

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

DIPLOMSKA NALOGA  
ANALIZA STROŠKOV

BOŽISLAVA DOLENEC

MENTOR  
MAG. VILMA MILUNOVIČ

KOPER, 2007





## **POVZETEK**

Podjetje nastopa na globalnem trgu, za katerega je značilna ostra konkurenca in prilagajanje podjetij spremembam. Temu primerno je treba prilagoditi vodenje in organizacijo podjetja, če naj bi bilo ekonomsko uspešno. Najpomembnejše spremembe se kažejo na področju programsko – tržnega spreminjanja, razvojno - tehnološkega spreminjanja in racionalizaciji strukture stroškov. Preglednost stroškov, poznavanje vzrokov za njihov nastanek, odmiki in mesta, kjer nastajajo je predmet analiziranja stroškovnega računovodstva. Zelo pomembna je natančno poznavanje odgovornosti za nastajanje stroškov in ukrepanje za obvladovanje stroškov. Podatki omogočajo presojanje proizvodne in poslovne politike v podjetju. Proizvajamo tiste poslovne učinke, ki prinašajo dobiček, ki zagotavlja rast in razvoj podjetja.

*Ključne besede:* stroški, podjetje, obvladovanje stroškov, dobiček, analiza poslovanja

## **ABSTRACT**

The company is active on the global market which is characterised by tough competition and by the adjustment of the companies to changes. Accordingly, the management and organisation of the company must be adjusted if an economically successful company is desired. The most important changes appear in the field of the programme–market turns and in the field of developmental–technological turns as well as in the rationalisation of the cost structure. The transparency of the costs, knowing the reasons for their arising, the deviations and locations where they come into existence is the object of the analysis of the cost accounting system. The precise knowledge of the responsibility for the arising of costs and taking measures regarding cost control are very important. The data enable the estimation of the production and management politics in the company. Such business effects are being produced that make profit assuring the growth and the development of the company.

*Key words:* costs, company, expenses control, profit, operational review

UDK 657.47 (043.2)



## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod</b>	<b>1</b>
1.1	Namen in cilj diplomskega dela	1
1.2	Predpostavke in omejitve obravnavane teme	1
1.2.1	Predpostavke	2
1.2.2	Omejitve	2
1.3	Uporabljene metode dela	2
1.4	Kratek opis poglavij	2
<b>2</b>	<b>Teoretična izhodišča stroškov</b>	<b>3</b>
2.1	Vrste stroškov	6
2.1.1	Stroški materiala	12
2.1.2	Stroški storitev	14
2.1.3	Stroški amortizacije	16
2.1.4	Stroški dela	17
2.1.5	Drugi stroški	19
2.2	Razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih	19
2.3	Razvrščanje stroškov po stroškovnih nosilcih	21
2.4	Vrednotenje zalog	22
<b>3</b>	<b>Predstavitev podjetja</b>	<b>25</b>
<b>4</b>	<b>Aplikativni del</b>	<b>29</b>
4.1	Prerez izkaza uspeha	29
4.2	Stroški po stroškovnih mestih	30
4.3	Stroški po stroškovnih nosilcih	34
4.4	Pregled stroškov nekakovosti	35
4.5	Pregled stroškov in nadomestil za bolniško odsotnost	37
<b>5</b>	<b>Interpretacija rezultatov anketnega vprašalnika in preverjanje hipotez</b>	<b>39</b>
5.1	Analiza anketnega vprašalnika	39
5.2	Preverjanje hipotez	45
5.3	Druge ugotovitve	46
5.4	Kritična ocena	47
5.5	Predlogi za izboljšanje	47
<b>6</b>	<b>Sklep</b>	<b>49</b>
	<b>Literatura in viri</b>	<b>51</b>
	<b>Priloge</b>	<b>53</b>

## SLIKE

Slika 3.1 Organizacijska shema družbe Jelovica.....	26
Slika 3.2 Prikaz strukture prodaje stavbnega pohištva.....	27
Slika 3.3 Organizacijska shema SP Stavbno pohištvo .....	27
Slika 4.1 Prikaz stroškov .....	30
Slika 5.1 Pomembnost stroškov .....	41
Slika 5.2 Ocena potrebe po zniževanju stroškov.....	43

## TABELE

Tabela 2.1 Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih .....	7
Tabela 4.1 Izkaz uspeha za SPE Stavbno pohištvo .....	29
Tabela 4.2 Indirektni stroški v SPE SP za leto 2005.....	31
Tabela 4.3 Prikaz indirektnih stroškov na SM 227 .....	32
Tabela 4.4 Obračunski list stroškov SM 227.....	33
Tabela 4.5 Razlaga vrednosti za obračunski list stroškov.....	33
Tabela 4.6 Obračun stroškovnega nosilca – delovnega naloga.....	35
Tabela 4.7 Celotni stroški nekakovosti .....	36
Tabela 4.8 Pregled stroškov nekakovosti po posameznih postavkah.....	36
Tabela 4.9 Bolniška odsotnost po dnevih.....	37
Tabela 4.10 Nadomestila za bolniško odsotnost v SPE SP .....	37
Tabela 5.1 Področje dela .....	40
Tabela 5.2 Seznanjenost z višino in vsebino stroškov .....	40
Tabela 5.3 Mnenje o stroških na SM.....	41
Tabela 5.4 Ocena pomembnosti stroškov po službah .....	42

## KRAJŠAVE

amort.	amortizacija
DN	diplomska naloga
KK	Služba kontrole kvalitete
KRN	Kodeks računovodskih načel
Kto.	konto
mat.	material
nekak.	nekakovost
NU	Norma ure
PC	Profitni center – SPE SP
PAS	Plansko analitska služba
SIST EN ISO	oznaka mednarodnega standarda
SM	Stroškovno mesto
SN	Stroškovni nosilec
SPE SP	Strateško poslovna enota Stavbno pohištvo
SRS	Slovenski računovodski standard
SSKJ	Slovar slovenskega knjižnega jezika
stor.	storitev
str.	stroški





## **1 UVOD**

Poslovni sistem je organizirana celota treh prvin poslovnega sistema: človeka, sredstev in obveznosti do virov sredstev. Podjetja si prizadevajo uresničiti svoj temeljni cilj poslovanja tako, da si priskrbijo ustrezna sredstva in pogoje, da imajo zadosten vir sredstev za financiranje poslovanja. Denarno podobo sredstev spreminjajo v različne nedenarne oblike sredstev, potrebnih za oblikovanje poslovnih učinkov, to so proizvodi ali storitve. Proizvode in storitve podjetja prodajajo na trgih, kjer prevladuje globalna konkurenca. Pogoj za preživetje je sposobnost, da podjetje opravi posamezno aktivnost brezhibno, z minimalno porabo prvin poslovnega procesa in z zagotavljanjem dane visoke ravni kakovosti, pri čemer morajo biti opravljene tiste aktivnosti, katere so kupci pripravljene plačati. Za uspešen razvoj podjetja je potrebno dosegati ugoden dobiček, ta je odvisen od vodenja in upravljanja ter storilnosti podjetja. Podjetje stremi k temu, da proizvaja, kar prinaša dobiček, in izloča iz proizvodnje tiste izdelke, ki prinašajo izgubo. Pogoj za pravilno odločanje o temeljnih ali izvajalnih funkcijah je razpolaganje z informacijami. Oblikovanje informacij na podlagi podatkov je naloga informacijskih funkcij, za njihovo uresničevanje skrbi informacijski sistem poslovnega sistema. Računovodstvo je prvi, najpomembnejši informacijski podsistem, ki skrbi za oblikovanje in posredovanje računovodskih informacij uporabnikom.

