posredni stroški, prodajni program, stroškovno mesto, učinek

## **ABSTRACT**

The study of costs is based on an example of a disabled employment company HTZ. Among the original cost items, labour costs account for two thirds of the actual costs in a labour intensive activity. Therefore, the company has to analyse and redesign its payroll system so as to enable motivational approach of the participants. Costs of material and services mainly depend on the volume of operations. The company covers depreciation of fixed assets by assigned assets. Production activities are concentrated in the organisational units, optimised for a variety of product lines, which function as the basic cost centres. Individual effects and cost centres are evaluated at full cost price with added indirect costs. A high level of fixed costs reveals that the operating profit or loss depends substantially on the changes in the volume of operations.

*Key words:* original costs, secondary costs, calculation, direct costs, organisational unit, operating profit or loss, indirect costs, product line, cost centre, effect

UDK 657.47:658.5-056.24 (043.2)



## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Predstavitev organizacije</b>	<b>3</b>
2.1	Splošni podatki	3
2.2	Poslovna politika	3
2.2.1	Vizija	3
2.2.2	Poslanstvo	3
2.2.3	Strateški cilji	4
<b>3</b>	<b>Stroški</b>	<b>5</b>
3.1	Izvirne vrste stroškov	5
3.1.1	Stroški porabljenega materiala	6
3.1.2	Stroški sprotnih kupljenih storitev	8
3.1.3	Amortizacija osnovnih sredstev	9
3.1.4	Stroški dela	12
3.2	Izvedeni stroški	14
3.3	Neposredni stroški	16
3.4	Posredni stroški	19
3.4.1	Tradicionalno obravnavanje stroškov	19
3.4.2	Obravnavanje stroškov na podlagi aktivnosti (metoda ABC)	24
3.4.3	Postopki za znižanje stalnih stroškov	33
<b>4</b>	<b>Organizacijska struktura z vidika stroškov</b>	<b>37</b>
4.1	Oprelitev divizij	37
4.1.1	Eksterni programi	38
4.1.2	Center za izobraževanje in usposabljanje	39
4.1.3	Rudarski programi	40
4.2	Oprelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev	40
4.3	Šifriranje stroškovnih mest	43
<b>5</b>	<b>Sklep</b>	<b>45</b>
	<b>Literatura</b>	<b>47</b>
	<b>Priloge</b>	<b>49</b>

## **SLIKE**

Slika 3.1 Delež stroškov predmetov dela v strukturi stroškov .....	6
Slika 3.2 Struktura porabe stroškov materiala po namenu .....	7
Slika 3.3 Struktura stroškov storitev .....	9
Slika 3.4 Struktura stroškov dela .....	13
Slika 3.5 Delež izvedenih stroškov po organizacijskih enotah .....	15
Slika 3.6 Opredeljevanje stroškov z modulom PRM v sistemu MFG/PRO.....	19
Slika 3.7 Struktura posrednih in neposrednih stroškov .....	20
Slika 3.8 Struktura posrednih neproizvajalnih stroškov .....	21
Slika 3.9 Struktura posrednih proizvodjalnih stroškov.....	23
Slika 3.10 Dvodimenzionalni model ABC .....	26
Slika 3.11 Dvostopenjsko razporejanje stroškov.....	27

## **TABELE**

Tabela 2.1 Splošni podatki družbe HTZ.....	3
Tabela 3.1 Minimalne in maksimalne amortizacijske stopnje .....	10
Tabela 3.2 Razmejitev poslovnih postopkov.....	17
Tabela 4.1 Popolni predračun stroškov organizacijske enote za čas _____ .....	41
Tabela 4.2 Popolni predračun stroškov temeljnega stroškovnega mesta za čas _____ .....	42
Tabela 4.3 Popolna predkalkulacija učinka X.....	43

## **KRAJŠAVE**

HTZ – Higiena, tehnika in zaščita

PV – Premogovnik Velenje

OE – organizacijska enota

SRS – slovenski računovodski standardi

ZZRZI – Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov

MFG/PRO – Manufacturing in process e-business

CorVu – Core View

PRM – Project realization management

SSM – skupno stroškovno mesto

RR – relativno razmerje

EED – enota enostavnega dela

Q – uspešnost zaposlenega v akordnih točkah

Ci – strošek dela na enoto





## 1 UVOD

Diplomsko delo obravnava preučevanje stroškov invalidskega podjetja in njihov vpliv na poslovni izid z vidika gospodarjenja. Podjetje je nastalo na začetku novega tisočletja in je posledica prestrukturiranja matičnega podjetja Premogovnika Velenje (v nadaljevanju: PV). Recesija rudarstva je zlasti na stari celini (ekonomika-viri-energija) sprožila val revolucionarnih sprememb v premogovništvu. Dejavnika, kot sta pridobivanje premoga (lignit) s podzemeljsko eksploatacijo in zaloge naravnega vira, sta zahtevala prestrukturiranje podjetja. Posledica reorganiziranja je hčerinsko podjetje HTZ Velenje, I. P., d. o. o.<sup>1</sup> (v nadaljevanju: HTZ), ki je eno največjih invalidskih podjetij v Sloveniji. Združuje učinke 980 zaposlenih, med katerimi jih je polovica z delovno omejeno sposobnostjo.

Namen diplomskega dela je natančno preučiti in predstaviti ugotovitve domačih in tujih strokovnjakov s področja stroškovnih mest in primerjati teoretična spoznanja oblikovanja računovodstva stroškovnih mest v praksi na primeru HTZ.

Ekonomska kategorija obvladovanja stroškov je ena od temeljnih konkurenčnih prednosti sodobnih podjetij, zato želim ugotoviti mogoče vplive denarno izraženih potroškov prvin poslovnih postopkov na poslovni izid.

Preučevanje temelji na teoriji stroškov, ki jo mnogi postavljajo v središče znanosti o gospodarjenju in dejanski analizi. Na podlagi teoretičnih izhodišč so v vsakem poglavju in podpoglavju navedena spoznanja iz obravnavane teme. Poslovodstvo potrebuje za odločanje kakovostne in pravočasne informacije, zato je natančno opredeljevanje stroškov poslovnih učinkov ob dani tržni prodajni ceni neizbežno, prav tako pa je interes poslovodstva podjetja ciljno usmerjen v obvladovanje stroškov. Sestavljanje računovodskih predračunov in računovodskih obračunov je treba čim bolj prilagoditi potrebam po informacijah. Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo spremljanje stroškov po posameznih poslovnih postopkih. Tako razčlenjene stroške razporejamo na neposredne in posredne. Prepoznavanje neposrednih in posrednih stroškov je eden od ciljev diplomskega dela. Tako prepoznani stroški omogočajo pokalkulacije na podlagi uresničenih stroškov. V delovno intenzivni panogi se za oblikovanje poslovnih učinkov v poslovnih postopkih spreminja v stroške letno okoli 7.400 milijonov tolarjev sredstev. Vsak posamezen poslovni učinek, ki je v obravnavanem primeru pretežno posamična storitev po želji naročnika, predstavlja stroškovni nosilec. Proizvajanje vmesnih in/ali končnih učinkov se izvaja na podlagi

---

<sup>1</sup> HTZ Velenje, I. P., d. o. o., je skrajšano ime podjetja, vpisanega v sodni register Okrožnega sodišča v Celju pod nazivom HTZ, Higiena, tehnika in zaščita, invalidsko podjetje, d. o. o., Velenje.

delovnega naloga, na katerega se evidentirajo potroški prvin poslovnih postopkov. Dejavnosti podjetja obsegajo diverzificirano paleto programov, ki jih tvorijo količine istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov. Povezane dejavnosti programov so združene v okvir organizacijske enote. Proizvajalnim programom je dodano eden ali več skupnih programov, ki so skupni za vse proizvodne programe v okviru organizacijske enote. Neizvajalni programi podjetja HTZ so skoncentrirani v upravni organizacijski enoti in so v celoti povzročitelji proizvajalnih posrednih stroškov. V proizvodnih in skupnih programih organizacijskih enot se opredeljujejo neposredni proizvodni stroški organizacijskih enot. Na ravni organizacijskih enot se spremlja poslovni izid organizacijskih enot, zato je treba neposrednim proizvodnim stroškom organizacijske enote dodati delež posrednih proizvajalnih stroškov. Skupna vrednost izvirnih stroškov istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov, ki so opredeljeni na delovnih nalogih, opredeljujejo neposredne stroške proizvodnih programov. Stroški, povezani z dvema ali več proizvodnimi programi organizacijske enote, se opredeljujejo na skupne programe organizacijske enote. Polno stroškovno ceno programa tvorijo opredeljeni neposredni stroški proizvodnega programa, dodan delež proizvajalnih stroškov in delež stroškov proizvodnih skupnih programov. Ker so na delovnem nalogu opredeljeni neposredni stroški proizvodnje novega učinka, jim je za popoln kakovosten postopek vrednotenja učinkov treba dodati še delež celotnih posrednih stroškov. Izvirne in izvedene vrste stroškov poslovnih postopkov se spremljajo v informacijskem sistemu MFG/PRO (v nadaljevanju: sistem MFG/PRO) za vsako organizacijsko enoto, program in delovni nalog.

Naslednji cilj diplomskega dela se nanaša na razčlenjevanje celotnih stroškov na stalne in spremenljive stroške z izkustvenim postopkom ločevanja. Spremenljivi stroški so v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti. Stalni stroški niso povezani z obsegom dejavnosti in jih lahko imenujemo tudi stroški obdobja. Glede na dejstvo, da je delež spremenljivih stroškov tesno povezan z obsegom proizvodnje, bom preučil možnost znižanja stalnih stroškov. V zaključku diplomskega dela bom ponazoril organiziranost podjetja HTZ, tako da se bodo stroški posameznih in povezanih dejavnosti podjetja funkcionalno opredeljevali po stroškovnih mestih in jih bo mogoče razporejati na posameznečasne ali končne stroškovne nosilce. Preučevanje stroškov invalidskega podjetja HTZ je opredeljeno za poslovno leto 2005 in temelji na SRS (2002), ker je knjigovodsko opredeljevanje ekonomskih kategorij opredeljeno v obdobje veljavnosti le-teh. V skladu z veljavnostjo SRS (2006) je vzpostavljena funkcionalna organizacijska struktura podjetja HTZ leta 2006.

## 2 PREDSTAVITEV ORGANIZACIJE

V diplomskem delu obravnavam največjo hčerinsko družbo poslovnega sistema PV. To je podjetje HTZ, ki je nastalo iz podpornih dejavnosti v procesu pridobivanja premoga PV. Ustanovljeno je bilo z namenom produktivnega zaposlovanja delovnih invalidov PV leta 2000. V stopnjah preoblikovanja se je ustanovljena vsebina podjetja podvojila, tako da je trenutno skoraj tisoč zaposlenih, od katerih jih je 49 % z omejeno delovno sposobnostjo.

### 2.1 Splošni podatki

**Tabela 2.1** Splošni podatki družbe HTZ

Družba:	HTZ, Higiena, tehnika in zaščita, invalidsko podjetje, d. o. o., Velenje
Skrajšano ime družbe:	HTZ Velenje, I. P., d. o. o.
Sedež:	Partizanska cesta 78, 3320 Velenje
Telefon:	+389 (0) 3898 40 00
Faks:	+389 (0) 3898 40 40
Elektronski naslov:	htz@rlv.si
Spletna stran:	www.htz.si
Registracija družbe:	Okrožno sodišče v Celju, Srg 3217/99, z dne, 25. 11. 1999
Davčna številka:	66669413
Matična številka:	1470647
Velikost družbe:	velika
Šifra dejavnosti:	29.520
Lastniška struktura:	100 % Premogovnik Velenje, d. d.

Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 4.

### 2.2 Poslovna politika

#### 2.2.1 Vizija

To je eno največjih invalidskih podjetij v Sloveniji z okoli 50 % invalidnih delavcev. Njihova prva naloga je omogočiti invalidom tako delo, ki ga lahko opravljajo glede na svoje omejitve.

#### 2.2.2 Poslanstvo

Poslanstvo temelji na zaposlovanju težko zaposljivih delovnih invalidov. Da bi postali visokoproduktivno in humano invalidsko podjetje, je v podjetju treba nenehno

uvajati sodobne metode dela in vodenja, ki ga bodo do zelenih ciljev pripeljale s stalnim izboljševanjem našega dela.

### **2.2.3 Strateški cilji**

- obdržati status servisnih dejavnosti v skladu s proizvodnim ciklom PV in naših partnerjev ter kupcev
- povečati tržni delež njihovih proizvodov na slovenskem in tujih trgih (EU in JVZ Evropa)
- kupcem zagotoviti celovite, cenovno konkurenčne in najkakovostnejše proizvode in biti najboljši ponudnik s tehničnega in ekonomskega vidika
- tehnološko posodobiti proizvodnjo in jo prilagoditi delovnim mestom za invalidne osebe
- postati sodobno, razvojno usmerjeno in učeče se podjetje, ki bo s svojimi inovativnimi proizvodnimi programi povečevalo svojo konkurenčno sposobnost
- s posodobitvijo proizvodnje ter z vpeljavo novih tehnologij in metod dela povečati produktivnost in obseg prodaje
- vzpostaviti sodobne načine dela, vodenja procesov v podjetju ter spremljati uspešnost proizvodnih programov

### 3 STROŠKI

Pri uresničevanju poslovne politike podjetja si le-ta mora priskrbeti sredstva. V procesu proizvodnje novih učinkov se denarna sredstva spreminjajo v nedenarna oz. v stroške. V izkazu poslovnega izida predstavljajo stroški sestavino, ki zmanjšuje vrednost prihodkov od prodanih učinkov, kar se posledično izkazuje s poslovnim izidom. Če ostajajo novi učinki neprodani, se izhodiščne vrste sredstev spreminjajo v izvedeno obliko sredstev, v zaloge gotovih izdelkov. V takem primeru predstavljajo stroški zgolj izgubo, ki je odvisna od možnosti prodaje. Poznejša prodaja takih učinkov predstavlja možnost uresničitve od pozitivne do negativne razlike med prodajno in stroškovno ceno. V primeru neprodanih učinkov je izguba le odložena za čas skladiščenja. Ko pa v poslovnem sistemu nastajajo stroški, ne da bi ob tem nastajali novi učinki, so taki stroški izguba.

Teorija stroškov, ki jo mnogi postavljajo v središče znanosti o gospodarjenju, pojasnjuje vprašanja stroškov. S tega vidika so stroški v primerjavi z drugimi gospodarskimi kategorijami temelj za poslovno odločanje. Če obravnavamo posamezne vrste tako ali drugače razdeljenih stroškov osamljeno, neodvisno od z njimi povezanimi kategorijami, upoštevajoč njihovo spreminjanje glede na obseg dejavnosti, gre za teorijo stroškov v ožjem pomenu. Teorija stroškov v širšem pomenu pa obravnava stroške in odhodke na podlagi stroškov v povezavi s prodajnimi cenami in prihodki od prodaje (Melavc 2003, 129).

#### 3.1 Izvirne vrste stroškov

Poslovno odločanje temelji na strokovnih podlagah računovodskega informacijskega sistema, zato je poznavanje stroškov neizbežno. V procesih oblikovanja novih učinkov se sredstva zmanjšujejo in spreminjajo v stroške. Tako se zmanjševanje zalog materiala spreminja skozi porabo v strošek porabljenega materiala. Osnovna sredstva se skozi amortizacijski postopek spreminjajo v strošek amortizacije. Potrebe po sprotnih storitvah povzročajo strošek porabljenih sprotih kupljenih storitev, zaposleni pa s svojo delovno sposobnostjo strošek dela, kar posledično zmanjšuje denarna sredstva. Iz navedenega sledijo naslednje vrste stroškov:

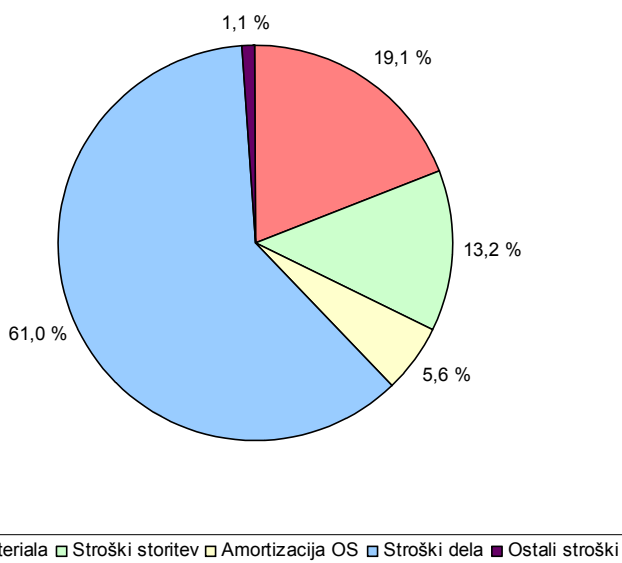
- stroški porabljenega materiala zaradi zmanjšanja zalog materiala,
- stroški porabljenih sprotih kupljenih storitev zaradi zmanjšanja denarnih sredstev,
- amortizacija osnovnih sredstev zaradi njihovega amortiziranja,
- stroški dela zaradi zmanjšanja denarnih sredstev (Melavc 2003, 128).

Taka razdelitev vrst stroškov je izvirna, ker izhaja iz zmanjšanja različnih vrst sredstev podjetja oziroma začasno iz obveznosti do virov sredstev, če je plačilo stroška odloženo glede na nastanek le-tega. Imenovanje izvirnih stroškov izhaja iz dejstva, da se v enem podjetju pojavijo v izvorni obliki samo enkrat, izražajo pa vrednost zmanjšanih sredstev zaradi oblikovanja novih učinkov.

### **3.1.1 Stroški porabljenega materiala**

Poslovni sistem si za oblikovanje novih učinkov priskrbi obratna sredstva.<sup>2</sup> Mednje spadajo predmeti dela. Glede na izvor poznamo: izvirne – opredmetene predmete dela, kot so surovine, material, in neopredmetene predmete dela, med katere spadajo različne oblike priskrbljene pogonske moči (elektrika). Izvedene predmete dela priskrbimo z lastno proizvodno dejavnostjo, pa naj gre za opredmetene ali neopredmetene predmete dela in različne naravne snovi, ki so značilni za obravnavano okolje (premog).

**Slika 3.1** Delež stroškov predmetov dela v strukturi stroškov



Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 28.