### **1.1 Namen in cilj diplomskega dela**

Namen diplomske naloge je analiziranje stroškov, ki so nastali pri poslovanju v podjetju Jelovica, lesna industrija. Iz analize stroškov za leto 2005 v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo so bili ugotovljeni stroški po vrstah in velikosti.

Cilj diplomskega dela je bil dvojen. Najprej sem se seznanila s teoretičnimi osnovami glede tradicionalnega koncepta razporejanja stroškov, nato pa sem predstavila velikost in razporejanje stroškov po vrstah, po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih na konkretnem primeru iz podjetniške prakse.

Na podlagi raziskave o obvladovanju stroškov s pomočjo ankete sem ugotovila poznavanje stroškov, pomembnost in predloge za zniževanje in kako odgovorni vodje vplivajo na zmanjševanje stroškov v podjetju. Podala sem predloge in svoje mnenje za zniževanje stroškov.

### **1.2 Predpostavke in omejitve obravnavane teme**

Diplomsko delo je usmerjeno v obravnavanje stroškov, ki so nastali pri poslovanju podjetja. Ugotovitve in analiza nakazujejo možnosti za ukrepanje vseh odgovornih na vseh ravneh odločanja v podjetju.

### **1.2.1 Predpostavke**

- V letu 2005 so se znižali stroški materiala z zniževanjem stroškov porabljenega materiala.
- V letu 2005 so se znižali stroški dela, hkrati so se znižala nadomestila za bolniško odsotnost.
- V letu 2005 se niso znižali stroški nekakovosti.
- Odgovorni znižujejo stroške na stroškovnem mestu, za katerega odgovarjajo.
- Stroški udeležbe na sejmih, stroški reklam in reprezentance so nujnost.

### **1.2.2 Omejitve**

Omejitve v diplomski nalogi pomenijo, da ne razpolagam s podatki o stroških in izkazu uspeha za celotno podjetje, ampak samo za eno samo strateško poslovno enoto.

## **1.3 Uporabljene metode dela**

Diplomska naloga se v teoretičnem delu opira na spoznanja o teoriji stroškov, ki so jih objavili domači avtorji. Uporabila sem metodi navajanja in opisovanja.

V aplikativnem delu sem analizirala stroške, ki so nastali pri poslovanju podjetja v letu 2005 in so primerjani z letom 2004. S primerjalno analizo sem analizirala kvantitativne sekundarne podatke, ki so zapisani v internih poročilih podjetja. Pri anketi sem z metodo anketiranja pridobila primarne podatke o poznavanju in obvladovanju stroškov. Z metodami ovrednotenja, izločanja in sinteze sem obdelala in prikazala pridobljene podatke ankete.

## **1.4 Kratek opis poglavij**

Diplomska naloga je sestavljena iz šestih poglavij. V uvodu (prvi del) je pojasnjen namen in cilj diplomskega dela, predpostavke in omejitve, uporabljene metode dela in kratek opis poglavij. Sledijo teoretična izhodišča stroškov (drugo poglavje). V tretjem poglavju je predstavljeno podjetje Jelovica, ki je področje obravnavanega problema.

V aplikativnem delu naloge (v četrtem poglavju) so zbrani in analizirani sekundarni kvantitativni podatki o poslovanju strateško poslovne enote. Peto poglavje je namenjeno predstavitvi ankete, s katero so bili pridobljeni primarni podatki o poznavanju in obvladovanju stroškov na stroškovnih mestih v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo. Sledi interpretacija rezultatov ankete, preverjanje postavljenih hipotez (šesto poglavje), ključne ugotovitve, pomen ugotovitev, moje osebno mnenje in predlogi za izboljšavo.

## 2 TEORETIČNA IZHODIŠČA STROŠKOV

Stroške opredeljuje Turk kot »v denarni enoti mere izražena poraba prvin poslovnega procesa pri nastajanju poslovnih učinkov<sup>1</sup>; zmnožek potroškov in cen prvin poslovnega procesa<sup>2</sup>« (2003, 90). Hočevar in Igličar pa jih opredeljujeta kot »cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev, pri proučevanju poslovanju« (1999, 51).

Delovno sredstvo je tista prvina poslovnega postopka, ki sodeluje v poslovnem postopku s celoto svojih tehničnih lastnosti daljše razdobje in v več zaporednih krogih delovnih postopkov. Njihovo trošenje v posameznem krogu delovnega postopka predstavlja le delni potrošek celote njihovih koristnih tehničnih lastnosti (Melavc 2003, 29).

Delovna sredstva se v poslovnem, posebej v proizvodnem procesu obrabljajo, porabljajo, zastarevajo, kar zmanjšuje njihovo vrednost. Vzroki za zmanjševanje njihove vrednosti so fizična obraba in fizično staranje (Bizjak idr. 1996, 213).

Fizična obraba nastaja zaradi uporabe delovnih sredstev v poslovnem procesu in je sorazmerna z obsegom proizvodnje, v kateri je delovno sredstvo sodelovalo. Fizična obraba je podlaga za razumevanje dela spremenljivih stroškov delovnih sredstev – amortizacije (Melavc 2003, 30).

Fizično staranje delovnega sredstva je posledica delovanja okolja in časa. Tehnološki in gospodarski vzroki za zmanjševanje vrednosti delovnih sredstev so v možnosti in nujnosti priskrbe vedno bolj izpopolnjenih delovnih sredstev, ki so tehnološko in gospodarsko učinkovitejša. Tako staranje delovnih sredstev je podlaga za razumevanje dela stalnih stroškov delovnih sredstev – amortizacije (Melavc 2003, 30).

Med pojavne oblike delovnih sredstev sodijo opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva. Med opredmetena osnovna sredstva štejemo zemljišča, zgradbe, opremo, večletne nasade in osnovno čredo. Zemljišče ima vlogo delovnega sredstva v tem, da daje prostor, na katerem deluje gospodarska družba. Med zgradbe sodijo proizvodjalni, skladiščni in upravni prostori. K stavbam štejemo vodne zgradbe, zgradbe za energetske prenose in zveze, zgradbe v zvezi s prevozom, rudarska dela in globinska vrtnanja, rudarske objekte. Med opremo spadajo stroji, naprave in napeljave, transportna sredstva ter obratni in poslovni inventar. V osnovno čredo šteje vsa živina razen živali v pitanju (Turk 2003, 45–47).

Med neopredmetena dolgoročna sredstva sodijo koncesije, patenti, licence, blagovne znamke, pa tudi dobro ime. Prav tako sodijo med neopredmetena dolgoročna

---

<sup>1</sup> S poslovnimi učinki razumemo tako proizvode kot storitve (Turk 2003, 18).

<sup>2</sup> Prvine poslovnega procesa so delovna sredstva, predmeti dela, storitve in zaposlenci (Turk 2003, 44).

sredstva stroški za razvoj in raziskovanje in posredni stroški, nanašajoči se na organiziranje novega poslovnega sistema ali pri nastajanju novih delov poslovnega sistema (Melavc in Novak 2002, 69).

V poslovnem procesu trošimo delovno sredstvo tako dolgo, da prenehajo njegove koristne lastnosti. Če trošenje koristnih lastnosti delovnih sredstev izrazimo v denarju, govorimo o stroških uporabe delovnih sredstev, o amortizaciji, ki je prva od štirih vrst naravnih stroškov (Melavc 2003, 31).

Predmeti dela so taka prvina poslovnega postopka, ki zahteva hkratno prisotnost in trošenje celote svojih tehničnih lastnosti. To pomeni, da lahko posamezen predmet dela sodelovati le v enem krogu delovnega postopka in da njegove lastnosti po takem sodelovanju v celoti preidejo na nove učinke (Melavc 2003, 31).

Turk označuje s predmeti dela:

1. kupljene surovine <sup>3</sup>, material <sup>4</sup>, polproizvode in dele,
2. kupljeno energijo,
3. naravne snovi (2003, 60).

Po izvoru so izvirni predmeti dela tisti, ki si jih poslovni sistem priskrbi v svojem okolju z nakupom po tržni ceni. Predmete dela si poslovni sistem lahko priskrbi z ustrežno proizvodno dejavnostjo kar znotraj poslovnega sistema. Gre za izvedene predmete dela v obliki lastne nedokončane proizvode, lastne polproizvode in dele.

Sodelovanje predmetov dela v delovnem postopku pomeni njihovo trošenje, trošenje pa vodi k vprašanju porabljenih količin predmetov dela v delovnem postopku. Obseg potroškov predmetov dela je lahko sorazmeren z obsegom dejavnosti. Med take potroške štejemo porabo izdelovalnih materialov, porabo pomožnih izdelovalnih materialov, porabo lastnih polproizvodov, porabo pogonske moči. Taki potroški so podlaga za razumevanje spremenljivih stroškov predmetov dela (Melavc 2003, 31).

Obseg potroškov predmetov dela pa lahko povezujemo tudi v sorazmernosti s časom. Taki potroški predmetov dela nastajajo v določenem časovnem zaporedju zaradi določene pripravljenosti in vzdrževanja zmogljivosti ali zaradi določene organizacijske zasnove poslovnega sistema. Med take potroške predmetov dela štejemo porabo materiala za vzdrževanje, porabo pogonske moči za ohranjanje določenega delovnega okolja, porabo raznih materialov za potrebe vodstvene in informacijske dejavnosti. Te vrste porabe so podlaga za razumevanje stalnih stroškov predmetov dela.

---

<sup>3</sup> Izraz surovina naj bi nakazoval material, ki je proizvod tako imenovanih ekstraktivnih dejavnosti, to je rudarstva, kmetijstva in gozdarstva (Turk 2003, 61).

<sup>4</sup> Izraz material naj bi nakazoval tisti material, ki je proizvod predelovalne, obdelovalne, in dodelavne dejavnosti (Turk 2003, 61).

Za predmete dela iz nakupa moramo poznati njihovo ceno, to je tržna cena. Tržno ceno izvirnega predmeta dela pojmuje kot vrednost enote predmeta dela, to pomeni nabavno ceno predmetov dela. Nabavna cena vključuje stroške nakladanja, prevoza, razkladanja in morda še druge neposredne nabavne stroške predmetov dela. Stroški izvirnih predmetov dela kot cenovni izraz njihovih potroškov so zmnožek potroška izvirnega predmeta dela in njegove nabavne cene. Taki stroški so druga od štirih vrst naravnih stroškov (Melavc 2003, 32).

Storitve <sup>5</sup> so prvine poslovnega procesa brez katerih poslovni proces večinoma sploh ne bi bil mogoč. Njihova lastnost je, da nimajo lastne opredmetene oblike. Nekatere storitve, ki se pojavljajo kot prvina poslovnega procesa, imajo kratkoročno naravo, nekatere pa dolgoročno. Razlikovati moramo storitve kot prvino poslovnega procesa od storitev kot učinka poslovnega procesa. Razlikujemo štiri skupine storitev:

- storitve, ki so neposredno vključene v izvajanje poslovnega procesa;
- storitve, ki neposredno oblikujejo znanje, potrebno v poslovnem procesu;
- storitve, ki vplivajo na okoliščine izvajanja poslovnega procesa;
- storitve, ki omogočajo prisotnost sredstev, potrebnih v poslovnem procesu.

Storitve, ki so neposredno vključene v izvajanje poslovnega procesa, so lahko povezane s katero izmed drugih prvin tega procesa. V zvezi z delovnimi sredstvi se pojavljajo mala in velika popravila, v zvezi s predmeti dela prevoz, v zvezi z zaposlenci prav tako prevoz. Nekatere storitve dopolnjujejo druge prvine na poseben način. Tako naravo imajo poštna, telefonska, bančna storitve, storitve v zvezi s plačilnim prometom in storitve v zvezi z gospodarsko propagando in reprezentanco. Nekatere proizvodne storitve zamenjujejo del celotne proizvodne stopnje. Povsem podobno naravo imajo za gospodarsko družbo administrativne ali strokovne storitve, ki jih zanjo opravlja kdo drug. Vrednostno se te storitve kratkoročne narave pojavljajo kot strošek takoj in v celoti (Turk 2003, 69).

Med storitve, ki neposredno oblikujejo znanje potrebno v poslovnem procesu, spadajo izobraževalne storitve in svetovalne storitve, ki naj izboljšajo poslovni proces. Sem štejejo tudi tiste, ki so povezane s tehnološkimi in drugimi študijami in raziskavami, proizvodno-tehnično dokumentacijo, inovacijami in racionalizacijami in uvajanjem nove proizvodnje. Tu so tudi storitve, ki se skrivajo za izrazi patent, licenca, model, žig in vzorec. Vrednostno se potroški obravnavanih storitev praviloma pojavljajo kot amortizacija in le v primeru storitev kratkoročne narave med stroški takoj in v celoti (Turk 2003, 70).

---

<sup>5</sup> Storitve, naročeno delo, ki se opravi za koga navadno za plačilo (SSKJ).

Med storitve, ki vplivajo na okoliščine izvajanja poslovnega procesa, spadajo storitve gospodarskih zbornic, storitve na področju izobraževanja, raziskovanja, telesne kulture, zdravstva, socialnega varstva, varstva okolja. Mednje spadajo tudi storitve, ki so povezane z delovanjem državnih in drugih organov. To so članarine, prispevki, davki. Tovrstne storitve se financirajo po solidarnostnem načelu. Večina zneskov, ki jih daje gospodarska družba, je odvisna od poslovnega izida (Turk 2003, 71).

V zvezi s storitvami, ki omogočajo prisotnost sredstev, potrebnih v poslovnem procesu, se obračunavajo in plačujejo obresti, ki so vrednostni izraz potroška financerjev storitev, deleži v čistem dobičku lastnikom kapitala, zavarovalniške storitve in najemnine za poslovni namen (Turk 2003, 72).