S spreminjanjem obsega dejavnosti se spreminja količina potrošenega materiala. Take potroške materiala predstavljajo izdelovalni materiali, poraba lastnih polproizvodov, poraba pomožnih izdelovalnih materialov, poraba pogonske moči. To nam daje podlago za razumevanje spremenljivih stroškov materiala. Kadar pa so stroški

---

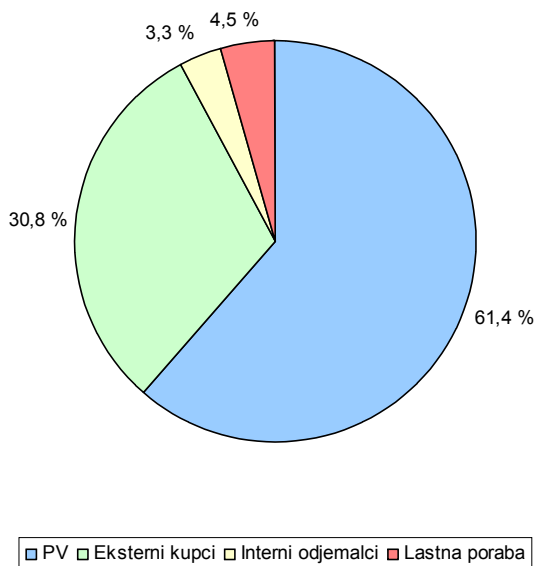
<sup>2</sup> Naložbe v obratna sredstva predstavljajo oblike stvari, pravic in denarja. Povezane so z oblikovanjem in prodajo učinkov ter se v nekem časovnem obdobju ob drugih nespremenjenih pogojih ne spreminjajo.

materiala povezani s časom zaradi neke pripravljenosti ali vzdrževanja zmogljivosti podjetja, imamo opravka s stalnimi stroški materiala. Med take stroške materiala štejemo porabo pogonske moči za ohranjanje delovnega okolja, porabo različnih materialov za vzdrževanje osnovnih sredstev in še kaj.

Stroški odpisa drobnega inventarja predstavljajo stodontni strošek materiala v trenutku prenosa v uporabo. Zaradi enkratnega odpisa drobnega inventarja nimamo informacij o gospodarskem stanju le-tega v uporabi. Tako se drobni inventar spremlja količinsko po zadolžencu.

V podjetju HTZ je vrednost stroška porabljenega materiala 1.410 milijonov tolarjev in predstavlja 19,1 % v strukturi stroškov. Uresničeni stroški porabljenega materiala so za 7,3 % manjši od načrtovane vrednosti. Stroški porabljenega materiala so skoraj v celoti spremenljivi, saj vrednost 1.355 milijonov tolarjev predstavlja ocenjen 96-odstotni delež (razvidno iz Priloge 1). Nabavna vrednost kupljenega materiala je enaka celotnim stroškom materiala, kar pomeni, da podjetje za ustvarjanje novih učinkov ne vzdržuje zalog. Proces nabave materiala je organiziran z enim dobaviteljem, tj. lastnikom PV. Pretežni del porabljenega materiala je namenjen ustvarjanju novih učinkov za PV, manjši del za prodajo učinkov na eksterni trg, razlika pa za lastne potrebe proizvodnih in neproizvodnih dejavnosti.

**Slika 3.2** Struktura porabe stroškov materiala po namenu



Vir: Informacijski sistem MFG/PRO 2006

Stroški prenesene vrednosti,<sup>3</sup> namenjeni ustvarjanju novih učinkov za PV, tj. za potrebe proizvodnih procesov pridobivanja premoga, predstavljajo ekonomsko neracionalne postopke v samem neproizvajalnem procesu podjetja HTZ. Vrednost obravnavanega porabljenega materiala znaša letno približno 640 milijonov tolarjev. Z opravljanjem neproizvajalnih dejavnosti nabave, financiranja in prodaje materiala za naveden namen se ne ustvarja dodana vrednost, nastajajo pa nekatere izvirne vrste stroškov, kot so stroški dela in stroški porabljenega materiala. Naročnik končnih učinkov in hkrati dobavitelj materiala dobavlja material iz lastnih zalog. S porabo materiala eliminira naročnik sprotih kupljenih storitev prej navedene neproizvajalne stroške obravnavanih podjetij, za ekvivalentno vrednost pa zmanjša prodajo, poveča strošek materiala in zmanjša strošek sprotih kupljenih storitev.

Dobavitelj materiala ima s tradicionalnimi dobavitelji sklenjene pogodbe, hkrati je tudi lastnik podjetja HTZ. Programi, ki porabijo material za ustvarjanje poslovnih učinkov na eksternih trgih, imajo z navedenim konceptom nabave organizacijske in ekonomske ovire. Izvajanje storitev na terenu pomeni tudi oskrbo s predmeti dela bližje kraja izvajanja storitev. Neposreden koncept nabave materiala pa zmanjšuje vrednost potroškov le-teh. Navedena dejstva odtehtajo prednosti enega dobavitelja materiala in hkrati omogočajo fleksibilnejšo uresničevanje politike lastnikov podjetja.

### ***3.1.2 Stroški sprotih kupljenih storitev***

V poslovnih postopkih obravnavamo prvine, ki nimajo opredmetene oblike, njihov trenutek priskrbe in porabe je isti. Take lastnosti ponazarjajo sprotne kupljene storitve (v nadaljevanju: storitve). Njihova uporabnost in koristnost tako prenehata enkratno. Nabava teh storitev zvišuje stroške le-teh, zmanjšuje sredstva, če so plačana istočasno, oziroma povečuje obveznosti do virov sredstev, če je plačilo odloženo. Podjetje si storitve priskrbi tako, da jih kupuje v drugih podjetjih ali pa tako, da si jih priskrbi z lastno dejavnostjo. V prvem primeru gre za izvirne storitve, z lastno priskrbo pa za izvedene storitve. V strukturi neposrednih stroškov podjetja HTZ predstavljajo stroški storitev 13,2-odstotni delež.

Iz Slike 3.3 je razvidno odstopanje vrednosti stroškov vzdrževanja, ki zajemajo stroške v vzročni povezavi z vzdrževanjem opreme in objektov. Slaba polovica teh stroškov je neodvisna od obsega poslovanja podjetja, saj predstavljajo s časom povezane dejavnosti vzdrževanja. Stroške drugih storitev predstavljajo komunalne storitve in druge neproizvajalne storitve. Predstavljajo precejšen odstotek spremenljivih stroškov, ki so odvisni od obsega poslovanja. Storitve, ki jih matično podjetje PV izvaja

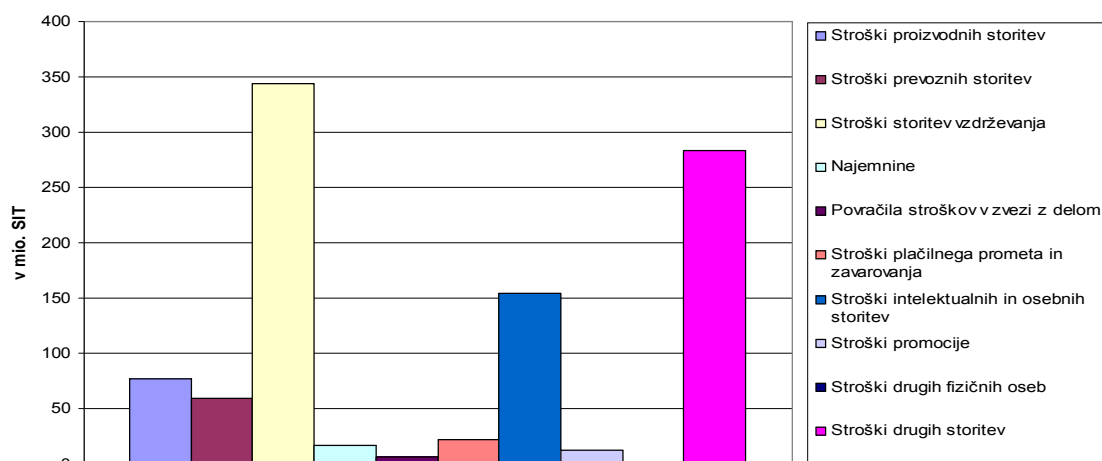
---

<sup>3</sup> Stroški prenesene vrednosti so amortizacija, stroški porabljenega materiala in stroški sprotih kupljenih storitev.



za HTZ, bremenijo stroške intelektualnih in osebnih storitev. Imajo majhen vpliv na spremenljivo vrsto stroškov.

**Slika 3.3** Struktura stroškov storitev



Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 31.

Med slednje so opredeljene tudi storitve izobraževanja, ki bi jih podjetje lahko izkazovalo iz odstopljenih sredstev v skladu z 61. členom ZZRZI. Celotna uresničena vrednost stroškov storitev je načrtovano vrednost preseгла za 19,6 %. Odstopanje je posledica povečanja obsega poslovanja v organizacijski enoti SIPO in s tem tudi najetje delovne sile, ki je bila opredeljena kot strošek storitev pri proizvodnji proizvodov. Vzročno povezani so stroški prevoznih storitev zaradi spremenjene količine prevozov končnih učinkov v EU. Tako predstavljajo spremenljivi stroški storitev dobro polovico celotnih stroškov storitev z ocenjenim 55-odstotnim deležem.

### 3.1.3 Amortizacija osnovnih sredstev

Osnovna sredstva se trošijo s celoto svojih tehničnih lastnosti skozi daljše razdobje in v več zaporednih krogih delovnih postopkov. Trošenje v posameznem krogu delovnega postopka predstavlja delni potrošek celote njihovih koristnih tehničnih lastnosti, zato mora tako osnovno sredstvo sodelovati v toliko krogih, da vsota delnih potroškov doseže celoto mogočih potroškov osnovnega sredstva. Taka osnovna sredstva so različne naprave, priprave in orodja. Poznamo tudi osnovna sredstva, ki ne sodelujejo v delovnih postopkih in so pogoj za uresničevanje poslovne politike. Zato med osnovna sredstva prištevamo tudi zemljišča in zgradbe. Osnovna sredstva tako obravnavamo kot opredmetena osnovna sredstva. Poslovni sistem razvija nove učinke, preoblikuje svojo organiziranost z namenom ohraniti in povečati svoje prihodke, zato si priskrbi in uporablja znanstvena ter strokovna dognanja, uporablja različne patente, licence,

blagovne znamke in podobno; uporablja torej dolgoročne storitve, ki predstavljajo neopredmetena dolgoročna sredstva. Trošenje koristnih lastnosti osnovnih sredstev<sup>4</sup> je lahko obravnavano z vidika fizične obrabe ali z vidika fizičnega staranja oziroma lahko gre za izgubo koristnih lastnosti zaradi tehnične in gospodarske zastarelosti. Če te potroške na podlagi predvidenih uporab ali pričakovane življenjske dobe izražamo v denarju, predstavljajo strošek amortizacije.

Priskrba osnovnih sredstev sproži preoblikovanje oblike sredstev v naložbenje po nabavni vrednosti, ki predstavlja vrednost nabavljenega osnovnega sredstva in vzročno povezane neposredne stroške. Popravki vrednosti osnovnih sredstev za obračunsko obdobje (koledarsko leto 2005) na podlagi opredeljenega fizičnega staranja znašajo dobrih 414 milijonov tolarjev in so obračunani posamezno po osnovnem sredstvu. Ker ima podjetje HTZ status invalidskega podjetja, se je strošek amortizacije pokrtil s prihodki iz naslova odstopljenih sredstev. Tako se je nadomestna vrednost stroška amortizacije iz dolgoročnih rezervacij<sup>5</sup> vnesla med prihodke navedenega poslovnega leta za vsak posamezen program in ustreza obračunanemu strošku amortizacije programa (SRS 13.3. 2002, 108).

Vsa osnovna sredstva so razporejena v amortizacijske skupine, ki so opredeljene s »Šifrantom amortizacijskih skupin«. Tako se za posamezno osnovno sredstvo uporabi amortizacijska stopnja v intervalu, ki je opredeljen v Tabeli 3.1.

**Tabela 3.1** Minimalne in maksimalne amortizacijske stopnje

Zap. št.	Naziv	v %	
		Min.	Maks.
1	gradbeni objekti	1,3	5,0
2	oprema proizvodnja in druga	5,0	25,0
3	računalniki	10,0	50,0
4	osebna vozila	12,5	12,5
5	dolgoročne premoženjske pravice	10,0	10,0

Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 31.

Podjetje bi lahko trošenje nekaterih osnovnih sredstev izkazovalo z obrabnim postopkom amortiziranja. Tak primer osnovnih sredstev so osebna, poltovorna vozila in

<sup>4</sup> Z izrazom osnovna sredstva opredeljujemo opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva.

<sup>5</sup> Dolgoročne rezervacije v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, se oblikujejo za zneske namensko prejetih denarnih sredstev ali opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila pridobljena nepovratno oziroma brezplačno z državnimi podporami ali donacijami (SRS 10.11. 2002, 90).

delovni stroji. Za vsa ta osnovna sredstva je predvideno število mogočih uporab. S takim amortizacijskim postopkom bi sorazmerno obremenili stroške amortizacije z obsegom sodelovanja osnovnega sredstva v poslovnih procesih, hkrati pa pridobili informacije o smotrnosti posedovanja le-teh. V tem primeru bi amortizacija osnovnih sredstev predstavljala spremenljiv strošek. Navsezadnje je vzdrževanje takih sredstev povezano s časom, tudi če niso racionalno trošena. Vzdrževanje osnovnih sredstev narekuje naslednjo alternativno amortizacijsko obračunavanje. Skupni stroški osnovnega sredstva so naraščajoči, če upoštevamo stroške enakomernega časovnega amortiziranja in s časom povezane naraščajoče stroške vzdrževanja ob predpostavki, da so drugi stroški nespremenljivi. Pri konstantnem doseganju poslovnega izida predstavlja navedeni postopek amortiziranja osnovnih sredstev negativen vpliv na poslovni izid, zato je v takem primeru alternativna spremenljiva amortizacijska stopnja, in sicer padajoča. Tako so pritoki iz naslova amortiziranja osnovnih sredstev uresničeni prej, kar je ugodno za finančni tok podjetja in hkrati časovno obvladljiv poslovni izid zaradi naraščajočih stroškov vzdrževanja osnovnega sredstva.

Podjetje poseduje v sestavi osnovnih sredstev neopredmetena dolgoročna sredstva. Gre za licence sistema MFG/PRO in licence managerskega informacijskega sistema CorVu (v nadaljevanju: sistem CorVu). Amortizacijska stopnja za obračun amortizacije navedenih osnovnih sredstev je 10-odstotna, kar pomeni, da bo podjetje amortiziralo neopredmetena dolgoročna sredstva 10 let.

Poslovno leto 2005 pomeni za podjetje prelomnico, saj sta v podjetju zaživela dva ključna projekta. Prvi je bil z vidika amortiziranja predhodno obravnavan, in sicer gre za implementacijo sistema MFG/PRO in sistema CorVu, ki sta sprožila naložbenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev, drugi pa je reorganiziranje podjetja s prehodom na divizijsko organiziranost. Vzročna povezava projekta reorganiziranja in z njim povezani stroški, stroški dela in material na pripravljalni stopnji (SRS 2.43. 2002, 40) se lahko opredelijo kot neopredmetana dolgoročna sredstva, če je mogoče upravičeno pričakovati, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njimi, in da se bodo pokrili po začetku delovanja (SRS 2.11. 2002, 36). Iz tega sledi, da bi lahko podjetje izkazalo stroške reorganiziranja kot neopredmetana dolgoročna sredstva in za isto vrednost zmanjšalo stroške, nastale na pripravljalni stopnji.

Sestavina strukture organiziranosti podjetja je oddelek razvoja v okviru štabnih služb. Temeljni cilj oddelka je razvijanje novih učinkov, namenjenih prodaji. Nastali stroški, ki so povezani z razvijanjem, se prepoznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, če se lahko dokaže:

- a) izvedljivost strokovnega končanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo,

- b) namen končati projekt in ga uporabljati ter prodati,
- c) zmožnost uporabljati ali odtujiti projekt,
- d) verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt, ali če se bo projekt uporabljal v podjetju, njegova koristnost,
- e) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za končanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta ter
- f) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem (SRS 2.13. 2002, 36).

Stroške razvijanja sestavljajo plače zaposlenih pri razvojnem delovanju, stroški materiala in storitev, uporabljenih pri razvojnem delovanju, amortizacija opreme in pripomočkov v obsegu, v katerem se uporabljajo pri razvojnem delovanju, posredni stroški, povezani z razvojnim delovanjem, amortizacija patentov in licenc ter drugi stroški, povezani z razvojnim delovanjem (SRS 2.44. 2002, 41). Vodenje projektov razvijanja novih učinkov je osnovni pogoj, da bi podjetje lahko izkazalo nastale stroške v zvezi z razvijanjem in jih kot take izkazovalo v neopredmetenih dolgoročnih sredstvih. Implementiran projektni modul PRM v okviru sistema MFG/PRO ustreza vsem merilom sledljivosti za opredeljevanje navedenega.

Uresničena vrednost stroška amortizacije je za 19,4 % manjša od načrtovanega, kar je posledica manjšega in poznejšega naložbenja v obravnavanem obdobju. Celotna vrednost amortizacije predstavlja stalne stroške zaradi časovno opredeljene metode obračunavanja potroškov osnovnih sredstev.

#### ***3.1.4 Stroški dela***

Zaposleni si s svojo dejavnostjo v organizaciji zadovoljujejo potrebe in so hkrati nosilci opravljanja nekega dela v poslovnem postopku s fizičnimi in umskimi sposobnostmi. Trošenje delovne sile lahko opredelimo v količinskem in kakovostnem smislu. Njihove potroške lahko izmerimo v dolžini trajanja prisotnosti v poslovnem postopku, v dolžini trajanja absentizma ali količini opravljenega dela. Delovna sila ima svojo tržno ceno, izkazano kot ceniško postavko, na podlagi katere lahko izrazimo potroške delovne sile v denarju. Razumevanje teh dejavnikov nam daje osnovno izhodišče pri vrednotenju celotnih stroškov dela, razporejanju zaposlenih, razmejevanju po spremenljivosti in k učinkovitem motivacijskem pristopu. Usklajevanje stroškovnega vidika stroška dela na eni strani in interesi zaposlenih na drugi temelji na sistemizaciji delovnih mest, ki je opredeljena z internim aktom (Kolektivna pogodba PV). Sistemizacija delovnih mest je opredeljena s katalogom delovnih mest (približno 300)

po organizacijskih enotah, in sicer 50 plačilnih razredov v devetih tarifnih razredih. Z razporeditvijo zaposlenih na delovna mesta se opredeli relativno razmerje (RR). Ceniška postavka (enota enostavnega dela – EED) zaposlenega na enoto je posledek zmnožka RR in izhodiščne zaposlenčeve uspešnosti ( $Q_{izh}$ ) in je stalen del stroška dela zaposlenega na enoto. EED, spremenjena z zaposlenčevo uspešnostjo, predstavlja celoten strošek dela na enoto –  $C_i$ , sprememba pa spremenljiv strošek dela na enoto. Z zmnožkom  $C_i$  in števila enot dela nastane strošek dela na zaposlenega, ki je povečan za obveznosti delodajalca do države in za druge stroške v vzročni povezavi z zaposlenimi. Ti predstavljajo stalen strošek dela.

Primer: zaposleni na delovnem mestu Xy v VI. tarifnem razredu z 26. plačilnim razredom in ocenjeno uspešnostjo 5 akordnih točk ter iz 1. plačilnega razreda

$$RR_{26PR} = 2.341, Q_{izh.} = 115$$

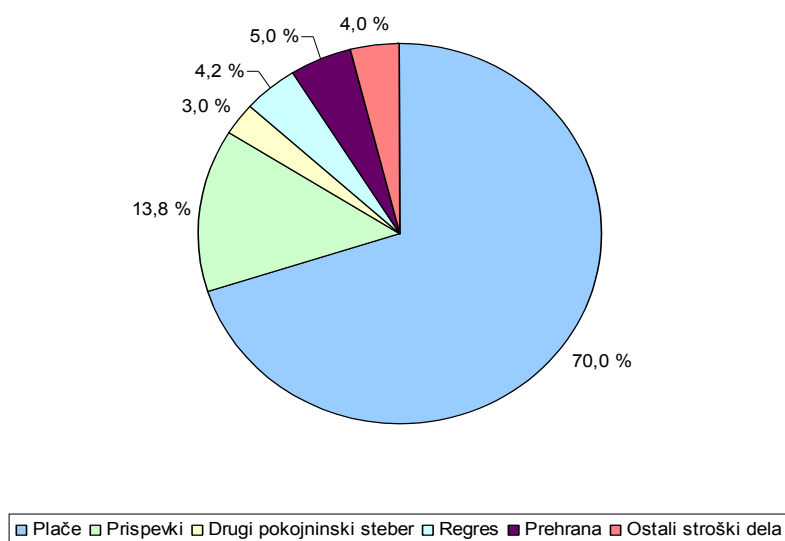
$$RR_{27PR} = 2.458, Q_{konč.} = 120$$

$$EED_{Xy} = RR_{26PR} \times Q_{izh} = 269,215$$

$$C_{iXy} = RR_{27PR} \times Q_{konč.} = 294,960$$

Iz primera je razvidno, da predstavlja uspešnost zaposlenega Xy 9,1-odstotni delež spremenljivih stroškov dela v strukturi celotnih stroškov dela zaposlenega Xy. Stroški dela izven 40-urnega tedenskega dela predstavljajo v celoti spremenljive stroške in so ekonomsko upravičeni v povezavi s sorazmerno naraščajočim povečanjem pozitivne prvine poslovanja.

**Slika 3.4** Struktura stroškov dela



Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 32.

Seštevek vseh stroškov dela zaposlenih nam poda celoten strošek dela podjetja, ki predstavlja v obravnavanem podjetju v strukturi izvirnih stroškov 61,0 %. Prav zaradi navedenega deleža je pomembna analiza stroška dela. Ocenjevanje uspešnosti neposredno vpliva na spremenljivost obravnavane izvorne kategorije. Z internim aktom je opredeljen razpon ocenjevanja uspešnosti zaposlenih od -7 do +10 akordnih točk in od -1 do +3 plačilnih razredov. V absolutni vrednosti je spremenljiv delež stroška dela 31,7 %, kar predstavlja variranje nagrajevanja uspešnosti zaposlenih od -10,4 % do +21,3 %. Z vidika motiviranja z denarnimi nagradami predstavlja absolutna vrednost veliko možnost za doseganje politike podjetja.

Če upoštevamo dejavnike, kot so: izrazito diverzificirane storitvene dejavnosti podjetja, polovični delež vseh zaposlenih, je invalidov, ki težko dosegajo pričakovane rezultate, terenski pogoji dela itn., spoznamo, da je EED realna izhodiščna ocena uspešnosti. V tem primeru se spremenljiv strošek dela omeji samo na pozitiven razpon (razen v primerih kršitve delovnih obveznosti, ki so opredeljene v internem splošnem aktu). Nadaljevanje analize temelji na dejstvu, da je vrednost mase sredstev za plačilo dela zaposlenih omejena, kar predstavlja v povprečju 117,5 akordnih točk in 0,3 plačilnega razreda na zaposlenega. Rezultat navedenega je 3,24 % spremenljivega stroška dela.

Analiza nagrajevanja zaposlenih po njihovih rezultatih, ki hkrati predstavlja strošek dela, nam prikaže izrazito majhen vpliv spremenljivega motiviranja, kar se posledično odraža na voljnosti in pripravljenosti zaposlenih pri doseganju ciljev podjetja. Sistem nagrajevanja je star 14 let, resda z nekaterimi vmesnimi spremembami, in v splošnem omogoča različne pristope, hkrati pa njegovo analiziranje prikaže togost in statičnost. Podjetje potrebuje povsem spremenjen koncept nagrajevanja, ki bo omogočal fleksibilnejše motiviranje zaposlenih. Delež realno spremenljivih stroškov dela mora v strukturi stroškov dela predstavljati vsaj tretjino. Tako bo lahko management vplival na motivacijski vidik zaposlenih, upravljal s stroški dela sorazmerno z izidi poslovanja, zaposleni pa bodo lahko s svojo voljnostjo, fizičnimi in umskimi sposobnostmi zadovoljevali pričakovane potrebe.

Uresničeni celotni stroški dela so preseglji vrednost načrtovanih za 2,2 %, kar je posledica dviga plač v gospodarstvu in spremembe števila zaposlenih glede na načrtovano število. Strošek dela je pretežno stalen strošek. Majhen spremenljivi del stroškov dela predstavlja motivacijski vidik nagrajevanja (3 %) in sprememba opravljenih delovnih ur preko polnega delovnega časa (4 %).

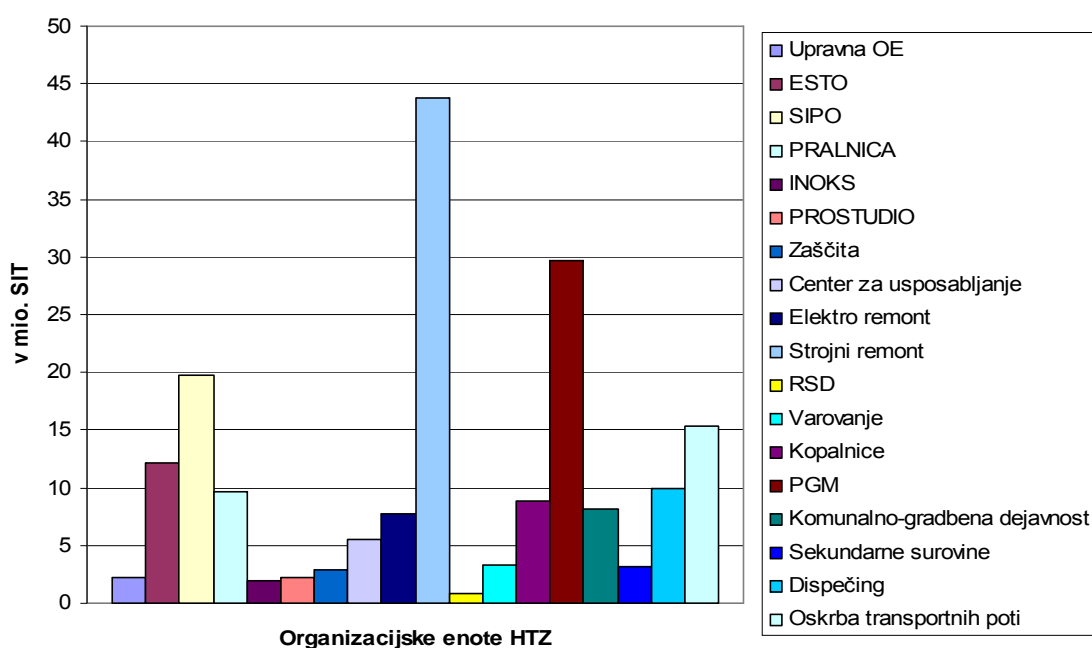
### **3.2 Izvedeni stroški**

S preučevanjem izvirnih vrst stroškov na ravni podjetja in notranjih organizacijskih enot pridemo do spoznanja naslednjih vrst stroškov, namreč k izvedenim stroškom. To

so stroški vmesnih in končnih učinkov, ki jih ena organizacijska enota zagotavlja drugi. Stroškovna cena teh učinkov predstavlja izvedene stroške za organizacijsko enoto, ki take učinke prejema. Tako prenašanje vrednosti notranjih učinkov je potrebno zato, da bi lahko ustvarili ustrezno stroškovno ceno novih učinkov organizacijske enote, ki je uporabnik notranjih učinkov. Zanemarjanje izvedenih stroškov lahko privede do popolnega skrivljenja podobe o stroškovni ceni takih ali drugačnih učinkov, ki so oblikovani tudi na podlagi notranjih učinkov (Melavec 2003, 130).

Proizvajalna razvejanost podjetja HTZ se kaže v različnih deležih izvedenih stroškov po organizacijski strukturi. Celotna skupna vrednost izvedenih stroškov predstavlja v strukturi stroškov podjetja HTZ 2,6 %.

**Slika 3.5** Delež izvedenih stroškov po organizacijskih enotah



Vir: Informacijski sistem MFG/PRO, 2006.

V organizacijski enoti, ki na podlagi izvornih stroškov proizvaja zaščitna sredstva, nastajajo končni učinki. Del teh končnih učinkov ima značaj notranjih učinkov, saj jih porabljajo druge organizacijske enote podjetja. Organizacijska enota ESTO proizvaja notranje učinke na področju elektrostrojnega vzdrževanja osnovnih sredstev in z naslova povečanja vrednosti osnovnih sredstev. Medtem ko predstavlja vzdrževanje sredstev izvedene storitve, predstavlja povečanje vrednosti osnovnih sredstev spremembo neodpisane vrednosti osnovnega sredstva in z njim v povezavi spremenjeno amortizacijsko osnovo ter zato spremenjen amortizacijski strošek. Med notranjimi učinki prepoznamo tudi učinke vzdrževanja in hranjenja zaščitnih sredstev, vzdrževanja

gasilnih sredstev, učinke kopiranja in grafičnega oblikovanja ter strojne obdelave servisiranih sredstev. Organizacijska enota, ki proizvaja notranje učinke, troši izvirne vrste stroškov. Taki vmesni učinki se s prenosno ceno, ki je enaka stroškovni ceni, prenesejo v organizacijsko enoto, ki te učinke troši. V organizacijski enoti, ki vmesne učinke troši, nastajajo novi vmesni ali končni učinki. Stroškovna cena, ki se opredeli glede na izbran kakovosten postopek vrednotenja teh novih učinkov, je seštevek stroškov novega učinka in prenesenih – izvedenih stroškov vmesnega učinka. Med notranje učinke, ki so odvisni od organizacijskih in tehnoloških procesov podjetja HTZ, uvrščam lastne polproizvode, lastne proizvode in lastne sprotne storitve.

### **3.3 Neposredni stroški**

Predmet obravnavanja v diplomskem delu so uresničeni stroški. Obravnavamo jih iz knjigovodstva in so pomembni za računovodski nadzor ter v povezavi s sprejemanjem popravljalnih poslovnih odločitev. Da bi lahko opredeljevali stroške na posamezne povzročitelje stroškov, moramo poznati postopke financiranja, nabave, proizvodnje, prodaje, računovodstva ter postopke posloводства in informiranja. Ko obravnavamo nastajanje stroškov ločeno po posameznih stopnjah in podsistemih poslovnega postopka ali po njihovih delih, gre za razdelitev stroškov po funkcionalno zaokroženih enotah, ki jih z vidika stroškov imenujemo stroškovna mesta. Vsako podjetje je členjeno na enote, ki imajo neke pristojnosti in dolžnosti.

Če lahko posamezno vrsto stroška neposredno pripišemo posamezni organizacijski enoti, programu ali posameznemu učinku v podjetju, govorimo o neposrednih stroških. Ugotovimo jih na podlagi zmanjšanja sredstev, ki jih neposredno povzroča povzročitelj stroškov. Tako opredeljevanje stroškov je pomembno z vidika notranjega obravnavanja stroškov glede na poslovno, organizacijsko in proizvodno razvejanost podjetja. Z vidika podjetja kot celote pa so vsi stroški neposredni. Da bi lahko razmejili posamezne stroške po njihovih povzročiteljih, najprej analiziram poslovne postopke.

Iz Tabele 3.2 je razvidno, da se v poslovnih postopkih financiranja opredeljujejo stroški na ravni podjetja oziroma da ima podjetje opredeljene neproizvajalne postopke na neproizvajalni program v upravni organizacijski enoti. V okviru upravne organizacijske enote potekajo tudi postopki ravnanja s kadri v splošnem pogledu, čeprav je skrb za razvoj kadrov opredeljena na celoten management podjetja. Medtem ko so postopki prodaje opredeljujejo izključno v upravno organizacijsko enoto, se postopki nabave opredeljujejo v upravno organizacijsko enoto in posamezne skupne proizvodne programe.



Tabela 3.2 Razmejitev poslovnih postopkov

Zap.št.	Poslovni postopek	Neproizvajalni program	Skupni proizvodjalni program	Proizvajalni program
1	financiranje	da	ne	ne
2	ravnanje s kadri	da	ne	ne
3	nabava <sup>6</sup>	da	da	ne
4	prodaja	da	ne	ne
4	proizvajanje	da	ne	da
5	poslovođenje	da	da	ne
6	informiranje, računovodstvo	da	ne	ne

Proizvajalni programi so nosilec stroškov proizvodjalnih postopkov. V okvir proizvodjalnih postopkov opredeljujemo tudi postopke razvoja, ki so opredeljeni na upravni organizacijski enoti. Stroški pri poslovnih postopkih poslovođenja so opredeljeni na dveh ravneh. Slednji so opredeljeni v skladu z ravno poslovođenja od vrhnjega managementa, ki je opredeljen na ravni podjetja, tj. na že omenjeni upravni organizacijski enoti, do srednjega managementa, ki je opredeljen na ravni posameznih organizacijskih enot v skupne proizvodjalne programe. Poslovni postopki informiranja<sup>7</sup> so sestavina *outsourcinga* in notranjega opredeljevanja na ravni upravne organizacijske enote. Enako kot zunanje izvajanje postopkov informiranja so postopki računovodstva v okviru matere, tj. lastnika podjetja PV. V podjetju je bilo opredeljeno 72 proizvodjalnih programov, ki so z vidika stroškov obravnavani kot temeljna stroškovna mesta, 26 skupnih proizvodjalnih programov, ki so obravnavani kot skupna stroškovna mesta, in 5 neproizvajalnih programov, ki ponazarjajo neproizvajalna stroškovna mesta. Vrednostno razmejevanje stroškov na ravni organizacijskih enot je prikazano v Prilogi 2.

Poznavanje povzročiteljev stroškov in opredeljevanje poslovnih postopkov me je privedlo do razmejevanja proizvodjalnih in neproizvajalnih stroškov. Med proizvodjalne stroške opredelim dejavnosti postopkov proizvodjanja, postopkov nabave za proizvodjanje in postopkov srednjega poslovođenja. Vse druge dejavnosti poslovnih postopkov so opredeljene v neproizvajalne programe upravne organizacijske enote in so povzročitelji neproizvajalnih stroškov.

<sup>6</sup> Med stroške v postopkih nabave prištevam izvirne stroške v vzročni povezavi zaposlenih z dejavnostmi nabavljanja in dostavljanja materiala iz skladiščnih zalog dobavitelja PV.

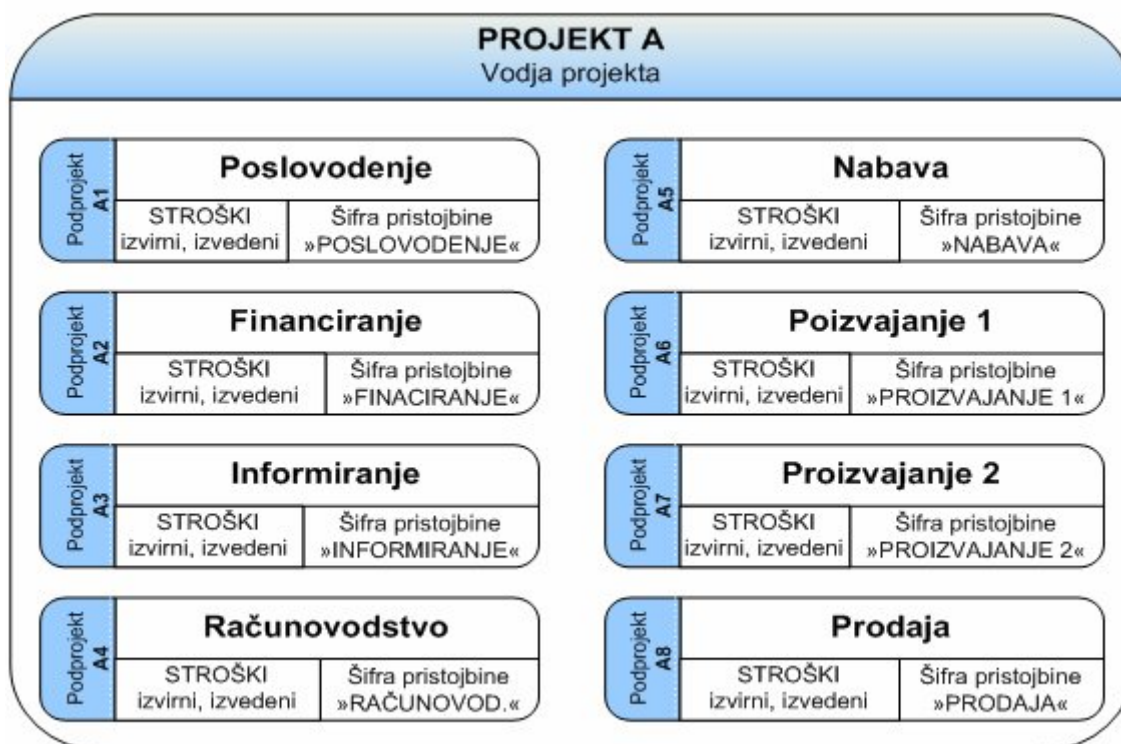
<sup>7</sup> V postopke informiranja opredeljujem ekonomske kategorije v povezavi s procesi informatike.