Potroški delovne sile nastanejo zaradi sodelovanja ljudi pri poslovnem procesu (Hočevar in Igljučar 1999, 51). Delovna sila kot prvina poslovnega procesa se v postopku porabi brž, ko je na voljo. Trošenje delovne sile lahko opredelimo v količinskem in kakovostnem smislu. Količinsko je poraba delovne sile pri določenem delu opredeljena z dolžino trajanja delovnega postopka, kakovostno pa obravnavamo porabo delovne sile z vidika intenzivnosti in zahtevnosti dela. Obseg potroškov delovne sile, izmerjen v dolžini trajanja prisotnosti zaposlenega v poslovnem postopku ali v dolžini upravičene odsotnosti z dela je podlaga za razumevanje stalnih stroškov delovne sile. Količina opravljenega dela je podlaga za razumevanje spremenljivih stroškov delovne sile. Delovna sila ima svojo tržno ceno, izkazano kot ceniško postavko, na podlagi katere je možno potroške delovne sile izraziti v denarju in ugotoviti stroške delovne sile (Melavc 2003, 34).

## **2.1 Vrste stroškov**

Kodeks računovodskih načel (KRN) navaja: »Stroški se pojavljajo v zvezi s potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov. Stroški se razlikujejo od izdatkov in odhodkov. Z izdatki mislimo zmanjšanje denarnih sredstev, ki se lahko pojavijo neodvisno od stroškov. Odhodki pa vplivajo na poslovni izid in lahko nastanejo neodvisno od stroškov« (83. točka).

Stroške je glede na vlogo posameznih dejavnikov gospodarjenja mogoče razvrstiti po njihovih izvirnih vrstah na stroške materiala, stroške storitev (v ožjem pomenu), amortizacijo in odpise, stroške obresti, stroške dela in stroške dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida (84. točka KRN).

V 85. točki KRN pojasnjuje: »Cenovno izraženi potroški, ki niso povezani z nastajanjem in razpečevanjem poslovnih učinkov ali presegajo opravičeni znesek pri njihovem nastajanju, obravnavajo takoj kot odhodki«.

V teoriji različni avtorji uporabljajo za razvrščanje stroškov različne kriterije. Njihove razvrstitvene sheme se razlikujejo po številu in izboru uporabljenih kriterijev, in tudi po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenih kriterijev. Prikazana in opisana razvrstitvena shema je povzeta po Tekavčičevi (1997, 17-35).

**Tabela 2.1** Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Kategorije stroškov
1. Izvor glede na prvine poslovnega procesa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stroški predmetov dela</li> <li>• stroški delovnih sredstev</li> <li>• stroški dela</li> <li>• stroški tujih storitev</li> </ul>
2. Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom	<ul style="list-style-type: none"> <li>• neposredni (direktni) stroški</li> <li>• posredni (indirektni) stroški</li> </ul>
3. Izvor z vidika obravnavane poslovne enote	<ul style="list-style-type: none"> <li>• izvorni stroški</li> <li>• izvedeni (izpeljani) stroški</li> </ul>
4. Obdobje nastanka stroškov	<ul style="list-style-type: none"> <li>• uresničeni (obračunski) stroški</li> <li>- pretekli</li> <li>- tekoči</li> <li>• načrtovani stroški</li> </ul>
5. Obdobje vplivanja na poslovni izid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah</li> <li>• stroški obdobja</li> <li>• zapadli stroški</li> <li>• nezapadli stroški</li> </ul>
6. Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stalni (fiksni) stroški</li> <li>- nujni</li> <li>- odpravljeni (programirani)</li> <li>• spremenljivi (variabilni) stroški</li> <li>- napredujoči (progresivni)</li> <li>- sorazmerni (proporcionalni)</li> <li>- nazadujoči (degresivni)</li> <li>• omejeno stalni stroški</li> <li>• omejeno spremenljivi stroški</li> </ul>
7. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dejanski stroški</li> <li>• ocenjeni stroški</li> <li>- normalni</li> <li>• standardni stroški</li> </ul>
8. Koncepti, pomembni za proces odločanja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• razlikovani (diferenčni) stroški</li> <li>• nepovratni stroški</li> <li>• obvladljivi stroški</li> <li>• izogibni stroški</li> <li>• okoliščinski (oportunitetni) stroški</li> <li>• odločilni (relevantni) stroški</li> </ul>

Vir: Tekavčič 1997, 18

Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo (tabela 2.1 v točki 1), vodi do tako imenovanih naravnih (tudi načelnih) vrst stroškov. Delitev je pomembna predvsem z vidika ekonomike podjetja, katere osrednja naloga je



preučevanje porabe in sodelovanja prvin poslovnega procesa v podjetju ter raziskovanje odnosa med vlaganji v reprodukcijski proces v podjetju in njegovimi učinki (Tekavčič 1997, 19).

Delitev stroškov glede na njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim objektom, (tabela 2.1 v točki 2) je ena najpomembnejših delitev z vidika potreb stroškovnega in upravljalnega računovodstva ter ekonomike podjetja. Po tem kriteriju delimo stroške na neposredne in posredne stroške stroškovnega objekta, pri čemer s stroškovnim objektom

razumemo določen segment podjetja (na primer proizvod, proizvodno linijo, obrat ali kako drugače opredeljen del poslovnega procesa), za katerega ugotavljamo stroške.

Neposredni stroški so tisti stroški, za katere lahko brez težav ugotovimo, koliko jih je povzročil posamezni stroškovni objekt, posredni pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim objektom in jih moramo na posamezne stroškovne objekte razporediti na podlagi določenih metod.

Pojma neposredni in posredni stroški nimata analitične vrednosti, če ne opredelimo, na kateri stroškovni objekt se nanašata. Običajno se ti stroški nanašajo na stroškovna mesta ali učinke. Gre za obravnavanje neposrednih in posrednih stroškov stroškovnih mest in stroškovnih učinkov.

Stroški, ki so neposredni z vidika enega stroškovnega objekta, so lahko z vidika drugega stroškovnega objekta posredni. Tradicionalni stroškovni sistem ločuje neposredne stroške od posrednih na dveh ravneh stroškovnih objektov; na ravni stroškovnih mest in na ravni učinkov poslovnega procesa kot temeljnih nosilcev (Tekavčič 1997, 20-24).

Stroške glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote delimo na izvorne in neizvirne (izvedene, izpeljane) stroške (tabela 2.1 točka 3). Izvirni stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja, izvedeni pa tako, da so preneseni iz kake druge poslovne enote (Pučko in Rozman 1992, po Tekavčič 1997, 24). Izvirni stroški so neposredni stroški poslovne enote, izvedeni stroški so njeni posredni stroški. Izvedeni stroški so predvsem splošni stroški (prav tam).

Stroške glede na obdobje nastanka (tabela 2.1 točka 4) delimo na uresničene ali obračunske in načrtovane ali prihodnje stroške. Uresničeni stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja in so prikazani v računovodskih listinah, zato jih lahko imenujemo tudi obračunski stroški. Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje. Uresničeni stroški se nanašajo na nastajajoče proizvode in storitve in omogočajo sprotno spremljanje odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih stroškov.