V preučevanem primeru obravnavam tri ravni opredeljevanja neposrednih stroškov. Na prvi ravni preučujem neposredne stroške proizvajalnih organizacijskih enot, na drugi ravni neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest in na tretji neposredne stroške posameznih učinkov. Med neposredne stroške tretje ravni se opredeljujejo stroški izdelovalnega in pomožnega izdelovalnega materiala, stroški izdelovalnih storitev ter izdelovalni stroški dela za posamezen učinek. Neposredne stroške druge ravni opredeljujejo skupni neposredni stroški istovrstnih končnih učinkov temeljnega stroškovnega mesta obdobja. Med neposredne stroške prve ravni pa opredeljujem poleg neposrednih stroškov druge ravni še stroške skupnih stroškovnih mest. Z vidika upravne organizacijske enote so tudi stroški neproizvajalnih stroškovnih mest neposredni.

Izvirne vrste stroškov so opredeljene na neposrednega povzročitelja s poslovanjem v sistemu MFG/PRO. Stroški izdelovalnega materiala, stroški pomožnega izdelovalnega materiala in stroški storitev se neposredno opredelijo v postopkih nabave s šifro pristojbine, ki v fazi poročanja porabljenih prvin bremenijo nov učinek. V skladu z razporeditvijo osnovnih sredstev za potrebe poslovanja bremenijo strošek amortizacije posamezno skupno ali neproizvajalno stroškovno mesto. Prav tako je sodelovanje zaposlenih v postopkih poslovanja opredeljeno s šifro pristojbine na podlagi razporeditve zaposlenih. Navedeni koncept omogoča spremljanje poslovnega izida organizacijskih enot in stroškovnih mest ter v širšem smislu prikaže odvisnost višine stroškov v razmerju do različnih drugih poslovnih kategorij, pomembnih za gospodarjenje.

Z vidika sprejemanja odločitev in obvladovanja stroškov je interes managementa povezan s prepoznavanjem povzročiteljev stroškov. Da bi uresničili ta interes, omogoča sistem MFG/PRO projekten način vodenja v okviru modula PRM. Tako bi bili neposredni stroški opredeljeni na povzročitelja stroškov, ki bi bil v tem primeru projekt. Slika 3.6 na prikazuje celoten projekt, ki vključuje podprojekte. Ti so lahko sestavina proizvajalnih in neproizvajalnih postopkov. Organizacija in poslovanje projekta je v domeni vodje projekta, ki ga imenuje poslovodstvo. Tako bi lahko na ravni nekega projekta podjetja razvili podprojektne dejavnosti postopkov proizvodnje različnih dejavnosti in podprojekte postopkov financiranja, nabave, prodaje ..., v katerih bi bili opredeljeni vsi izvirni stroški, ki so neposredno povezani s povzročiteljem le-teh. V tem primeru bi projekt predstavljal stroškovni nosilec, stroški podprojektov pa bi bili opredeljeni na stroškovna mesta, posamezne vrste stroškov postopkov, povezane z izvajanjem projekta, pa bi bili kalkulatívni elementi polne stroškovne cene.

Slika 3.6 Opredeljevanje stroškov z modulom PRM v sistemu MFG/PRO



### 3.4 Posredni stroški

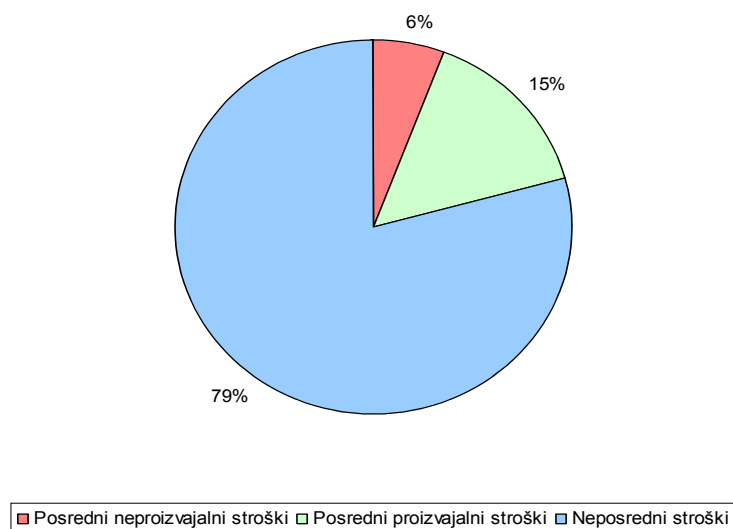
V poslovnih sistemih nastajajo stroški, ki so povezani z dvema ali več različnimi organizacijskimi enotami ali za dvema ali več različnimi novimi učinki in izhajajo iz nekega postopka poslovnega sistema, obravnavanega kot celota (Melavc 2003, 131). Take stroške lahko v podjetju razdelim na namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja ali stroškovni nosilec le posredno. Prepoznane porazdelim s tako ali drugače izračunanimi količniki dodatka na prizadete organizacijske enote, temeljna stroškovna mesta in posamezne končne učinke. Zato obravnavam tri ravni posrednih stroškov. Prvo raven posrednih stroškov na ravni organizacijskih enot opredeljujejo stroški neproizvajalnih stroškovnih mest obdobja. Posredne stroške obdobja na ravni temeljnega stroškovnega mesta opredeljujejo stroški neproizvajalnih in skupnih stroškovnih mest. Na zadnji ravni posrednih stroškov pa se opredelijo stroški neproizvajalnih in skupnih stroškovnih mest za posamezen učinek.

#### 3.4.1 Tradicionalno obravnavanje stroškov

Tradicionalni stroškovni sistemi v dvostopenjskem postopku razporejanja stroškov stroške najprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce (Tekavčič 1997, 98–99). Tako so tudi v preučevanem primeru opredeljeni stroški po proizvajalnih temeljnih in skupnih stroškovnih mestih ter

neproizvajalnih stroškovnih mestih. Stroški posameznega učinka pa so opredeljeni po delovnih nalogih. Zaradi razmejevanja stroškov na proizvodjalne in neproizvajalne ter zaradi informacijskih zahtev notranjih in zunanjih uporabnikov računovodskih informacij o gospodarnosti poslovanja posameznih dejavnosti v okviru posameznih organizacijskih enot je opredeljen kakovosten postopek vrednotenja posameznih učinkov, posameznih temeljnih stroškovnih mest in organizacijske enote po popolni stroškovni ceni. Organizacijske enote predstavljajo dejavnosti podjetja in so v širšem smislu osnovna stroškovna mesta, ki jih razdelim na stroškovna mesta temeljnih dejavnosti in skupna stroškovna mesta temeljnih dejavnosti. Stroški, ki nastajajo na upravni organizacijski enoti, so opredeljeni na neproizvajalna stroškovna mesta.

**Slika 3.7** Struktura posrednih in neposrednih stroškov



Vir: Informacijski sistem MFG/PRO, 2006.

Za izbran kakovosten postopek dodajam posredne stroške po ravneh. Na prvi ravni dodajam neposrednim stroškom organizacijske enote posredne stroške, ki so opredeljeni na neproizvajalna stroškovna mesta oziroma so opredeljeni na upravni organizacijski enoti (v nadaljevanju: posredni neproizvajalni stroški) za obdobje. Na drugi ravni dodajam posredne stroške, ki so opredeljeni na skupnih stroškovnih mestih posamezne organizacijske enote (v nadaljevanju: posredni proizvodjalni stroški), in posredne neproizvajalne stroške na temeljna stroškovna mesta za obdobje. V tretji ravni vrednotim polno stroškovno ceno končnega učinka na podlagi neposrednih stroškov končnega učinka in dodanih posrednih proizvodjalnih ter neproizvajalnih stroškov.

Kadar so v podjetju znani neposredni in posredni stroški, se uporabljajo kalkulacije stroškov z dodatki, kjer posredne stroške porazdelimo na stroškovne nosilce s

količnikom dodatka. Stroškovni nosilec v preučevanem primeru je vsak posamezen končni učinek, organizacijske enote in temeljna stroškovna mesta pa predstavljajo namensko zaokrožen del podjetja, na katerem se pri poslovanju pojavljajo stroški.

$$Kd = \frac{\Sigma \text{ posredni stroški}}{\text{osnova za dodajanje posrednih stroškov}}$$

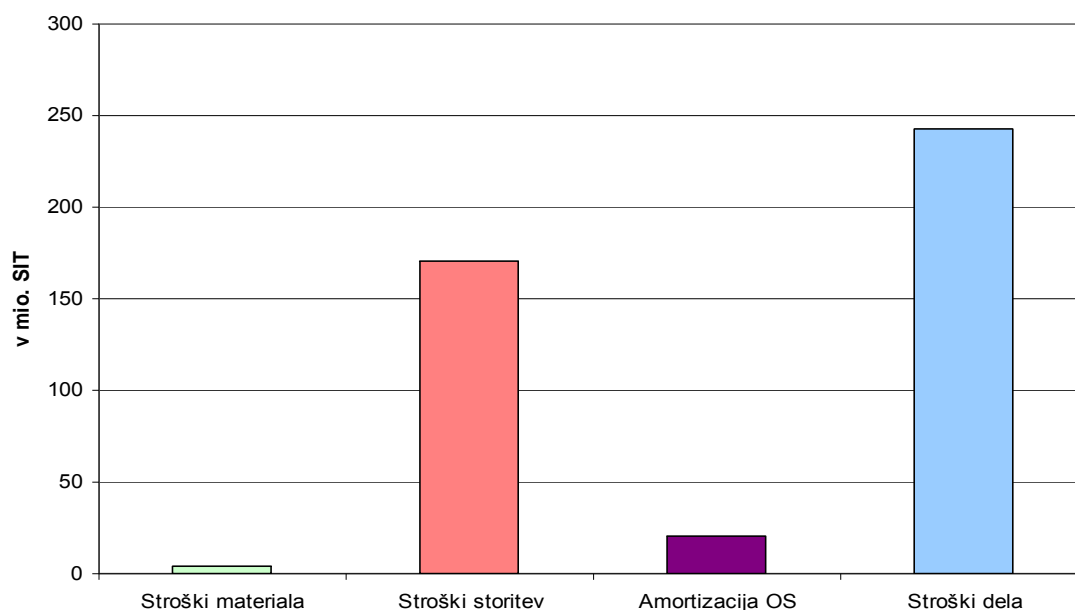
Kd = količnik dodatka posrednih stroškov

Za osnovo se najpogosteje uporabljajo pokazatelji obsega, kot so število zaposlenih, skupna prodaja učinkov, različni skupni izvorni stroški in podobno.

#### *Razporejanje posrednih stroškov na organizacijske enote*

Ustrezno obravnavanje stroškov po organizacijskih enotah v podjetju je pomembno zaradi ugotavljanja stroškov posamezne dejavnosti. Na njihovi podlagi preučujemo gospodarnost organizacijskih enot.

**Slika 3.8** Struktura posrednih neproizvajalnih stroškov



Vir: Informacijski sistem MFG/PRO, 2006.

V organizacijski strukturi podjetja HTZ nastajajo izvorni stroški upravne organizacijske enote, ki so opredeljeni na neproizvajalna stroškovna mesta in hkrati predstavljajo posredne neproizvajalne stroške. Delež posrednih neproizvajalnih stroškov predstavlja v strukturi stroškov podjetja 6 %, razporejajo pa se na podlagi celotnih

odhodkov.<sup>8</sup> Glede na dejstvo, da predstavljajo poslovni odhodki pretežni del (98,9 %) celotnih odhodkov, temelji nadaljevanje na predpostavki vpliva poslovnih odhodkov na razporejanje posrednih neproizvajalnih stroškov v celoti. Obremenitev organizacijske enote s posrednimi neproizvajalnimi stroški predstavlja razlika med uresničeni izvirnimi stroški organizacijske enote obdobja in povečanimi stroški s koeficientom dodatka istega obdobja. Tako je dobro pogledati vpliv spreminjanja poslovnih odhodkov na poslovni izid posameznih organizacijskih enot. To si s povečevanjem obsega poslovanja sorazmerno povečujejo obremenitev s posrednimi neproizvajalnimi stroški, hkrati pa razbremenjujejo organizacijske enote, ki ne spreminjajo vrednosti poslovnih odhodkov s predpostavko, da so posredni neproizvajalni stroški nespremenjeni. V primeru spremenjenih posrednih neproizvajalnih stroškov se sorazmerno spremenijo deleži. Torej se s povečanim obsegom poslovanja dodatno bremeni povečana dodana vrednost s posrednimi neproizvajalnimi stroški oziroma z zmanjševanjem obsega poslovanja se zmanjšuje obremenitev. Zato predstavlja osnova delitve posrednih neproizvajalnih stroškov po celotnih odhodkih različna stališča z vidika ekonomike.

Alternativne rešitve pomenijo zamenjavo osnove. Tako bi za podjetje predstavljala osnova število zaposlenih predvsem natančno opredeljen količnik dodatka posrednih neproizvajalnih stroškov, čeprav število zaposlenih po organizacijskih enotah ni v neposredni vzročni povezavi s posrednimi neproizvajalnimi stroški. Prav tako neustrezno rešitev prikazuje osnova delitve po strošku dela, ker se struktura zaposlenih razlikuje po umskih in fizičnih sposobnostih v posameznih organizacijskih enotah. Ker status in zakonodaja invalidskim podjetjem omogočata kritje stroškov amortizacije iz odstopljenih sredstev, predstavlja osnova stroškov amortizacije optimalnejšo rešitev. Če je posamezna organizacijska enota upravičena do kritja obračunanih popravkov vrednosti osnovnih sredstev, ki sodelujejo v poslovnih postopkih, je razporejanje posrednih neproizvajalnih stroškov na podlagi osnove amortizacije nadomestilo za prej navedeno ugodnost. Izbira alternative je predmet odločitve managementa v podjetju, lahko pa je tudi dogovorna na podlagi preučevanja namembnosti nastanka posameznih skupin posrednih stroškov. V tem primeru je treba preučiti skupine posrednih neproizvajalnih stroškov, ki so opredeljene na neproizvajalnih stroškovnih mestih upravne organizacijske enote. To so stroški uprave, razvoja, ekologije, prodaje in skupnega stroškovnega mesta upravne organizacijske enote. Tako prepoznane stroške lahko razporedim tudi z dogovornimi količniki dodatka stroškov posameznih skupin.

---

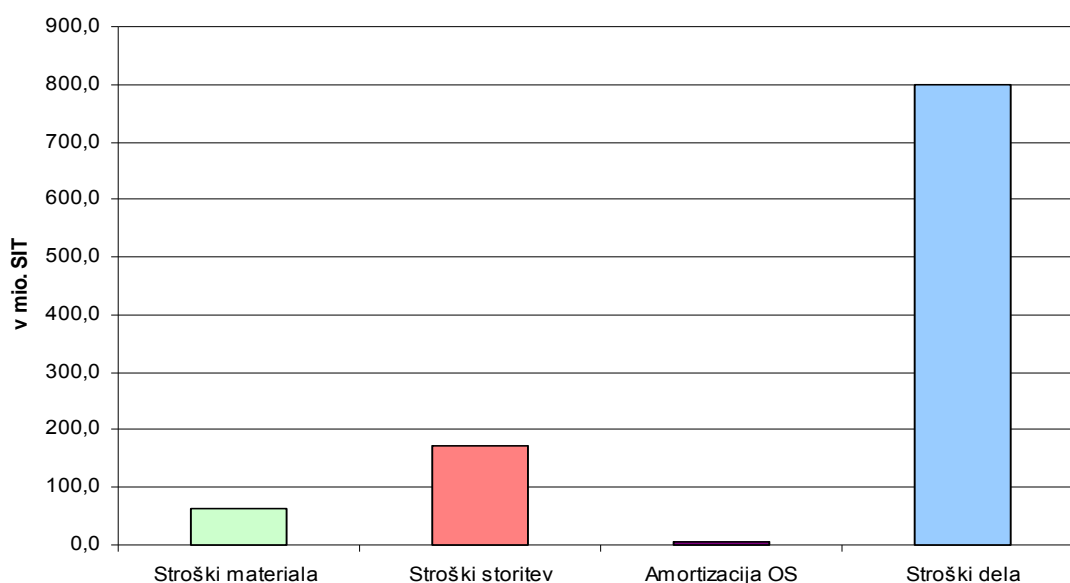
<sup>8</sup> Celotni odhodki so negativna prvina izkaza poslovnega izida in so sestavljeni iz poslovnih, finančnih in izrednih odhodkov.

Razporejanje posrednih stroškov na temeljna stroškovna mesta in končne učinke

Preučevanje vzročnosti nastanka stroškov me vodi do druge ravni opredeljevanja posrednih stroškov, in sicer na raven temeljnih stroškovnih mest. V preučevanem primeru na tej ravni razdelim:

1. posredne proizvodjalne stroške in
2. posredne neproizvajalne stroške.

**Slika 3.9** Struktura posrednih proizvodjalnih stroškov



Vir: Informacijski sistem MFG/PRO, 2006.

Posredni proizvodjalni stroški so opredeljeni na ravni organizacijske enote, tj. v postopkih nabave, poslovanja in proizvodnje na skupna stroškovna mesta, in so povezani z dvema ali več temeljnimi stroškovnimi mesti. V strukturi celotnih opredeljenih stroškov podjetja je njihov delež 14,9 %.

Da bi ugotovili popolno stroškovno ceno temeljnega stroškovnega mesta obdobja, je treba le-to obremeniti s posrednimi stroški obdobja na drugi ravni. V sistemu MFG/PRO so zavedeni vsi podatki neposrednih stroškov. Neposrednim stroškom programa dodamo posredne neproizvajalne stroške in posredne proizvodjalne stroške s količnikom dodatka celotnih posrednih stroškov ali posamično najprej s količnikom dodatka posrednih neproizvajalnih stroškov, nato pa dodamo še vrednost s količnikom dodatka posrednih proizvodjalnih stroškov po konceptu, navedenem za razporejanje posrednih stroškov na organizacijske enote. Postopek opredeljevanja posrednih stroškov na končne učinke je enak opredeljevanju posrednih stroškov na temeljna stroškovna mesta. Spreminja se samo osnova za dodajanje posrednih stroškov, ki je opredeljena s

celotnimi neposrednimi stroški posameznega končnega učinka. Neposredni stroški posameznega učinka ali serije enakih učinkov so opredeljene z delovnimi nalogi. V primeru serije enakih učinkov je polna stroškovna cena posameznega učinka aritmetično povprečje polne stroškovne cene vseh učinkov v seriji.

### **3.4.2 Obravnavanje stroškov na podlagi aktivnosti (metoda ABC<sup>9</sup>)**

Osnovna značilnost metode ABC je, da upošteva dejstvo, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju in so potrebne za nastajanje novih učinkov, ki so porabniki teh aktivnosti. Kot aktivnosti lahko torej razumemo vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov izrablja prvine poslovnega procesa – delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve, logična zaporedja nekaterih aktivnosti pa sestavljajo posamezne procese (Tekavčič 1997, 97). V nadaljevanju povzemam (Tekavčič 1997, 95–149) koncept stroškov metode ABC. Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni, ki se razporejajo na stroškovne objekte. Dodeljevanje poslovnih virov aktivnostim poteka na podlagi povzročiteljev stroška prvin, dodeljevanje stroškov aktivnosti stroškovnim objektom pa poteka preko povzročiteljev stroška aktivnosti.

Glavne značilnosti metode ABC:

1. *Transparentnost* ponuja količinske in vrednostne podatke za vsako poslovno transakcijo.
2. *Učinkovitost* omogoča odstranjevanje ozkih grl. Transparentnost podatkov ne zadošča, zato moramo izboljšati tudi poslovne procese. Odločilen dejavnik je celovito obravnavanje procesov prek pregrad oddelkov in OE. Tudi posameznih procesov ne obravnavamo posamično, ampak optimiramo procesno verigo.
3. *Politika cen*, zastavljena na podatkih, možnostih in omejitvah; politika oblikovanja cen sloni na neposrednih stroških. Če delež posrednih stroškov narašča in jih podjetje razporeja po tradicionalni metodi na učinke, se lahko zgodi, da z neustreznim razporejanjem prevrednoti in tržno onemogoči svoj proizvod.

---

<sup>9</sup> Za izraz »Activity based costing« se je v slovenski literaturi pojavilo kar nekaj različic prevodov, npr. procesno računovodstvo, koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, spremljanje stroškov po sestavinah dejavnosti. V tem diplomskem delu uporabljam izraz 'spremljanje stroškov po aktivnostih' (metoda ABC).



### *Oprelitev metode ABC in njenih sestavin*

Za predstavitev metode ABC je treba najprej opredeliti njene sestavine. Tudi tukaj nastane težava v izrazju, saj se slovenski prevodi novih pojmov med različnimi avtorji precej razlikujejo. Sestavni deli metode ABC so:

- *aktivnost* (ang. *activity*) ali sestavina dejavnosti, ki je definirana kot kombinacija dela, tehnologije, materialov, metod ter okolja in zagotavlja proizvodnjo nekega proizvoda,
- *center aktivnosti* (ang. *activity center*) je skupina med seboj povezanih aktivnosti, ki sestavljajo proces,
- *prvina* (ang. *resources*), tudi resurs ali vir, ki je ekonomski element, povezan z izvedbo aktivnosti,
- *povzročitelj stroškov* (ang. *cost driver*) je kateri koli dejavnik, ki povzroči spremembo v stroških posamezne aktivnosti,
- *stroškovni objekti* (ang. *cost object*), tudi OE oz. stroškovni nosilec, ki je predmet, katerega stroške želimo ugotoviti, npr. izdelek, storitev, kupec,
- *stroškovni bazen* (ang. *cost pool*), sestavljajo ga vsi stroški prvin v poslovnem procesu in so združeni v eni skupini,
- *povzročitelj (stroška) aktivnosti* (ang. *activity cost driver*) je stopnja frekvence oz. intenzivnosti povpraševanja po aktivnosti stroškovnih objektov,
- *povzročitelj (stroška) prvin* (ang. *resource cost drivers*) je merilo obsega prvin, ki so bile porabljene zaradi posamezne aktivnosti.

Sestavni deli metode ABC nudijo stroškovne in operativne informacije o tekočem delu v podjetju. Ponujajo odgovore na vprašanja o izvajanju dela in ponudijo možnosti za izboljšave.

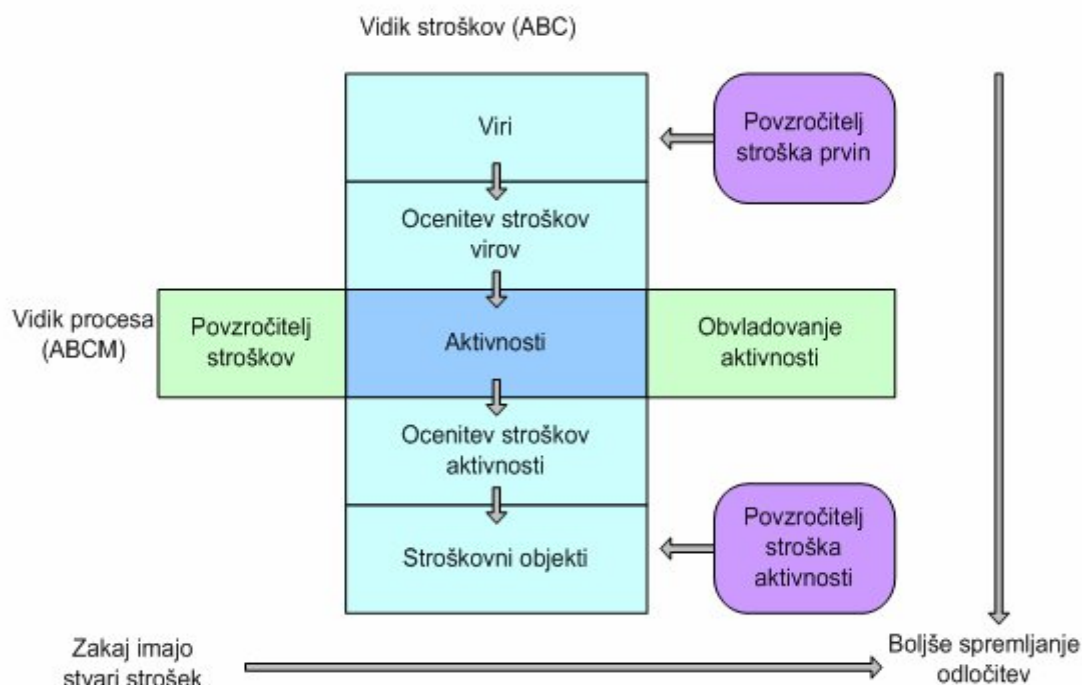
Turney (1996, 95) pojasnjuje dve dimenziji metode ABC:

1. *stroškovni vidik* nam omogoča točneje določiti stroške stroškovnih objektov,
2. *procesni vidik* analizira nefinančne informacije skozi aktivnosti in se sprašuje, zakaj so stroški nastali in kako uspešno je bila poraba aktivnosti izkoriščena za svoje izvajanje.

Na Sliki 3.10 je predstavljen razviti model ABC<sup>10</sup>. Vodoravna dimenzija predstavlja procesni vidik koncepta spremljanja stroškov po aktivnostih, ki pojasnjuje vzrok nastanka stroškov in uspešnost porabe virov glede na izvajanje aktivnosti. Navpična dimenzija pa predstavlja proizvodni vidik modela ABC. Ta ponuja informacije o prvinah, aktivnostih in stroškovnih objektih poslovnega procesa in njihovo medsebojno povezavo.

**Slika 3.10** Dvodimenzionalni model ABC

Okvir spremljanja stroškov po aktivnostih  
(CAM-I presečišče)



Vir: Cokins 1998, 3.

#### Proizvodna dimenzija v modelu ABC

Podjetje si s poslovnim postopkom nabave priskrbi izvirne prvine: kupljena delovna sredstva – osnovna sredstva, kupljene predmete dela – material, kupljene storitve in kupljene delovne sposobnosti človeka. Aktivnosti trošijo prvine in s tem povzročajo stroške. Podjetje s povzročitelji stroškov prvin aktivnostim dodeli porabljene prvine, ki

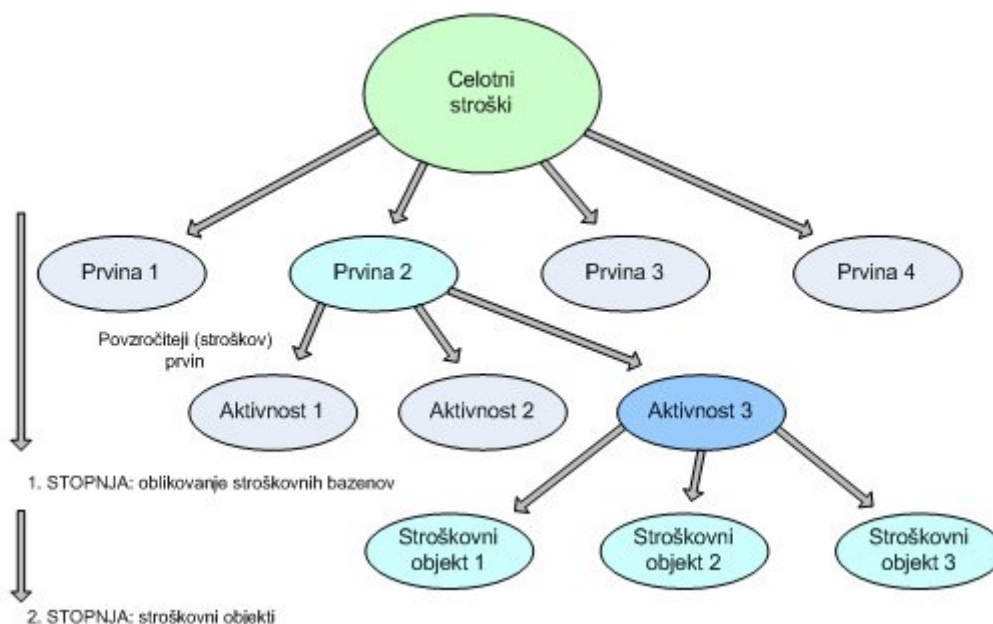
<sup>10</sup> Dvodimenzionalni model predstavlja razvit model ABC. V zgornjem modelu ABC so vsi posredni stroški podjetja razporejeni v stroškovne baze. Podlaga za razporeditve so bile skupine sorodnih aktivnosti, ki se pojavljajo v poslovnem procesu. Stroški posameznega stroškovnega bazena so na podlagi povzročiteljev stroškov aktivnosti dodeljeni stroškovnim objektom.

potekajo v podjetju. Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen in so na podlagi povzročiteljev stroškov aktivnosti dodeljeni stroškovnim objektom. Tukaj je predvsem pomembno to, da so povzročitelji stroškov aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezani z aktivnostmi.

Na Sliki 3.11 je predstavljeno dvostopenjsko razporejanje stroškov. Na prvi stopnji koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zbere stroške na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih razporedi na stroškovne objekte.

Osrednja sestavina metode ABC je aktivnost. Ožja kot je njena členitev, večjo stopnjo natančnosti informacij o stroških posameznih aktivnosti lahko pričakujemo. Ne smemo pa zanemarjati dejstva, da je podrobno spremljanje po aktivnostih povezano z višjimi stroški, zato je treba poiskati optimalno kombinacijo.

**Slika 3.11** Dvostopenjsko razporejanje stroškov



Vir: Glad 1995, 38.

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo aktivnosti in z njimi povezani stroški, delimo aktivnosti na (Turk idr. 2003):

- *Aktivnosti na ravni proizvoda* so tiste, ki jih v družbi opravljajo, ko proizvajajo posamezen proizvod. Stroški se spreminjajo s številom ustvarjenih proizvodov. Mednje lahko pripišemo stroške neposrednega dela in neposrednega materiala, stroške energije in stroške, povezane s stroji.
- *Aktivnosti na ravni serije*: mednje spadajo tiste aktivnosti, ki se opravljajo vsakokrat, ko se ustvarijo serije končanih proizvodov. Spreminjajo se s številom

- sproženih serij in so skupne vsem proizvodom v seriji, vendar niso odvisne od števila končanih proizvodov. Med te stroške spadajo stroški zagona proizvodnje, nadzora proizvodnje, naročanja, premeščanja in kontrole materiala.
- *Aktivnosti na ravni proizvodnje* so aktivnosti, ki so povezane z nekim proizvodom, vendar niso odvisne od njihovega števila ali števila serij. Sem spadajo stroški oblikovanja in razvijanja kalupov, preizkušanja proizvodov, patentov in licenc ter promocije proizvoda.
- *Aktivnosti na ravni družbe* so nujne za potek proizvodnega procesa in so skupne vsem končnim proizvodom. Mednje spadajo stroški vzdrževanja nepremičnin, najemnine, amortizacije in varovanja okolja.

Aktivnosti lahko nastajajo tudi zaradi servisiranja kupca<sup>11</sup> (Stanković 2000, 33):

- *aktivnosti na ravni naročila posameznega kupca*: stroški teh aktivnosti so odvisni od posameznih nakupnih naročil in jih lahko dodeljemo posameznemu kupcu,
- *aktivnosti na ravni kupca*: stroški aktivnosti, ki nastajajo na tej ravni, niso odvisni od obsega prodaje in števila nakupnih naročil; običajno so povezani s številom kupcev,
- *aktivnosti na ravni trga*: imenujemo jih tržno podporne. Stroški, ki nastajajo na tej ravni, so povezani z vstopom oz. obstojem na posameznem trgu.

Z razporejanjem stroškov po metodi ABC lahko velik del posrednih stroškov, opredeljenih po tradicionalnih metodah, dodelimo neposredno končnim učinkom. Opazimo tudi, da se v podjetju opravljajo aktivnosti, ki niso povezane z enoto proizvoda ali nakupnim naročilom. To so aktivnosti na višjih ravneh in podjetje se lahko odloči, da takih stroškov ne bo porazdeljevalo na nižje ravni. S tem izgubi pregled nad vzročno-posledičnimi povezavami med aktivnostmi in stroškovnimi objekti. Če želi nerazporejen del stroškov razporediti na kupca oz. enoto proizvoda, jih lahko po konceptu popolnega vsrkavanja s posrednimi ali vmesnimi povzročitelji.

Dvostopenjsko dodeljevanje se spremeni v večstopenjsko dodeljevanje stroškov stroškovnim nosilcem. Le-to natančneje odraža razmerja med aktivnostmi ter razmerja

---

<sup>11</sup> V resnici vsi stroški nastajajo zaradi kupcev blaga in storitev. Po metodi ABC se jih zaradi hierarhije aktivnosti in strukture stroškovnih objektov deli na dve skupini. Stroški, ki nastanejo v proizvodnji, niso odvisni od aktivnosti, ki se jih izvaja zaradi kupcev. In nasprotno, stroški ki nastanejo pri trženju, niso odvisni od aktivnosti v proizvodnji.

med aktivnostmi in stroškovnimi objekti in omogoča, da se lahko tudi stroški aktivnosti višjih ravni dodelijo končnim stroškovnim objektom.

#### *Procesna dimenzija v modelu ABC*

Procesni vidik modela ABC (na Sliki 3.10) predstavlja dinamičen pogled no poslovanje podjetja. Povzročitelj stroškov je tisti element, ki določa obseg dela, potrebnega za neko aktivnost, ki jo podjetje opravlja oz. pojasnjuje porabo prvin. Z nefinančnimi kazalci lahko določimo učinkovitost in uspešnost opravljanja aktivnosti in tako vplivamo na stroške. Uporabo metode ABC za izboljšanje poslovanja avtorji imenujejo upravljanje ali ravnanje na podlagi aktivnosti (ang. *activity based management*).

Procesni vidik omogoča (Stanković 2000, 33):

- zniževanje stroškov aktivnosti in procesov zaradi vzročno-posledične povezave, ki jo predstavlja povzročitelj stroškov, kar omogočajo kazalci uspešnosti, ki merijo čas, kakovost in produktivnost,
- reinženiring procesov,
- primerjavo bodisi enakih aktivnosti med podjetji bodisi enakih aktivnosti v podjetju.

Za izboljšanje izvajanja aktivnosti je treba izpeljati analizo aktivnosti in ugotoviti dejavnike, ki povzročajo nepotrebosti. Z analizo aktivnosti podjetje pridobi na eni strani podatke o aktivnostih, ki povzročajo največ stroškov. Pri teh aktivnostih se mora podjetje osredotočiti predvsem na njihovo izboljšanje in zmanjšanje stroškov. Na drugi strani pa podjetje pridobi podatke o nepotrebnih aktivnostih, ki jih ne potrebujejo niti kupci niti podjetje kot celota. Zmanjševanje stroškov se lahko doseže operativno, tako da se poskuša doseči manjšo porabo prvin prek višje učinkovitosti izvajanja aktivnosti oz. nižjih stroškov. Strateško zmanjševanje stroškov pa predstavlja preusmerjanje aktivnosti, povezane z nedonosnimi učinki, drugam.

#### *Uvajanje metode ABC*

Postopke uvajanja metode ABC povzeman po Tekavčičevi (1997, 149–166). Če se podjetje odloči za spremembo sistema stroškov, se znajde pred novimi težavami. Pojavijo se vprašanja, kako oblikovati nov sistem stroškov: kako daleč iti pri njegovem razčlenjevanju, da bodo koristi od njegovega uvajanja večje kot z njimi povezani stroški, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da bo sistem deloval v skladu s pričakovanji, in navsezadnje ali izpopolnitev obstoječega sistema ne bi prinesla ustreznih rezultatov.

Če managerji niso prepričani, da jim sistem stroškov zagotavlja dovolj zanesljive informacije za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev, lahko hitro preverijo, ali v

podjetju prihaja do pojavov, ki opozarjajo, da je treba sistem stroškov spremeniti. Ustreznost sistema stroškov lahko preverijo na dva načina. Prva možnost je, da preverijo stopnjo obstoja pojavov, ki opozarjajo, da daje sistem stroškov v podjetju izkrivljene informacije o stroških. Druga možnost pa je, da se vprašajo, ali je v poslovnem okolju podjetja prišlo do sprememb, ki navadno zahtevajo prilagoditve sistema stroškov. Da je v podjetju nekaj narobe z obstoječim sistemom stroškov, opozarjajo pojavi, kot so: vodje oddelkov želijo opustiti poslovne učinke, za katere računovodske informacije izkazujejo visoko stopnjo dobička, stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov je težko pojasniti, cene konkurentov so nerazumljivo nizke, kupci se na povečanje cene nekega poslovnega učinka ne odzovejo z bistveno manjšim povpraševanjem, računovodstvo porabi veliko časa za različne posebne projekte, posamezni oddelki imajo svoje vzporedne sisteme spremljanja stroškov, rezultati ponudb za neki posel so nepričakovani, podatki o stroških posameznih poslovnih učinkov so se spremenili zaradi sprememb računovodske zakonodaje. Če je teh pojavov v podjetju veliko, se mora podjetje spopasti z oblikovanjem novega sistema stroškov.