V točki 5 tabele 2.1 je prikazano, kdaj stroški vplivajo na poslovni izid. Ločimo stroške, ki se lahko zadržujejo v zalogah, in stroške obdobja.

Druga delitev po kriteriju obdobja vplivanja na poslovni izid je razdelitev na zapadle in nezapadle stroške. Razdelitev se nanaša na to, ali stroški v danem obračunskem obdobju zapadejo v obračun poslovnega izida ali ne. Zapadli stroški so tisti, ki sooblikujejo odhodke in s tem vplivajo na poslovni izid danega obdobja (vsi stroški obdobja ter tisti del stroškov, ki se lahko zadržujejo v zalogah, ki se nanaša na prodane količine). Nezapadli stroški so tisti, ki jih podjetje zadrži v zalogah (Tekavčič 1997, 25–26).

Glede na to, kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja (glede na gibanje stroškov) ločimo stalne (fiksne) in spremenljive (variabilne) stroške (tabela 2.1 točka 6). Stalni stroški so tisti stroški, ki niso odvisni od obsega poslovanja in se v kratkem obdobju pojavljajo v določenem stalnem znesku, čeprav podjetje preneha poslovati. Njihova višina je predvsem odvisna od usposobljenosti poslovnega sistema, lahko bi jih imenovali tudi stroški poslovne (proizvodne) pripravljenosti. Ta delitve je osnova, na kateri temelji ugotavljanje praga rentabilnosti.

Ločimo še nujne stalne stroške in odpravljljive stalne stroške. Nujni stalni stroški so tesno povezani s proizvodnimi in prodajnimi zmogljivostmi in jih kratkoročno ni mogoče zmanjšati, ne da bi resno ogrozili sprotno poslovanje podjetja. Med nujne stalne stroške uvrščamo na primer amortizacijske stroške, ki se nanašajo na proizvodne zmogljivosti, davek na nepremičnine, zavarovalne premije. Odpravljljivi stalni stroški so tisti, ki jih je mogoče kratkoročno odpraviti brez težjih posledic za doseganje dolgoročnih ciljev podjetja.

Spremenljivi stroški so stroški, ki so odvisni od obsega poslovanja in ki ob povečanju obsega poslovanja naraščajo. Ločimo napredujoče (progresivne), sorazmerne (proporcionalne) in nazadujoče (degresivne) stroške.

Stalni stroški so absolutno stalni samo v določenem razponu poslovanja. Omejeno stalni stroški nastopijo, če hoče podjetje povečati obseg poslovanja čez zgornjo mejo proizvodne zmogljivosti. Dodatna zmogljivost povzroči skokovito povečanje stalnih stroškov, zato se novi stalni stroški oblikujejo na višji ravni. Stroški, ki imajo lastnost spremenljivih stroškov in se povečajo z zadostnim povečanjem obsega poslovanja glede na dane proizvodne zmogljivosti, imenujemo omejeno spremenljivi stroški. Takšni so na primer stroški vzdrževanja strojev, ki se ne povečujejo z vsako dodatno proizvedeno enoto proizvoda, a vseeno tako pogosto, da gre še vedno za spremenljive stroške, in sicer za omejeno spremenljive stroške (Tekavčič 1997, 26–31).

Metode razvrščanja stroškov v stalne in spremenljive urejajo računovodski standardi in določajo splošni akt ali sklepi poslovne celote.

Dodatni stroški so stroški, ki se nanašajo na dodatni obseg poslovanja. Dodatni stroški so prirastek v spremenljivih stroških zaradi dodatno proizvedenih proizvodov. Pomembno je poznati stroške po enoti proizvoda. V zvez s tem so opredeljeni povprečni

in mejni stroški. Med povprečnimi stroški razlikujemo povprečne stalne stroške, povprečno spremenljive stroške in povprečne celotne stroške.

Povprečni stalni stroški so stalni stroški na enoto proizvoda. Povprečni spremenljivi stroški so spremenljivi stroški na enoto proizvoda, povprečni celotni stroški ali povprečni stroški so celotni stroški na enoto proizvoda. Mejni stroški so prirastek v celotnih stroških zaradi dodatno proizvedene enote proizvoda. Mejni stroški so dodatni stroški, porazdeljeni na celotni dodatni obseg poslovanja (Tekavčič 1997, 31–32).

V tabeli 2.1 v točki 7 je prikazano razvrščanje stroškov glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent na dejanske, ocenjene in standardne stroške. Ta delitev je pomembna za načrtovanje stroškov, na njem predvsem temelji analiza odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih stroškov.

Stroškovni koncepti, ki so predstavljeni v točki 8 tabele 2.1, pomenijo zagotavljanje informacij, potrebnih za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev in njihov pomen za nosilce odločanja.

Stroškovni koncepti, ki so pomembni za odločanje so (Tekavčič 1997, 35):

- odločilni (relevantni) stroški,
- diferenčni stroški,
- izogibni (izbežni) stroški,
- nepovratni stroški,
- okoliščinski (oportunitetni) stroški,
- obvladljivi stroški.

Razvrstitev po navedenem konceptu ne pomeni med seboj izključljivih stroškovnih kategorij. Posamezni koncepti se med seboj prepletajo, vsi odgovarjajo na vprašanje, kako obravnavati posamezne stroške glede na to, ali so za sprejem določene poslovne odločitve pomembni ali ne.

Relevantni ali odločilni so vsi tisti stroški, ki so odvisni od tega, ali določeno poslovno odločitev sprejmemo ali ne.

Izogibni stroški so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne različice ne sprejmemo, pojavijo pa se, če jo sprejmemo. Po vsebini so skladni s konceptom razlikovanih (diferenčnih stroškov), ki pomenijo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami.

Oportunitetni stroški pomenijo »ceno« sprejete različice delovanja. Enaki so izgubi rezultata, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja. Posebna oblika oportunitetnih stroškov je oportunitetna izguba, ki je opredeljena z razliko med morebitnim rezultatom opuščene različice in manjšim doseženim rezultatom dejansko sprejete različice (Tekavčič 1997, 36).

Obvladljivi stroški so tisti stroški, na katere management določene ravni v določenem razdobju lahko vpliva.

Nepovratni stroški in prihodnji stroški so tisti, ki pri odločanju niso bistveni in jih zato pri izbiri ni treba upoštevati. Ti stroški se med obravnavanimi različicami ne razlikujejo in so zato z vidika dane odločitve neizogibni stroški.

Nepovratni stroški so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Nepovratni stroški so pri odločanju nerelevantni stroški in jih zato pri sprejemanju odločitev ne smemo upoštevati (prav tam).

Za razumevanje gospodarjenja podjetja in poslovnih odločitev je dobro poznati tudi nekatere specifične delitve stroškov. K tem stroškom Bizjak idr. uvrščajo planirane, načrtovane stroške, ki so v poslovnem procesu zaradi določene poslovne odločitve zares nastali. Stroške nekakovosti lahko podjetja uvrščajo med planirane stroške (1996, 240).