Ideja o spremljanju stroškov po aktivnosti je podana z razlogom naraščajočih potreb po pravočasnih in zanesljivih informacijah o stroških za potrebe poslovnega poročanja. Zato mora biti sistem stroškov v podjetju oblikovan tako, da bo hkrati upošteval dva enako pomembna cilja: prvič, da bo ugotavljal stroške in jih razmejeval med stroške obdobja in stroške zalog, in drugič, da bo managementu podjetja zagotavljal zanesljive informacije posameznih poslovnih funkcij in poslovnih učinkov za potrebe vodenja poslovanja. Taka opredelitev nakazuje tri temeljna vprašanja, povezana z odločitvijo o spremembi sistema stroškov v podjetju.

Prvo temeljno vprašanje opredeljuje uvajanje novega samostojnega vzporednega sistema obstoječemu sistemu stroškov, ki bo usmerjen v informacije, ki jih potrebuje management podjetja, ali pa naj dopolnijo obstoječ sistem stroškov, tako da bi zagotavljal tudi informacije za management in ne samo informacij za zunanje uporabnike.

Drugo temeljno vprašanje, ki ga morajo rešiti, je, ali naj nov sistem utemeljijo na načelih koncepta stroškov po aktivnosti poslovnega procesa ali pa naj izhajajo iz spoznanj o pomanjkljivosti danega sistema in nov sistem oblikujejo tako, da bo poskušal opraviti te napake s tradicionalnim obravnavanjem stroškov.

Tretje temeljno vprašanje v fazi sprejemanja odločitve o novem sistemu je, kako upravičiti sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa glede na pomisleke, ki se v zvezi z njim pojavljajo.

Turney (1990) meni, da lahko pomisleke, ki jih v zvezi s konceptom stroškov po aktivnostih poslovnega procesa navajajo ameriški managerji in nekateri akademiki, združimo v naslednje štiri skupine:

1. uvajanje koncepta je predrago in prezapleteno,
2. ustrezno kakovost informacij o stroških lahko zagotovijo že izboljšave obstoječega sistema,
3. ker cene določa trg, so natančni podatki o lastnih cenah odveč,
4. informacije o stroških poslovnih učinkov niso potrebne za obvladovanje splošnih stroškov.

Domača (Tekavčič 1997) strokovnjakinja piše o dragem in zamudnem uvajanju novega sistema stroškov po aktivnosti, vendar je treba pretehtati koristnost stroškov, povezanih z uvajanjem sistema in stroški, ki so posledica izkrivljenih informacij in napačnih poslovnih odločitev. Povečanje stopnje zanesljivosti informacij o stroških z izboljšavami sedanjih sistemov stroškov temeljijo na povečanju števila stroškovnih mest in uporabi ur strojnega dela kot izhodišča za razporejanje posrednih stroškov. Vendar pretirano povečevanje stroškovnih mest sistem podraži in veliko bolj zaplete, kot pa poveča stopnjo njegove zanesljivosti. Sistem stroškov po aktivnostih je oblikovan na podlagi podrobne analize posameznih delov poslovnega procesa in aktivnosti v njihovem sklopu. To pomeni natančen vpogled v aktivnosti, ki so povzročitelji stroškov, hkrati pa tudi najboljša izhodišča za program zmanjševanja stroškov z izboljšanjem enih in zmanjšanjem ali popolno odpravo drugih aktivnosti. Take informacije so posebej dragocene, ko trg narekuje ceno, saj stopnja donosa narekuje prilagajanje stroškov.

Ko se podjetje odloči za metodo ABC, se znajde pred vprašanjem, kje začeti in kako nadaljevati proces oblikovanja novega sistema. Ker so aktivnosti središče celotnega koncepta metode ABC, je treba najprej opredeliti aktivnosti in stroške, ki se nanašajo na posamezne aktivnosti. Nato se opredelijo stroškovni objekti in načini razporejanja stroškov na posamezne stroškovne objekte, kar vključuje odločitev o povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti. Nazadnje se opredeli centre aktivnosti, za katere želi podjetje zbirne podatke. Kleinsorge in Tanner (1991) menita, da je za uspešno uresničevanje novega sistema v praksi odgovoren predvsem management podjetja, ki mora biti pripravljen na spremembe, ki neizogibno spremljajo uvajanje novega sistema. Vodstvo podjetja mora poskrbeti, da uvajanje novega sistema ne bo le domena računovodskih delavcev in informatikov v podjetju, ampak projekt, pri katerem bodo sodelovali vsi, ki sprejemajo pomembne odločitve v podjetju.

#### *Primerjava tradicionalnega obravnavanja stroškov z metodo ABC*

Bistvena razlika med tradicionalnim konceptom obravnavanja stroškov in metodo ABC je sam način razporejanja stroškov.

»Tradicionalni stroškovni sistemi v dvostopenjskem postopku razporejanja stroškov: Stroške najprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce. Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa na prvi stopnji stroške zbere na ravni aktivnosti (gre za t. i. stroškovne bazene), na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov razporedi na stroškovne objekte, ki niso nujno klasično pojmovani učinki poslovnega procesa. Pri razporejanju stroškov iz stroškovnih bazenov na raven stroškovnih objektov (ki so lahko klasično pojmovani učinki poslovnega procesa, vendar pa to ni nujno) je posebej pomembno, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi.« (Tekavčič 1997, 99)

Pri metodi ABC določimo stroškovne nosilce po izbiri, in sicer glede na raven v podjetju, na kateri želimo preučevati stroške. Stroškovni nosilci so lahko: posamezni proizvodi, proizvodnje linije, poslovni procesi, kupci ali dobavitelji. Pri tradicionalnih metodah se po navadi osredotočamo le na posamezne končne učinke.

Cokins (1996) trdi, da so tradicionalne metode v najboljšem primeru neuporabne in v najslabšem napačne ter zavajajoče. S preučevanjem stroškov obravnavanega primera navedene skrajnosti ne podpiram, saj so tudi tradicionalne metode primerne, ko ima podjetje:

- malo posrednih stroškov,
- homogene procese proizvodnje,
- homogene kupce, trg, dobavitelje,
- sodoben informacijski sistem,
- nizke administrativne, prodajne in distribucijske stroške.

Pomisleki o uvajanju sistema metode ABC se pojavljajo predvsem zaradi visokih stroškov in prezapletenosti uvajanja v podjetje. Tako lahko opredelimo opredeljeno tradicionalno razporejanje posrednih stroškov po stroškovnih mestih in končnih učinkih v podjetju HTZ kot primeren, saj je vrednost razporejenih posrednih neproizvajalnih stroškov na prvi ravni zelo nizka, na drugi in tretji ravni pa predstavlja ugotovljena vrednost posrednih proizvodnih stroškov potrebo po natančnejšem opredeljevanju proizvodnih stroškov na delovne naloge proizvodnih stroškovnih mest. Nekoliko večja vrednost posrednih proizvodnih stroškov je tudi posledica nepravilnih opredeljevanj povzročiteljev stroška, ki so jo povzročili uporabniki sistema MFG/PRO v uvodnem letu poslovanja. Vzpostavitev projektnega vodenja aktivnosti pa bi še znižala posredne stroške, kar bi za podjetje HTZ predstavljalo zelo natančne informacije stroškovnega računovodstva za potrebe poslovnega odločanja.



### 3.4.3 Postopki za znižanje stalnih stroškov

Kategorija stroškov predstavlja eno od temeljnih konkurenčnih prednosti podjetja, saj je poslovni izid pri danih tržnih cenah odvisen od njih. Razmejitev na neposredne in posredne stroške nam omogoča opredeljevanje alternativnih možnosti za zmanjšanje. Tako pridemo do spoznanja, da razmejeni neposredni stroški, ki so pretežno spremenljivi, predstavljajo majhne možnosti znižanja stroškov.

Zato kaže preučevanje možnosti znižanja stroškov usmeriti na neproizvajalne poslovne postopke podjetja, ki so povezani s posrednimi stroški. Gre za dejavnosti razvoja, prodaje, posloводства, financ, računovodstva, informatike in ravnanja z zaposlenimi na ravni podjetja. Posredni stroški so pretežno stalni stroški, njihovo vrednost pa lahko spreminjamo le z vplivom na obseg in kakovost take dejavnosti. Obvladovanje posrednih stroškov glede na razvoj podjetij podaja nekatere posebnosti:

- oblikovanje smiselnih meril za ugotavljanje učinkovitosti neproizvajalnih dejavnosti je težko ali celo nemogoče,
- tudi na tistih posameznih področjih neproizvajalnih dejavnosti, kjer bi bilo mogoče najti ustrezne kazalnike uspešnosti in kazalce učinkovitosti, je največkrat težko opredeliti povezanost med vložki in izložki,
- največkrat ni mogoče ustrezno opredeliti obsega in kakovosti neproizvajalnih dejavnosti in njihovih stroškov glede na obseg ter kakovost proizvodne dejavnosti.

Učinkovitost predračunavanja neproizvajalnih stroškov je v takih okoliščinah lahko dvomljiva. Ne obstaja namreč zveza med stroški in učinki neproizvajalnih dejavnosti in zato tudi primerjava predračunanih z uresničenimi stroški ne pojasnjuje zadostno gospodarnost ravnanja teh dejavnosti (Melavc 2003, 163).

V nadaljevanju povzemam po Melavcu (2003, 163–166) različne postopke, ki so povezani z vprašanjem zniževanja stroškovne proizvodnje dejavnosti:

1. *Postopek povprečnega znižanja predračunanih stroškov neproizvajalnih dejavnosti*: primeren je v okoliščinah, kjer je znižanje stroškov podjetja neizogibno. Temelji na predračunanih stroških podjetja, ki se z neko povprečno velikostjo, največkrat s povprečnim odstotkom znižajo na sprejemljivo raven z vidika podjetja kot celote. Tak postopek lahko ponazorim s primerom preučevanega podjetja HTZ. Celotni posredni stroški podjetja znašajo skoraj 1.530 milijonov tolarjev, od tega 28,6 % na prvi ravni, tj. na upravni organizacijski enoti, in 71,4 % na ravni organizacijskih enot. Upravna

organizacijska enota je opredeljena s programi uprave, razvoja, ekologije, prodaje in skupnega stroškovnega centra. Proizvajalne organizacijske enote pa so z vidika posrednih stroškov opredeljene s programom tehničnih služb in skupnim stroškovnim mestom. Ker so predračunane vrednosti stroškov znane, pomeni povprečen odstotek znižanja posrednih stroškov ekvivalentno vrednost znižanja stroškov. Povprečna vrednost znižanja pa hkrati pomeni, da so odstotne vrednosti posameznih programov lahko različne, na ravni organizacijske enote pa enake. V tem primeru bi 3-odstotno povprečno znižanje predstavljalo vrednost posrednih stroškov v višini 1.484 milijonov tolarjev oziroma 46 milijonov tolarjev zmanjšanih stroškov. Vendar je tako povprečno znižanje predračunanih stroškov zaradi neenakih možnosti različnih neproizvajalnih dejavnosti lahko vprašljivo, predvsem na ravni organizacijskih enot, ker so posamezni posredni stroški povezani s proizvodnjo dveh ali več programov (primer: električna in toplotna energija, komunalne storitve ...).

2. *Analiza vrednosti neproizvajalnih dejavnosti* temelji na predpostavkah predračunanih stroškov neproizvajalnih dejavnosti. Analiza neproizvajalnih dejavnosti je usmerjena k zniževanju posrednih stroškov skozi ukinitve nepotrebnih dejavnosti in hkrati prikazuje vrednost, ki jo posredujejo drugim. Postopek analiz vrednosti neproizvajalnih dejavnosti obsega:

- opredelitev enote raziskovanja, največkrat opredelitev posameznih stroškovnih mest, programov, oddelkov,
- opredelitev vrste učinkov, ki jih posamezna opredeljena enota nudi in posreduje,
- opredelitev raziskovanih učinkov, ki jih posamezna enota prejema,
- oblikovanje timov ponudnika in uporabnika raziskovanih učinkov za oblikovanje primerljivih učinkov in spoznavanje možnosti znižanja stroškov,
- preučevanje spoznanj o možnostih znižanja stroškov in hkratnem vrednotenju tveganj,
- odločitev vrhnjega managementa glede izvedbe ukrepov v zvezi z znižanjem stroškov in opustitve učinkov s terminskim predlogom.

3. *Oblikovanje obračunov stroškov na ničelnem izhodišču:* v tem primeru se predpostavlja, da začne podjetje oz. enota poslovati znova, zato ne obstajajo predračunani stroški. Ker je izhodiščna vrednost stroškov nič, pomeni, da je vrednotenje priprave predračunanih stroškov zahteven postopek presoje ugodnosti, ki od vsakega managerja zahteva oblikovanje temeljitega, analitičnega predračuna stroškov in zavedanje vzrokov posledic nastanka posameznih vrst stroškov. Tako so opredeljene stopnje pri oblikovanju takega predračunavanja:
- opredelitev politike podjetja in predračunavanja stroškov na ničelnem izhodišču,
  - razdelitev področij predračunavanja stroškov na odločitvene enote, ki predstavljajo celoto povezane dejavnosti in so predmet presoje ugodnosti v okviru predračunavanja stroškov na ničelnem izhodišču,
  - opredelitev ravni učinkov, ki je oblikovana na podlagi količine in kakovosti izidov posamezne odločitvene enote,
  - opredelitev mogočih različic ravni učinkov in iskanje gospodarnejših,
  - opis ravni učinkov, njihovo urejanje v odločitvene enote, ki obsegajo pomembne informacije o posameznem učinku in predstavljajo podlago za razdelitev sredstev za njihovo uresničitev,
  - razvrstitev odločitvenih enot po pomenu z vidika stroškov, koristi in skladnosti s cilji podjetja,
  - odločitev o odločitvenih enotah in opredelitev sredstev za njihovo uresničitev,
  - opredelitev ukrepov za uresničevanje sprejete različice,
  - oblikovanje posameznega predračuna stroškov in skrb za njegovo uresničevanje.
4. *Analiza vrednosti poslovodne dejavnosti:* v središču pozornosti je možnost za optimizacijo poslovodnih dejavnosti in s tem posledično znižanje posrednih stroškov. Postopek se izvaja s sodelovanjem uporabnikov preučevane poslovodne dejavnosti in z njihovim soodločanjem. Posamezne stopnje postopka so:

- oblikovanje poslovnih enot, ki so predmet raziskovanja,
- oblikovanje popisa posameznih poslovnih učinkov z navedbo števila zaposlenih in porabe sredstev na eni strani ter njihovih koristi na drugi strani,
- predstavitev zahteve posameznim vodjem preučevanih poslovnih enot, da znižajo stroške za vnaprej določen odstotek znižanja stroškov,
- dogovor z uporabniki poslovnih učinkov glede posledic, ki bi se lahko pojavile zaradi spremembe ravni takih učinkov,
- ovrednotenje posledic znižanja ravni učinkov.

Možnosti teoretičnih postopkov za znižanje takih ali drugačnih stroškov na eni strani in realno stanje v podjetju HTZ na drugi strani omogočajo različne pristope k znižanju stroškov. Tako bi podjetje z opredelitvijo intenzivnega uvajanja izvajanja poslovnih postopkov s projektnim načinom lahko izvedlo analizo poslovnih dejavnosti. Projektni način zahteva timski pristop z vodjo projekta. S tem bi odpravili izrazito hierarhične ravni vodenja v okviru posameznih organizacijskih enot, hkrati pa bi se sploščila organizacijska struktura. Z analizo vrednosti neproizvajalnih razvojnih dejavnosti je mogoče natančno opredeliti vrednost nastalih učinkov, ki jih oddelek razvoja izvaja za potrebe proizvodnih programov, in jih nato primerjati s tržno konkurenčnimi učinki. Iz japonske gospodarske prakse je znan postopek, ki je povezan z znižanjem stroškov in se imenuje *Kaizen costing*. Postopek vse sodelujoče v poslovnem sistemu spodbuja k izboljšavam, ki vodijo k znižanju stroškov. V slovenski praksi lahko ta postopek primerjamo z metodo 20 ključev, ki jo uvaja tudi podjetje HTZ. Gre za celovit prerez stanja v podjetju, ki se meri z vzpostavljenimi kazalniki uspešnosti in kazalci učinkovitosti. Tako se vsebina ključev opredeljuje z dimenzioniranjem delovnih mest, kakovostjo, tehnologijo, dobavnimi roki in stroški. Področje stroškov urejajo ključi: 6 – Vrednostna analiza delovnih postopkov, 13 – Odpravljanje vseh izgub, 14 – Spodbujanje zaposlenih k izboljšavam, 17 – Nadzor učinkovitosti, 19 – Varčevanje z energijo in materiali. V skladu s ključem 14 zaposleni sodelujejo v procesu inovativne dejavnosti podjetja. Tako se periodično obravnavajo in nagrajujejo inovatorji podjetja. Aktivno vključevanje navedene metode na podlagi napredujočih vrednosti merjenih kazalnikov in kazalcev vodi podjetje HTZ v dolgoročno konkurenčnost tudi na področju obvladovanja stroškov.

## **4 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA Z VIDIKA STROŠKOV**

Poslovno okolje podjetij se v današnjem času zelo hitro spreminja. To velja za proizvodna in storitvena podjetja. Drury C. (1996, 22) navaja, da so se za storitvena podjetja v zadnjem desetletju zelo spremenili pogoji poslovanja. Storitvene dejavnosti so bile visokoregulirane in zaščitene od države, podjetja pa so delovala v nekonkurenčnem okolju (imela so monopol), zato obvladovanju stroškov niso namenjala veliko pozornosti. Višje stroške so pokrivala z višjimi prodajnimi cenami in tako dosegala želeno raven dobičkonosnosti. Posledica tega so slabo razviti stroškovni sistemi v podjetjih, ki naj bi natančno merili stroške in dobičkonosnost posameznih dejavnosti in učinkov. Zadnje čase je za podjetja značilna vse močnejša globalna konkurenca, deregulacija, ki jih sili v dopolnitev ali novo vzpostavitev sistema stroškovnega računovodstva za potrebe odločanja. Pred sprejemanjem poslovnih odločitev v podjetju, naj gre za operativne ali strateške, potrebuje management informacije, ki izbiro olajšajo in zmanjšajo tveganje. Informacije morajo biti pravilne, ustrezne glede na raven odločanja in tudi v primerni obliki za uporabnika. Menjava informacijskih sistemov je zdaj tudi v Sloveniji v velikem razponu, saj obstaja na trgu veliko rešitev, s katerimi je mogoče pokriti potrebe podjetij. Stroškovno računovodstvo je gotovo osnovni vir informacij, zato je zelo pomembno v procesih poslovnega odločanja. Pri svojem zbiranju mora glede na organizacijsko strukturo podjetja, strukturo stroškov in možnosti za zbiranje informacij uporabljati ustrezen sistem stroškov. Le tako bo lahko zagotovilo, da bodo informacije v pomoč poslovodstvu pri reševanju konkretnih težav, s katerimi se sooča.

### **4.1 Opredelitev divizij**

Reorganizacija podjetja je v začetku leta 2005 temeljila na divizijski organiziranosti. Glede na razvojno politiko se je podjetje preoblikovalo v tri področja/divizije (v nadaljevanju: divizija), ki pokrivajo posamezna področja.

Tržno usmerjeni programi, ki so v obliki poslovnoizidnih enot oblikuje divizija eksterni programi. S tržno usmerjeno vizijo, torej širjenje dejavnosti na trge zunaj poslovnega sistema PV, naj bi v prihodnje nastala nova povezana podjetja. Strateško kapitalsko povezovanje naj bi temeljilo z večinskim prevzemom razvojno opredeljenega partnerja ali z managerskim odkupom.

Divizija izobraževanja in usposabljanja je osrednja divizija, ki povsem sovпада z vizijo in poslanstvom podjetja HTZ. Namen te divizije je prekvalifikacija invalidov za dela in naloge v okviru preostalih delovnih zmožnosti in koncentracija programov, ki so posebej prilagojeni za zaposlene z omejitvami.

Tretja divizija obsega dejavnosti, ki so podporne v procesu pridobivanja premoga v matičnem podjetju PV. Predstavljajo jo dejavnosti rudarskih programov, ki nimajo velikega tržnega potenciala, so pa nujne za normalno obratovanje lastnikovega temeljnega procesa. Makromatrično opredelitev divizij prikazuje Slika 4.1.

**Slika 4.1** Makro shema podjetja HTZ



Vir: Letno poročilo družbe HTZ 2005, 3.

#### **4.1.1 Eksterni programi**

V skladu z opredelitvijo razvojne politike in makroorganiziranostjo podjetja HTZ so vzpostavljeni strateški cilji divizije eksternih programov:

- oblikovanje celovitih in tržno zanimivih programov, ki imajo realno možnost konkurenčnega nastopanja na trgih zunaj poslovnega sistema PV,
- poudarjanje pomena optimalne kadrovske zasedenosti, ustrezne ravni tehnično/tehnološke opremljenosti, organizacijske in stroškovne učinkovitosti,
- konstantno zmanjševanje odvisnosti od poslovnega sistema PV z vidika doseženih prihodkov. Pri tem bomo zasledovali cilj, opredeljen tudi v razvojnem načrtu PV za obdobje 2006–2014, ki pravi, da je razpoložljive vire v PV in HTZ treba prerazporejati v spremljajoče dejavnosti, ki bodo konkurenčne zunaj poslovnega sistema PV, pri čemer je cilj doseganje vsaj 80 % prihodkov na zunanjih trgih.
- Tržno zanimivi programi bodo delovali kot profitni centri v podjetju HTZ toliko časa, dokler ne bo dosežena potrebna raven samostojnosti z vidika kakovostnega programskega portfelja, ustrezne opremljenosti, samostojnosti itn. Po tem obdobju bodo profitni centri postopno izločeni v samostojne pravne osebe z

- lastnim vodstvom in ključnimi poslovnimi/poslovodnimi funkcijami. Tako bo podjetje HTZ v resnici imelo vlogo nekakšnega poslovnega inkubatorja s postopnim *spin-offom* tržno zanimivih programov.
- Kot nujna faza osamosvajanja je predvideno lastninsko preoblikovanje s postopnim lastniškim umikanjem HTZ-ja (oz. posredno PV) iz lastniške sestave. Vstopanje novih družbenikov je zaželeno. Pri tem se bo potenciral pomen dejavnosti lastnikov, ki bodo s svojimi potenciali (znanje, investicijski potencial, trgi ...) omogočali pospešen razvoj podjetja. Za uspešno delovanje navedene divizije oz. novonastalih podjetij je mogoč tudi delni managerski odkup (tako ohranjamo kakovosten vodstveni kader). Dobrodošli so tudi drugi notranji vlagatelji, ki bodo tako bolj gospodarno in odgovorno delovali v posameznih organizacijah.

#### **4.1.2 Center za izobraževanje in usposabljanje**

Vizijo in poslanstvo podjetja HTZ najpopolneje ponazarjajo strateški cilji:

- skrb za konstanten dvig ravni izobrazbe zaposlenih,
- ciljno izobraževanje in prekvalificiranje zaposlenih na nova, tržno zanimiva področja,
- produktivno zaposlovanje invalidske populacije,
- produktivno zaposlovanje presežnih delavcev iz divizije rudarskih programov,
- iskanje in implementiranje novih programov (zlasti, vendar ne izključno) za invalidsko populacijo skozi različne oblike kooperacije; pri tem predstavlja velik potencial uvedba t. i. kvotnega sistema v Sloveniji, kar je v veljavi od 1. 1. 2006,
- poudarjanje pomena stroškovne učinkovitosti in konstantno zniževanje stroškov,
- zagotoviti delovna mesta invalidnim delavcem, ki prihajajo iz PV,
- obdržati status invalidskega podjetja tudi v prihodnje in tako pridobivati sredstva oz. subvencije iz za to pristojnih ministrstev v Sloveniji,
- preveriti evropsko zakonodajo za področje invalidskih dejavnosti; potencialno nevarnost predstavljajo možne spremembe ustrezne nacionalne zakonodaje, ki bi do invalidskih podjetij delovala bolj restriktivno,
- iskanje projektov za zaposlovanje invalidov iz evropskih skladov in tako tudi pridobitev dodatnih sredstev za razvoj te divizije.

### **4.1.3 Rudarski programi**

Podjetje je v divizijo rudarskih programov opredelilo dejavnosti, s katerimi ostaja celovit ponudnik in izvajalec storitev, namenjenih procesom pridobivanja energetske surovine za proizvodnjo električne energije, ki jo proizvaja Termoelektrarna Šoštanj, s strateškimi cilji:

- zagotavljanje optimalne podpore za normalno delovanje PV pri procesu pridobivanja premoga,
- optimiranje kadrovske zasedbe v smislu zagotavljanja nujno potrebnega števila ustrezno usposobljenih zaposlenih;

ugotovljeni presežki bodo predstavljeni v divizijo izobraževanje in usposabljanje kot potencial pri pridobitvi novih (tržno zanimivih ali invalidom prilagojenih) programov. S tem ni mišljena takojšnja predstavitev ugotovljenih presežkov, ampak oblikovanje nabora ljudi, ki niso povsem produktivno zaposleni v diviziji rudarskih programov.

- poudarjanje pomena stroškovne učinkovitosti tudi skozi omenjene procese.

## **4.2 Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev**

Z implementacijo informacijskega sistema MFG/PRO in reorganizacijo podjetja HTZ so bili vzpostavljeni izhodiščni pogoji za oblikovanje mikroorganizacijske strukture, s katero bi na podlagi računovodskih listin opredeljevali stroške na povzročitelje stroškov. Naloga računovodstva učinkov in stroškov pa je oblikovanje in posredovanje predračunanih in obračunanih računovodskih informacij, ki omogočajo spoznanja o različnih vrstah stroškov novih učinkov, razdeljenih po stroškovnih mestih in posameznih končnih učinkih.

Tako so bila opredeljena osnovna stroškovna mesta dejavnosti, za katere se predračunavajo in obračunavajo vsi neposredni in posredni stroški obdobja. Informacije za odločanje na podlagi tako obravnavanih stroškov stroškovnih mest podajajo popolne stroškovne cene oz. polne lastne cene osnovnih stroškovnih mest. Osnovna stroškovna mesta so v preučevanem primeru organizacijske enote. V diviziji eksternih programov so opredeljene štiri organizacijske enote. SIPO (servis in proizvodnja strojne opreme), ESTO (elektrostoritve), PROSTUDIO (kopiranje in oblikovanje), ROBINOKS (nerjavni program) predstavljajo organizacijsko zaokrožene samostojne enote divizije eksternih programov podjetja HTZ. Divizijo izobraževanje in usposabljanje opredeljujejo prav tako štiri organizacijske enote, in sicer: Center za izobraževanje in usposabljanje invalidov, Pralnice in kopalnice, Delavnica zaščitnih sredstev in Komunalne, gradbene, vrtnarske in mizarske storitve. Organizacijski enoti Rudarski programi HTZ in Rudarski



programi PV opredeljujeta divizijo rudarskih programov. Za področje upravnih, finančnih, razvojnih postopkov in prodaje je opredeljena upravna organizacijska enota. V Tabeli 4.1 je prikazan primer predračunanih ocenjenih stroškov organizacijske enote, ki izkazuje popolno stroškovno ceno organizacijske enote pri popolnem kakovostnem postopku vrednotenja učinkov, sestavljen za neko obdobje. Neposrednim stroškom se dodajo posredni neproizvajalni stroški. Ti so izkazani na predračunu izpeljanih stroškov vsakega neproizvajalnega stroškovnega mesta, ki izkazuje pripadajoče deleže posrednih stroškov za vsako organizacijsko enoto.

**Tabela 4.1** Popolni predračun stroškov organizacijske enote za čas \_\_\_\_\_<sup>12</sup>

Zap. št.	Oz. kto.	Vrsta stroška	Skupaj	Temeljno	Temeljno	Temeljno	Skupno
				SM	SM	SM	SM
1		Amortizacija					
2		Stroški porabljenega materiala					
3		Stroški sprotih storitev					
4		Stroški dela					
I.	1+2+3+4	IZVIRNI STROŠKI					
5		Stroški neproizvajalnih stroškovnih mest	UPRAVA				
6			PRODAJA				
7			RAZVOJ				
8			SKUPNO				
II.	5+6+7+8	IZPELJANI STROŠKI					
III.	I.+II.	SKUPAJ					

Osnovna stroškovna mesta opredeljujejo različne temeljne dejavnosti in skupno stroškovno mesto, ki je posredno povezano s proizvodanjem temeljnih dejavnosti. Zato osnovna stroškovna mesta, razdeljena na temeljna stroškovna mesta in skupno stroškovno mesto, opredeljujejo termin stroškovnega mesta kot mesta odgovornosti za stroške, na katerega se opredeljujejo stroški v poslovnih postopkih proizvodnje. Navedena členitev organizacijske enote na temeljna in skupno stroškovno mesto opredeljuje proizvodna stroškovna mesta.

Neproizvajalne dejavnosti poslovnih postopkov so opredeljene v neproizvajalna stroškovna mesta upravne organizacijske enote, ki so: stroškovno mesto uprave, stroškovno mesto prodaje, stroškovno mesto razvoja in skupno stroškovno mesto upravne organizacijske enote. Temeljna stroškovna mesta so nosilci proizvodnih

<sup>12</sup> To je prirejen primer predračuna stroškov organizacijske enote po predračunu stroškov stroškovnega mesta določenega razdobja, ki je predstavljen v Melavc in Milost (2003).

dejavnosti in se v nekem časovnem obdobju izkazujejo s predračunano in obračunano popolno stroškovno ceno pri popolnem kakovostnem postopku vrednotenja učinkov.

Tabela 4.2 prikazuje opredeljen predračun temeljnega stroškovnega mesta. Neposrednim stroškom temeljnega stroškovnega mesta se dodajo posredni proizvodjalni stroški s količnikom dodatka posrednih proizvodjalnih stroškov in posredni neproizvodjalni stroški s količnikom dodatka posrednih neproizvodjalnih stroškov. Tako predstavlja vrednost izvirnih in izpeljanih stroškov popolno stroškovno ceno temeljnega stroškovnega mesta na podlagi ocenjenih stroškov.

**Tabela 4.2** Popolni predračun stroškov temeljnega stroškovnega mesta za čas \_\_\_\_<sup>13</sup>

Zap. št.	Oz. kto.	Vrsta stroška	Predračunana vrednost
1		Amortizacija	
2		Stroški porabljenega materiala	
3		Stroški sprotih storitev	
4		Stroški dela	
I.	1+2+3+4	IZVIRNI STROŠKI	
5		Posredni proizvodjalni stroški (Kd1)	
6		Posredni neproizvodjalni stroški (Kd2)	
II.	5+6	IZPELJANI STROŠKI	
III.	I.+II.	SKUPAJ	

Kd1: količnik dodatka posrednih proizvodjalnih stroškov.

Kd2: količnik dodatka posrednih neproizvodjalnih stroškov.

Neizogibno je tudi oblikovanje stroškov stroškovnih nosilcev, predvsem z vidika informacijskih potreb pri odločanju o vrednotenju nekaterih vrst sredstev podjetja, pri presoji posameznih vrst stroškov v stroškovni ceni učinka in pri odločanju o višini prodajne cene učinka. Oblikovanje predračunov ali obračunov učinkov je zasnovano na teoriji stroškov v širšem smislu, kar pomeni, da so posamezni preračuni ali obračuni stroškov po polni stroškovni ceni povezani s prodajno ceno učinka in razliko v izkazu poslovnega izida učinka. Proizvodjalni poslovni postopki se za posamezne ali serijske učinke izvajajo na podlagi delovnega naloga. Zmnožek ocenjenih ali uresničenih potroškov prvin z nabavnimi cenami prvin in stroškovno ceno dela podaja neposredne stroške učinka na temeljnem stroškovnem mestu. Neposredni stroški posameznih

<sup>13</sup> To je prirejen primer predračuna stroškov temeljnega stroškovnega mesta določenega razdobja s dodatkom posrednih stroškov, ki je predstavljen v Melavc in Milost (2003).

istovrstnih ali sorodnih učinkov obdobja pa opredeljujejo neposredne stroške temeljnega stroškovnega mesta za posamezno časovno obdobje.

V Tabeli 4.3 je prikazan popoln kakovosten postopek vrednotenja posameznega učinka. Izdelovalnim stroškom učinka se dodajo posredni proizvodjalni stroški, ki so skupni učinkom temeljnih stroškovnih mest, s količnikom dodatka posrednih proizvodjalnih stroškov. To so stroški dela vodenja posamezne dejavnosti, stroški materiala, stroški sprotih kupljenih storitev, amortizacija osnovnih sredstev, ki sodelujejo v proizvodjalnih postopkih, in stroški notranjih učinkov. Proizvajalnim stroškom učinka se dodajo še posredni neproizvajalni stroški s količnikom dodatka posrednih neproizvajalnih stroškov. Skupni neposredni in posredni stroški tvorijo polno stroškovno ceno učinka. Taka predkalkulacija izkazuje informacije o predračunskih stroških po njihovih vrstah, o predračunani stroškovni ceni, predračunani prodajni ceni in predračunanem poslovnem izidu učinka.

**Tabela 4.3** Popolna predkalkulacija učinka X<sup>14</sup>

Zap. št.	Oz. kto.	Kalkulacijska prvina	Predračunana vrednost
1		Stroški izdelovalnega materiala	
2		Stroški pomožnega izdelovalnega materiala	
3		Stroški sprotih kupljenih izdelovalnih storitev	
4		Stroški izdelovalnega dela	
I.	1+2+3+4	NEPOSREDNI STROŠKI	
5		Posredni proizvodjalni stroški (Kd1)	
6		Posredni neproizvajalni stroški (Kd2)	
II.	5+6	POSREDNI STROŠKI	
III.	I.+II.	POPOLNA STROŠKOVNA CENA	
IV.	V.–III.	DOBIČEK – IZGUBA	
V.		PRODAJNA CENA	

Kd1: količnik dodatka posrednih proizvodjalnih stroškov.

Kd2: količnik dodatka posrednih neproizvajalnih stroškov.

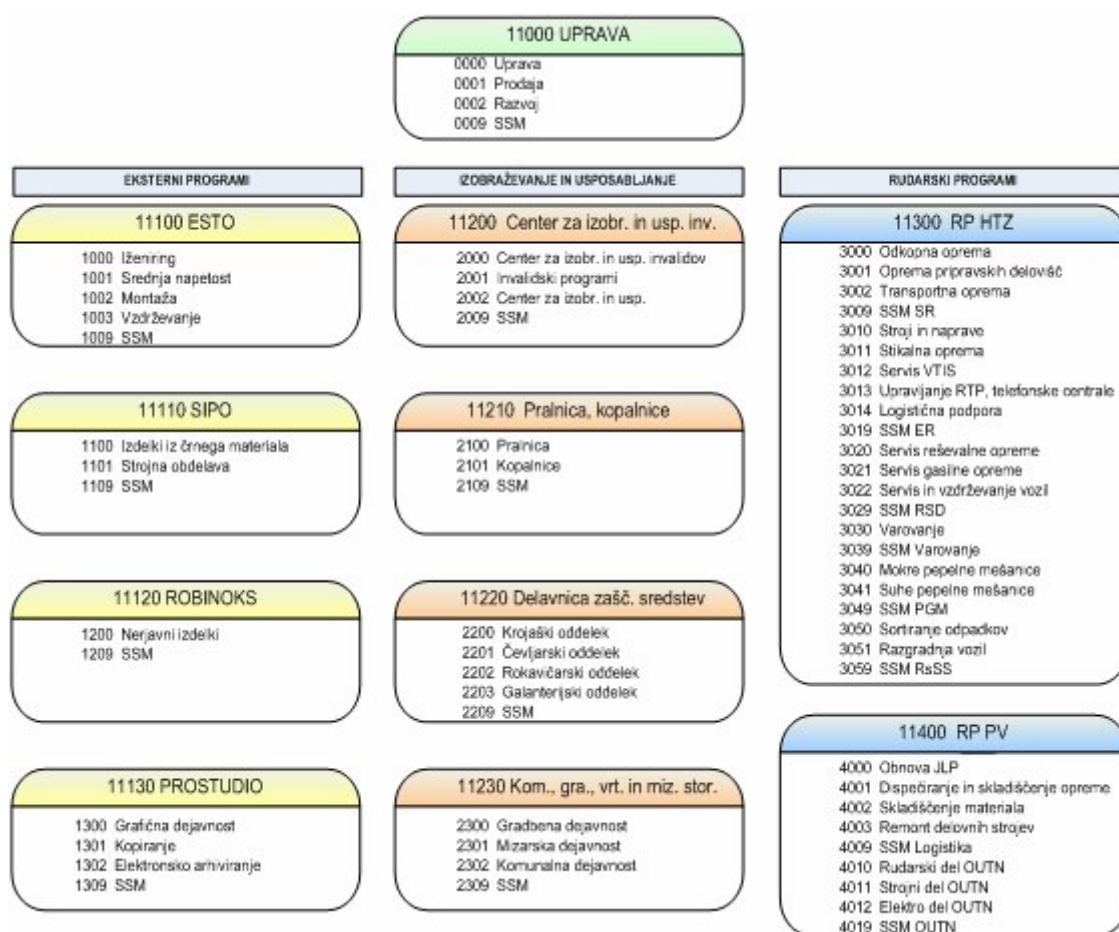
### 4.3 Šifriranje stroškovnih mest

Organizacijska struktura podjetja HTZ sestoji iz 45 temeljnih stroškovnih mest, 15 skupnih stroškovnih mest (SSM) na ravni organizacijskih enot, ki so opredeljena kot proizvodjalna stroškovna mesta, in štirih neproizvajalnih stroškovnih mest na ravni upravne organizacijske enote. Posamezne dejavnosti podjetja HTZ so skoncentrirane v organizacijske enote. Tako lahko s seštevkom stroškov polnih stroškovnih cen

<sup>14</sup> To je prirejen primer predkalkulacije učinka s dodatkom posrednih stroškov, ki je predstavljen v Melavc in Milost (2003).

posameznih organizacijskih enot divizije pri popolnem kakovostnem postopku vrednotenja učinkov dobimo informacije o celotnih stroških divizije po popolni stroškovni vrednosti. Predračunane vrednosti celotnih stroškov divizije se izkazujejo z obračunskim listom celotnih stroškov divizije za določeno obdobje. Opredelitev organizacijskih enot in stroškovnih mest je prikazana v Tabeli 4.1. Organizacijske enote so zaradi poslovanja povezanih podjetij poslovnega sistema PV v sistemu MFG/PRO šifrirane s petmestno šifro, stroškovna mesta pa s štirimestno šifro.