Analiza stroškov, ki zagotavlja potrebne informacije za sprejem ustreznih poslovnih odločitev, vsebuje naslednje stopnje:

1. Treba je zbrati podatke o vseh stroških, ki so tako ali drugače povezani z vsako od mogočih različic delovanja, ki jih preučujemo.
2. Treba je ugotoviti, kateri stroški so z vidika dane odločitve nepovratni in kateri neizogibni in oboje izločiti iz analize.
3. Stroški, ki ostanejo, so razlikovalni in zato izogibni stroški ter so kot taki relevantni stroški za odločanje (Tekavčič 1997, 37).

Praviloma morajo biti vsi v obračunskem obdobju nastali stroški vračunani (vkalkulirani) v vrednost nastalih ali prodanih poslovnih učinkov. To se dogaja praviloma do konca obračunskega obdobja, ko mora organizacija v obračunskem obdobju nastale stroške vračunati v vrednost nedokončane proizvodnje ali gotovih proizvodov, nekateri stroški pa morajo takoj postati odhodki obračunskega obdobja, v katerem so nastali (Turk, Kavčič in Koželj 2003, 316–317).

Stroške obravnavajo naslednji slovenski računovodski standardi (SRS):

- SRS 13 – Stroški amortizacije
- SRS 14 – Stroški materiala in storitev
- SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencem
- SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

Kontni okvir<sup>6</sup> gospodarske družbe stroške deli (po naravnih vrstah) takole:

- 40 – stroški materiala,
- 41 – stroški storitev,
- 43 – amortizacije,
- 44 – dolgoročne rezervacije,

---

<sup>6</sup> Kontni okvir predpisuje razrede kontov in skupine kontov, kar zadošča potrebam pri sestavljanju bilance stanja in bilance poslovnega izida (SRS, št. 22. 10/06).

- 45 – stroški obresti,
- 47 – stroški dela,
- 48 – drugi stroški.

### **2.1.1 Stroški materiala**

Stroški materiala so stroški osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. Posebni stroški materiala so stroški porabljenih energije (SRS, št. 14. 27. a/06).

Stroški materiala pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi (SRS, št. 14. 10/06).

Stroški v zvezi z materialom se ne pojavljajo šele tedaj, ko je material porabljen, temveč lahko že tedaj, ko je nabavljen. Del teh stroškov je neposredno odvisen od količin in jih je treba povezovati z njimi, drugi del se pojavlja zaradi obstoja nakupne službe nasploh pa tudi zaradi uskladiščenja materiala. V nobenem od obeh primerov ni mogoče govoriti o cenovnih izrazih potroškov materiala, temveč le o cenovnih izrazih potroškov nekih drugih prvin, ki so usmerjene k materialu kot možnostnemu predmetu dela (Turk, Kavčič in Koželj, 2003, 177).

Razlikovati je treba dejanske stroške materiala, ocenjene stroške materiala in standardne stroške materiala. Ocenjeni stroški materiala so tisti, ki jih glede na povprečje preteklih dejanskih stroškov in nove razmere lahko pričakujemo, standardni pa tisti, ki so v danem znesku teoretično upravičeni. Ker so stroški materiala vedno zmnožek potroškov materiala in nabavnih cen, obstajajo različne možnosti za povezovanje dejanskih, ocenjenih in standardnih velikosti. V obračune uresničenih stroškov ne vstopajo zgolj dejanski stroški materiala. Zaloge materiala se pogosto vodijo na temeljnih kontih kar po tako imenovanih stalnih, to je načrtovanih (ocenjenih ali standardnih) cenah, dejanski potroški materiala pa se pomnožijo z ocenjeno ali standardno nabavno ceno materiala. Na posebnem kontu pa se nabirajo odmiki dejanske nabavne vrednosti materiala od ocenjene ali standardne, ob koncu meseca pa se opravi njegovo razknjiževanje, kar pomeni, da se dejanski stroški materiala ugotavljajo šele naknadno (Turk, Kavčič in Koželj 2003, 178).

Stroški materiala se lahko skladno z izbrano metodo vrednotenja zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja (SRS, št. 14. 8/06).

Za vrednotenje porabljenih količin materiala je potrebno izbrati eno od danih nabavnih cen. Srečujemo se s kolikostnimi postopki vrednotenja učinkov. Le-ti omogočajo vrednotenje porabljenih količin materiala po povprečni, po prvi (lifo), po

---

zadnji (fifo), po najvišji ali po najnižji nabavni ceni ter s tem tudi različne stroške materiala za enako porabljeno količino materiala. Z uporabo različnih kolikostnih postopkov vrednotenja učinkov pa vplivamo tudi na vrednost preostalih zalog materiala in zato tudi na potrebna obratna sredstva iz naslova zalog materiala (Melavc 2003, 81).

Cene se v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen količinskih enot iste vrste v zalogi. Med letom se lahko za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (fifo) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen (SRS, št. 4. 16/06).

V primeru uporabe stalnih (ocenjenih, standardnih) cen, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih (SRS, št. 4. 17/06).

V literaturi je omenjeno še nekaj problemov v zvezi z drobnim inventarjem. Stroške odpisa drobnega inventarja in embalaže sestavlja celotna nabavna vrednost takšnega inventarja, kadar je prenesen v uporabo. Drobní inventar, dan v uporabo, prenese podjetje takoj med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša mednje.

Čeprav se drobní inventar s krajšo dobo trajanja šteje kot material in se ob prenosu v uporabo njegova vrednost ne vodi več na posebnem kontu drobnega inventarja v uporabi, pa kaže opozoriti, da to še ne pomeni, da je treba isti mesec celotno nabavno vrednost v uporabo prenesenega drobnega inventarja že vračunati kot strošek. Lahko jo tudi razmejujemo prek odloženih stroškov in enakomerno vračunavamo ter s tem prenašamo na stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

Lahko se pojavijo tudi stroški popravil drobnega inventarja. Takšne stroške je mogoče obravnavati na različne načine, v nobenem primeru pa stroški popravil niso vpisani v knjigovodstvu materiala, kamor spada ustrezen drobní inventar. Pač pa dobimo iz tega knjigovodstva podlago za njihovo razporejanje po stroškovnih mestih (Turk, Kavčič in Koželj 2003, 180–181).

Med stroške materiala gredo tudi mala in velika popravila osnovnih sredstev in porabljeni nadomestni deli. Prav tako spadajo med tovrstne stroške porabljeni pisarniški material, sprotna strokovna literatura in drugi podobni porabljeni pripomočki.

Stroški pomožnega materiala in stroški energije, torej stroški goriva, električne energije, plina prav tako spadajo med stroške materiala. Tudi stroške kala, loma, kvara, do katerih prihaja pri običajni rabi teh zalog, uvrščamo med stroške materiala. Take predvidene stroške lahko organizacija vnaprej vračunava prek kontov pasivnih časovnih razmejitev, da bo v njihovo breme pozneje zapisala dejansko nastale primanjkljaje (Turk idr. 2004, 152).

V računovodskem standardu so opredeljene rešitve v primeru popisnih razlik pri materialu in v primeru oslabitve materiala. Prevrednotenje stroškov materiala in storitev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem zajetju. Opravi se na koncu poslovnega leta (SRS, št. 14. 17/06).

Prevrednotenje stroškov materiala, se opravi, če se pri letnem popisu ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče odgovoren (SRS, št. 14.19/06).