**Slika 4.2** Šifriranje organizacijskih enot in stroškovnih mest



Vir: Službeni nalog HTZ 01/2006, 2.

## 5 SKLEP

Spremenjene razmere v poslovanju podjetij, naraščajoča stopnja konkurenčnosti zaradi globalizacije, kompleksni proizvodi in vedno večje zahteve kupcev so razlog za kakovostne ter natančne informacije, ki jih potrebuje poslovodstvo. Obstanek in razvoj podjetij zahtevata konkurenčne prednosti podjetij, zato je konkurenčna prednost obvladovanja stroškov ena temeljnih prednosti, na kateri lahko podjetja dolgoročno načrtujejo poslovno politiko.

Podjetje HTZ je bilo ustanovljeno z namenom razvoja novih dejavnosti, ki dolgoročno ne bodo neposredno povezana z dejavnostjo lastnikov. V razvojni politiki podjetja je razvoj novih programov med prednostnimi nalogami poslovodstva podjetja. S tem bi se nadomestila delovna mesta, ki se bodo zaradi izkoriščenosti in racionalnosti pridobivanja premoga zapirala pri lastniku, tj. PV. Za udejanjanje razvojne politike se poslovodstvo in lastniki odločajo na podlagi informacij, ki jih zagotavlja računovodstvo, in na podlagi načrtovanih ter uresničenih stroškov.

V preučevanem primeru izvirnih vrst stroškov prepoznam stroške dela kot načrtovano in uresničeno najmočnejšo vrsto, ki predstavlja dvotretjinsko večino. Izredno visoka vrednost stroškov dela v strukturi celotnih stroškov je posledica intenzivne delovne panoge, ki se večinoma ukvarja z izvajanjem storitev. Dodaten argument za velik delež omenjenih stroškov je posledica »dediščine« plačne politike, ki izhaja iz premogovništva. Znano je razmerje povprečnih plač v gospodarstvu v primerjavi s premogovništvom, zaposleni pa so prenesli pravice s prezaposlitvijo v hčerinsko podjetje. Posledica teh pravic so še vedno razporejeni zaposleni na delovnih mestih z dodano dobo. Podjetje prispeva v večji meri tudi dajatve za drugi pokojninski steber v razmerju 80 : 20. Tako predstavljajo stroški dela z amortizacijo in nespremenljivimi stroški materiala in storitev visoko vrednost stalnih stroškov. Spremenljive stroške predstavljajo pretežni stroški materiala in polovični stroški storitev. Stopnja spremenljivih stroškov je 30 %, kar nakazuje izredno občutljivost izida poslovanja v povezavi s spreminjanjem obsega poslovanja podjetja. V strukturi celotnih stroškov predstavljajo odstotek drugi stroški, med katere uvrščamo stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške.

Opredeljevanje stroškov po stroškovnih mestih in končnih učinkih predstavlja majhno vsebnost posrednih stroškov. Na neposredne stroškovne nosilce je opredeljenih skoraj štiri petine celotnih stroškov. Ugodno razmerje opredeljenih stroškov daje potrditev izbranega tradicionalnega koncepta opredeljevanja stroškov. Kot sprememba v navedenem konceptu je priporočena zamenjava osnove za izračun količnika dodatka posrednih stroškov ali sprejetje dogovornih količnikov dodatka posrednih stroškov za posamezne funkcionalne skupine posrednih stroškov. Ocenjujem, da teoretično

predstavljena metoda ABC zahteva preveč aktivnosti za uspešno uvajanje v podjetje HTZ. Podjetje posluje z zelo veliko izbiro aktivnosti, ki so posledica različnih dejavnosti podjetja. Posledično bi uvajanje metode ABC povzročilo visok strošek, ki ne bi odtehtal prednosti uvedene metode. Prav tako to potrjujejo izkušnje slovenskih podjetij, saj jih je to metodo zelo malo uvedlo v poslovanje. Podjetje je z uvajanjem novega informacijskega sistema MFG/PRO pridobilo možnost projektnega vodenja, ki bi delež posrednih stroškov še dodatno znižalo, zato bi bilo dobro, koristno začeti s poslovanjem v tem konceptu. Predračunani in obračunani neposredni in posredni stroški nam omogočajo predkalkulacije in pokalkulacije stroškovnih mest po popolni stroškovni ceni obračunskega obdobja pri popolnem kakovostnem postopku vrednotenja učinkov. Primerjava s poslovnimi prihodki istega obračunskega obdobja temeljnega stroškovnega mesta daje informacijo za odločanje nadaljnjega obstoja in razvoja proizvodnega programa podjetja.

Visoka vsebnost stalnih stroškov zahteva preučevanje možnih rešitev, s katerimi bi bilo obvladovanje stroškov učinkovito. Tako bi od navedenih postopkov usmeril pozornost na postopek analize poslovodne dejavnosti. V postopkih poslovanja podjetja HTZ se kaže izrazito hierarhično delegiran proces proizvodnje. Posledično je v tako organiziranem procesu preveč ravni managementa. Poslovodstvo je že v začetku leta 2006 odpravilo drugo raven poslovanja in se tako matrično organiziralo, kar je prikazano na Sliki 4.1. Menim, da je treba sploščiti organizacijsko strukturo tudi na srednji ravni managementa. Da bi uresničili navedeno, je treba vpeljati celovit timski koncept, ki ga bo koordiniral vodja tima in/ali projekta. Z metodo aktivnega uvajanja 20 ključev lahko na podlagi pristopov, ki jih opredeljujejo posamezni ključi, v podjetju motiviramo vse sodelujoče, da s svojim dejavnim sodelovanjem prispevajo k racionalizaciji stroškov. Dejavnika, kot sta diverzifikacija dejavnosti in reorganizacija podjetja, sta povzročila obširne neproizvajalne dejavnosti, ki so povzročitelji stalnih stroškov. Zato je treba opraviti analizo neproizvajalnih dejavnosti, s katero bi vzpostavili pregledno stanje opravljenih aktivnosti teh dejavnosti. Hkrati bi analiza ponazorila vrednost posameznih aktivnosti in opredelila namen nastanka le-teh, kar bi omogočilo lažje opredeljevanje posrednih stroškov na povzročitelje stroškov. Z analizo neproizvajalnih dejavnosti bi lahko opredelili tudi aktivnosti, ki povzročajo nepotrebne stroške. Poseben poudarek mora podjetje nameniti nujni spremembi motiviranja zaposlenih. Obstoječa plačna politika je zastarela, demotivacijska, toga in glavni povzročitelj visoke stopnje stalnih stroškov, ki so neodvisni od obsega poslovanja. S prenovno plačne politike bi lahko management podjetja učinkovito in uspešno obvladoval stroške.

## LITERATURA

- Cokins, Gary. 1996. *Activity-Based Cost Management: Making It Work*. Boston: The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Cokins, Gary. 1998. *New age accounting: Activity-Based Budgeting (ABB)*. Oregon: ABC Technologies.
- Drury, Colin. 1994. *Costing, An intrduction*. London: Chapman & Hall
- Džajić, Ljubica. 10/1999. *Obračunavanje stroškov po sestavinah dejavnosti in tradicionalna ureditev stroškovnega računovodstva*. Ljubljana: Revizor.
- Glad, Ernest in Hugh Becker. 1995. *Activity-based costing and management*. Cape Town: Juta & Company Limited.
- Hočevnar, Marko. 9/2000 *Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti*. Portorož: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij (zbornik referatov), LM Varitas.
- Hočevnar, Marko. 4/2001. *Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti*. Ljubljana: Iks – revija za računovodstvo in finance.
- Informacijski sistem MFG/PRO*. Baza internih informacij: HTZ I. P. eb2 oracle produkcija, HTZ Velenje, I. P., d. o. o. (15. 4. 2006).
- Letni delovni načrt družbe HTZ 2006*. Interno gradivo, HTZ Velenje, I. P., d. o. o..
- Letno poročilo družbe HTZ 2005*. Interno gradivo, HTZ Velenje, I. P., d. o. o..
- Službeni nalog HTZ 01/2006*. Interno gradivo, HTZ Velenje, I. P., d. o. o..
- Kavčič, Slavka in Barbara Mörec. 2002. *Vpliv politike razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce, ekonomske enote in kupce na obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Kobeja, Boris. 2001. *Priročnik za pisce strokovnih besedil: znanstveni aparat*. Koper: Visoka šola za management.
- Kobeja, Boris. 2002. *Napotki za pisanje seminarske in diplomske naloge*. Koper: Visoka šola za management.
- Kralj, Janko. 1998. *Temelji managementa in naloge managerjev*. Koper: Visoka šola za management.
- Melavc, Dane. 2000. *Kako gospodariti*. Kranj: Založba Moderna organizacija.
- Melavc, Dane. 2003. *Gospodarjenje*. Koper: Fakulteta za management.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
- Pučko, Danijel in Rudi Rozman. 1995. *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Rebernik, Miroslav. 1997. *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Založba Gospodarski vestnik.
- Slovenski inštitut za revizijo. 2001. *Slovenski računovodski standardi 2002*. [http://www.si-revizija.si/publikacije/srs\\_2001.php](http://www.si-revizija.si/publikacije/srs_2001.php) (1. 4. 2006).
- Slovenski inštitut za revizijo. 2005. *Slovenski računovodski standardi 2006*. <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php> (1. 4. 2006).

## *Litetratura*

- Stanković, Andrej. 2000. *Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje. Primer Lek d.d., Magistrsko delo*. Ljubljana Ekonomska fakulteta.
- Tavčar, Mitja Ivan. 1999. *Razsežnosti strateškega managementa*. Koper: Visoka šola za management.
- Tekavčič, Metka. 1997. *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Turk, Ivan. 2001. *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič, Nada Klobučar Mirovič, Barbara Mörec in Darjana Vidic. 2003. *Osnove poslovnega računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Turk, Ivan in Dane Melavc. 2000. *Računovodstvo*. Kranj: Založba Moderna organizacija.
- Turney, Peter B. B. 1996. *Activity Based Costing – The Perfomance Breakthrough*. London: Kogan Page.
- Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (ZZRZI)*. 2005. Ur. l. RS. št. 100.



## **PRILOGE**

**Priloga 1** Razmejitev celotnih stroškov družbe HTZ na spremenljivi in stalni del

**Priloga 2** Razmejitev celotnih stroškov na posredne in neposredne po OE

## Razmejitev celotnih stroškov družbe HTZ na spremenljivi in stalen del - 1. del

priloga 1  
v SIT

Konto	Vrsta stroška	Celotni stroški	Spremenljivi stroški	Celotni spremenljivi stroški	Celotni stalni stroški
	<b><i>Stroški blaga, materiala in storitev</i></b>	<b>2.386.829.775</b>		<b>1.892.150.746</b>	<b>494.679.028</b>
	<b>a) Nabavna vred.prodanih blaga in mat. ter stroški porab. mat.</b>	<b>1.409.735.089</b>		<b>1.355.210.472</b>	<b>54.524.617</b>
702	Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga	0	100%	0	0
400	Stroški materiala	427.401.506	100%	427.401.506	0
401	Stroški pomožnega materiala	256.314.139	100%	256.314.139	0
402	Stroški energije (goriva, elek.en.)	181.748.724	70%	127.224.107	54.524.617
403	Str.nad.d.za OS in za vzdr.OS	481.376.447	100%	481.376.447	0
404	Odpis drobnega inventarja	21.004.341	100%	21.004.341	0
405	Uskladitev stroškov materiala zaradi ugot. popisnih razlik	0	100%	0	0
406	Str. pisar. materiala in strok.literature	37.742.615	100%	37.742.615	0
407	Drugi stroški materiala	4.147.317	100%	4.147.317	0
408	Uskladitev stroškov mat. zaradi konč.obračuna zalog mat.	0	100%	0	0
	<b>b) Stroški storitev</b>	<b>977.094.686</b>		<b>536.940.275</b>	<b>440.154.411</b>
410	Str.storitev pri proizvodnji izdelkov in opravljanju storitev	76.960.121	100%	76.960.121	0
411	Stroški prevoznih storitev	59.355.515	70%	41.548.861	17.806.655
412	Stroški storitev vzdrževanja	344.153.002	40%	137.661.201	206.491.801
413	Najemnine	17.012.934	0%	0	17.012.934
414	Povračila stroškov v zvezi z delom	6.411.264	100%	6.411.264	0
415	Str.stor.plač. prometa in bančnih stor.ter zavarovalne premije	22.225.602	90%	20.003.042	2.222.560
416	Stroški intelekt. in osebnih storitev	154.282.646	30%	46.284.794	107.997.852
417	Stroški sejmov, reklame in propagande	12.494.047	70%	8.745.833	3.748.214
418	Str. stor.fiz. oseb, ki ne opr.dej., skupaj z dajat.,ki bremenijo podj.	1.284.905	100%	1.284.905	0
419	Stroški drugih storitev	282.914.650	70%	198.040.255	84.874.395

Razmejitev celotnih stroškov družbe HTZ na spremenljivi in stalen del - 2. del

priloga 1  
v SIT

	<b><i>Stroški dela</i></b>	<b>4.512.886.017</b>		<b>273.973.984</b>	<b>4.238.912.033</b>
a)	<b>stroški plač</b>	<b>3.158.428.231</b>		<b>221.089.976</b>	<b>2.937.338.255</b>
470	Plače zaposlenih	3.076.962.656	7%	215.387.386	2.861.575.270
471	Nadomestila plač zaposlenih	81.465.576	7%	5.702.590	75.762.985
b)	<b>Stroški socialnih zavarovanj</b>	<b>755.485.826</b>		<b>52.884.008</b>	<b>702.601.818</b>
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenih	133.648.547	7%	9.355.398	124.293.148
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nad., bonitet, povračil idr prej.zap.	621.837.280	7%	43.528.610	578.308.670
475	Druge delodajal.dajatve od plač, nad., bonitet, povračil idr prej.zap.	0	7%	0	0
c)	<b>drugi stroški dela</b>	<b>598.971.960</b>		<b>0</b>	<b>598.971.960</b>
473	Regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlenih	598.971.960	0%	0	598.971.960
476	Nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje	0	100%	0	0
	<b><i>Amortizacija</i></b>	<b>414.445.280</b>		<b>0</b>	<b>414.445.280</b>
430	Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev	1.574.474	0%	0	1.574.474
431	Amortizacija zgradb	72.079.442	0%	0	72.079.442
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	340.791.365	0%	0	340.791.365
433	Amortizacija drobnega inventarja	0	100%	0	0
439	Amortizacija drugih opredmetenih osnovnih sredstev	0	0%	0	0
	<b><i>Drugi poslovni odhodki</i></b>	<b>51.390.323</b>		<b>31.445.358</b>	<b>19.944.964</b>
480	Dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela in drugih vrst stroškov	14.509.092	0%	0	14.509.092
481	Izdatki za varstvo okolja	3.224.309	0%	0	3.224.309
482	Nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvam	2.735.295	100%	2.735.295	0
483	Štipendije dijakom in študentom	2.211.563	0%	0	2.211.563
489	Ostali stroški	28.710.063	100%	28.710.063	0
	Odhodki iz prejšnjih obdobj	0	0%	0	0
	<b>Spremenljivi stroški</b>	<b>2.197.570.088</b>	<b>30%</b>		
	<b>Stalni stroški</b>	<b>5.167.981.306</b>	<b>70%</b>		
	<b>Celotni stroški</b>	<b>7.365.551.394</b>	<b>100%</b>		

**Razmejitev celotnih stroškov na posredne in neposredne po OE**

*priloga 2*

Organizacijska enota	Neproizvajalni stroški		Proizvajalni stroški				STROŠKI SKUPAJ (v mio SIT)
	Posredni neproizvajalni stroški		Posredni proizvodjalni stroški		Neposredni stroški		
	vrednost (v mio SIT)	stopnja	vrednost (v mio SIT)	stopnja	vrednost (v mio SIT)	stopnja	
Uprava	437.190	100%	0	0%	0	0%	437.190
ESTO	0	0%	161.268	28%	416.160	72%	577.428
SIPO	0	0%	77.034	11%	626.115	89%	703.149
PRALNICA	0	0%	15.975	11%	129.223	89%	145.198
INOKS	0	0%	0	0%	105.201	100%	105.201
PROSTUDIO	0	0%	35.475	29%	88.732	71%	124.207
Zaščita	0	0%	88.091	31%	193.172	69%	281.263
Center za usposabljanje	0	0%	0	0%	74.052	100%	74.052
Elektro remont	0	0%	98.892	24%	310.099	76%	408.991
Strojni remont	0	0%	299.589	25%	923.015	75%	1.222.604
Reševalno servisna dejavnost	0	0%	33.148	45%	41.198	55%	74.346
Varovanje	0	0%	2.321	1%	282.457	99%	284.778
Kopalnice	0	0%	46.754	15%	259.491	85%	306.245
Proizvodnja gradbenih materialov	0	0%	54.925	20%	224.281	80%	279.206
Komunalno, gradbena in miz. dejavnost	0	0%	3.736	1%	270.038	99%	273.774
Sekundarne surovine	0	0%	36.052	28%	94.457	72%	130.509
Dispečing	0	0%	68.227	22%	235.574	78%	303.801
Oskrba in urejanje transportnih poti	0	0%	70.653	4%	1.562.956	96%	1.633.609
<b>CELOTNI STROŠKI</b>	<b>437.190</b>	<b>6%</b>	<b>1.092.140</b>	<b>15%</b>	<b>5.836.221</b>	<b>79%</b>	<b>7.365.551</b>