Prevrednotenje zalog materiala zaradi njihove oslabitve ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami (SRS, št. 14. 20/06).

Priskrba materialov povzroča poleg neposrednih stroškov nakupa še druge stroške. Med te druge stroške, imenovane posredni stroški nakupovanja, spadajo stroški skladiščenja materiala in stroški nakupne službe nasploh.

Ti stroški so posredni stroški in niso nikoli všteti v vrednost zalog materiala, bremenijo pa poslovni izid obdobja, v katerem so nastali.

Zajemajo predvsem amortizacijo osnovnih sredstev v skladišču in nakupni službi, plače v skladišču in nakupni službi, potne stroške v zvezi z nakupovanjem, stroške zavarovanja zaloge materiala, stroške pisarniškega materiala in storitev drugih v skladišču in nakupni službi, pa tudi obresti od posojil v zvezi z zalogo materiala. Pogosto se obravnavajo skupaj s posrednimi stroški prodajne službe in splošnih služb, kar pa ni primerno. Ker se pojavljajo v zvezi z materialom, jih je mogoče prenašati na stroškovna mesta in stroškovne nosilce tudi ob upoštevanju tesnejše povezanosti s skladiščenjem materiala ali delovanjem nakupne službe nasploh. Če že ne upoštevamo takšne podrobnosti, pa jih je mogoče prenašati vsaj skladno z neposrednimi stroški materiala, in ne na način, ki je sicer običajen pri posrednih stroških prodajanja ali splošnih dejavnosti (Turk, Kavčič in Koželj 2003, 179)

### **2.1.2 Stroški storitev**

Stroški storitev so stroški prevoznih storitev, proizvodjalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, pa tudi stroški obresti. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih s fizičnimi osebami. V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvornih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj podjetja opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov (SRS, št. 14. 27. b/06).

Med stroške storitev ne moremo šteti vseh potroškov storitev. Stroške storitev z dolgoročnim značajem (na primer patenti, stroški razvijanja novega proizvoda in

podobno) je treba uvrščati med neopredmetena dolgoročna sredstva in jih tudi amortizirati (Hočevar in Igličar 1999, 55).

Stroški storitev zajemajo vse vrste stroškov razen stroškov materiala, amortizacije in dela. Med stroški storitev izkažemo stroške, ki jih v skladu s kontnim okvirom izkazujemo v skupini 41 - stroški storitev, poleg teh pa še tisti del stroškov iz skupin 44 – dolgoročne rezervacije – in 45 – stroški obresti, ki se lahko, če bi tako odločilo podjetje, vštejejo v vrednost zalog gotovih proizvodov oziroma v vrednost nedokončane proizvodnje. Kot stroški storitev se izkazujejo v skupini 41 le vrednosti tistih storitev, ki so jih opravili podjetju drugi (Štrekelj 2005).

Stroški storitev so posledica hkratnega nakupa in porabe. Poslovni sistem si lahko zagotavlja določene storitve sam in sicer z lastno proizvodjalno dejavnostjo storitev. Največkrat gre za razne storitve vzdrževalne dejavnosti in dejavnosti za proizvodjanje pogonske moči. V tem primeru imamo opravka z oblikovanjem stroškovne cene za obračun lastnih sprotnih storitev (Melavc in Milost 2003, 233).

Stroški najemnin so pri najemniku posebna naravna vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema (SRS, št. 14. 31/06). Stroški razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v istem podjetju, se namreč obravnavajo najprej po ustreznih izvornih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, reklame in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj podjetja opravljene storitve (SRS, št. 14. 30/06).

Med stroške storitev sodijo še stroški obresti od posojil, nastali v zvezi s financiranjem dolgotrajnih proizvodjalnih procesov (na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih) ter stroški oblikovanja dolgoročnih rezervacij za podjetniške pokojnine in podjetniške odpravnine. V takem primeru ne gre za odpravnine, ki pripadajo zaposlenim na podlagi sedaj veljavnih kolektivnih pogodb in predpisov (Štrekelj 2005).

Dane obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Če se vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih sredstev, se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru proizvodjalnih stroškov prodanih količin (SRS, 14. 28/06).

Kateri stroški storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov in ne toliko od značilnosti njihovih izvornih vrst (SRS, št. 14. 33/06).

Prevrednotenje stroškov storitev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem zajetju. Opravi se na koncu poslovnega leta (SRS, št. 14. 17/06).



### **2.1.3 Stroški amortizacije**

Stroški amortizacije so stroški osnovnih sredstev organizacije. Amortizacija je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti<sup>7</sup> amortizirljivih<sup>8</sup> osnovnih sredstev na poslovne učinke organizacije. Amortiziranje je prenašanje oziroma razporejanje amortizacije amortizirljivih osnovnih sredstev med stroške amortizacije.

Amortizacija se ne obračunava od:

- osnovnih sredstev, ki ne izgubljajo svoje vrednosti (zemljišča, kulturni spomeniki, osnovna sredstva v pripravi),
- osnovna sredstva, ki nimajo več vrednosti (Hočevar in Igličar 1999, 56).

Samostojno se je treba odločiti, katera metoda amortiziranja se bo uporabljala: metode enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja ali metoda proizvedenih enot (SRS, št. 13. 27/06).

Časovni amortizacijski postopek vodi k stroškom amortizacije stalne narave. Amortizacijska stopnja, opredeljena na podlagi pričakovanih uporab osnovnega sredstva, vodi k obrabnemu amortizacijskemu postopku, strošek amortizacije je spremenljive narave. Časovni amortizacijski postopek je lahko enakomeren, tedaj je amortizacijska osnova in amortizacijska stopnja znotraj amortizacijskega razdobja enaka, enaka je tudi amortizacija. Časovni amortizacijski postopek pa je lahko tudi neenakomeren, postopek vsote letnih števil. Pri amortizacijskem postopku padajoče amortizacijske osnove se letna amortizacija iz leta v leto niža. Pri rastočem časovni amortizacijski postopek so sprva stroški amortizacije majhni, nato pa rastejo na enoto časa. Zato pri amortizacijskem postopku navadno podvojimo amortizacijsko stopnjo v primerjavi z enakomernim časovnim amortizacijskim postopkom (Melavc in Milost 2003, 193).

Organizacija med obračunskim obdobjem obračunava začasne stroške amortizacije, na koncu obračunskega obdobja pa sestavi dokončni obračun letne amortizacije. Če ima opredmetena osnovna sredstva vzeta v finančni najem, se stroški amortizacije obračunavajo posebej (Turk idr. 2004, 334).

---

<sup>7</sup> Nabavno vrednost osnovnega sredstva sestoji iz kupne (fakturane) cene, povečane za morebitni davek in carino ob uvozu, stroške prevoza, sestavljanja (montaže) in druge neposredne nabavne stroške (Hočevar in Igličar 1999, 29).

<sup>8</sup> Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, imajo omejeno dobo koristi ter so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov (SRS, št. 13. 26. b/06).

Prevrednotenje<sup>9</sup> stroškov amortizacij se opravi, če so prvotne predpostavke o dobi koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva zaradi spremenjenih okoliščin neprimerne. Prevrednotenje vpliva na stroške in ne neposredno na odhodke. Prevrednotenje se izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju (SRS, št. 13. c/06).

Ob zaključku gospodarske poti posamezne vrste osnovnih sredstev, gre za osnovno sredstvo zunaj uporabe, se srečujemo z njegovo prodajno ceno, ki je glede na neodpisano vrednost drugačna. Iztržljiva vrednost pomeni izredne prihodke ali izredne odhodke, ampak ne vpliva na poslovno–izidni tok (Melavc in Milost 2003, 194).

Stroški amortizacije se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja (SRS, št. 13. 2/06).

#### **2.1.4 Stroški dela**

Človek sodeluje v poslovnem procesu poslovnega sistema s svojimi fizičnimi in umskimi sposobnostmi in ob uporabi delovnih sredstev, predmetov dela in storitev oblikuje učinke poslovnega sistema. Gre za izrabo človekovih fizičnih in umskih sposobnosti, gre za delovno sposobnost človeka. Delovna sila ali delovna sposobnost ima svojo ceno in jo v poslovnem sistemu obravnavamo kot plačo (Melavc in Milost 2003, 180).

Zasluzki zaposlencev<sup>10</sup> so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zasluški so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku (SRS, št. 15. 1/06).

Stroški dela so bistveno širši pojem od stroškov plač. Opredeljeni so z materialnimi obveznostmi organizacije do zaposlencev, torej na podlagi predpisov, kolektivnih pogodb, pogodb o zaposlitvi in drugih aktov zaposlovalca. Gre predvsem za dajatve zaposlencem, ki temeljijo na sklenitvi delovnega razmerja (Turk idr. 2004, 160).

(SRS, št. 15. 3/06) navaja, »stroški dela in stroški povračil<sup>11</sup> zaposlencem:

---

<sup>9</sup> Prevrednotenje stroškov amortizacije je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; kot prevrednotenje se ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene in vpliva na stroške in ne neposredno na odhodke (SRS, št. 13. 16/06)

<sup>10</sup> Zaposlenec (delavec) je fizična oseba, ki je v delovnem razmerju pri podjetju (SRS, št. 15. 24 b/06).

<sup>11</sup> Stroški povračil zaposlencem imajo lahko naravo plač ali pa naravo stroškov storitev.

- plače, ki pripadajo zaposlenim, v kosmatem znesku<sup>12</sup>,
- nadomestila plač<sup>13</sup>, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje,
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem,
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju,
- dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca«.

Delež v razširjenem dobičku<sup>14</sup> in ne stroški dela, so zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač in zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposleni v podjetju kot dodatek k plačam (SRS, št. 15. 4/06).

V poslovnem sistemu se pojavljajo tudi plače iz naslova deleža zaposlenih iz čistega dobička. Obravnavan je kot tisti del čistega dobička ob koncu nekega obračunskega obdobja, ki ga lastnik kapitala nameni zaposlenim. Niso vračunani v stroškovno ceno učinka, ker so znani šele ob koncu obračunskega razdobja (Melavc in Milost 2003, 181).

Deleži v razširjenem dobičku na podlagi opravljenega dela pomenijo prevrednotenje stroškov dela in s tem dodatne poslovne odhodke, ki na končni stopnji zmanjšajo razširjeni dobiček zgolj na znesek, ki pripada prinašalcem kapitala, skupaj z ustreznim davkom od dobička pravnih oseb (Turk idr. 2004, 339).

Stroške dela obravnavamo tudi kot stroške z vidika stroškovnih vrst, stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev. Stroški dela obračunani za delo po učinku so navadno spremenljivi stroški, obračunani po času so stalni stroški (Melavc in Milost 2003, 182).

V organizaciji se pojavljajo na vseh stroškovnih mestih, le da imajo ponekod naravo neposrednih stroškov, drugod pa naravo posrednih stroškov, kar je odvisno od vrste in vsebinskega okvirja stroškovnih mest (Turk idr. 2004, 161).

---

<sup>12</sup> Kosmata plača je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem (SRS, št. 15. 24. č/06).

<sup>13</sup> Nadomestilo plače je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela (SRS, št. 15. 24. c/06).

<sup>14</sup> Razširjeni dobiček je dobiček, povečan za prevrednotovalne odhodke, ki se nanašajo na deleže članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornih svetov, zaposlencev in drugih, ki niso lastniki, v razširjenem dobičku (SRS, št. 15. 24. g/06).

Stroški dela se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja (Turk idr. 2004, 339).

### **2.1.5 Drugi stroški**

Na konte skupine 48 – drugi stroški, knjiži organizacija vse tiste stroške, ki jih ne more uvrstiti na konte stroškov skupine od 40 do 47. Sem spadajo zlasti:

- dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov,
- stroški za varstvo okolja,
- nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami,
- štipendije dijakom in študentom, morebitni drugi stroški.

Skupna značilnost te vrste stroškov je, da jih ne moremo vključevati v vrednost nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, temveč jih moramo na koncu obračunskega obdobja v celoti všteti med poslovne odhodke (Turk idr. 2004, 343).

## **2.2 Razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih**

Stroške je mogoče vedno povezati s tistim mestom, na katerem so nastali, zato govorimo o stroškovnih mestih<sup>15</sup>. Vendar vsako delovno mesto še ne predstavlja posebnega stroškovnega mesta (SM). Katera delovna mesta je treba obravnavati kot eno samo SM, pa nakazuje namen razdelitve poslovnega sistema na SM. Ta namen je v naslednjem:

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih;
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer obstaja zanje odgovornost (Hočevnar in Igličar 1999, 59).

Prvo narekuje združevanje stroškov, ki imajo enako ali podobno gibanje, drugo pa združevanje stroškov, ki spadajo v isto pristojnost iste odgovorne osebe. Pri določevanju SM je treba predvideti možnost nadaljnje razdelitve stroškov po posameznih poslovnih učinkih ter odgovornost za vsako nepotrebno povečanje stroškov na teh SM (Turk 2003, 103).

Mesto odgovornosti je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju, zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (SRS, št. 16. 21. g/06).

---

<sup>15</sup> Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (SRS, št. 16. 21. f/06).

Stroški, ki neposredno in izključno bremenijo posamezna SM, so njihovi neposredni stroški, stroški, ki se po ključu razporejajo na dve ali več SM, pa so njihovi posredni stroški. S primarnimi stroški mislimo tiste stroške, ki se prvič pojavijo na kateremkoli SM poslovne celote. Sekundarni stroški so tisti stroški, ki so preneseni z izvirnega na kako drugo SM.

Stroške je mogoče razvrščati tudi po dejavnosti oziroma namenih SM – na stroške proizvodnje, stroške nabave, stroške prodaje, stroške za raziskovanje in razvijanje, stroške splošnih dejavnosti in podobno (87. točka KRN).

Med neposredne stroške SM štejemo vse neposredne stroške končnih stroškovnih nosilcev, to je neposredne stroške materiala in storitev ter neposredne stroške dela. Mednje je treba šteti na primer stroške goriv, maziv, drobnega inventarja, kala, razsipa, okvar in razbitja drugega materiala, potne stroške, stroške za gospodarsko propagando in reprezentanco, dnevnice in stroške dela vodstvenega osebja. V vseh teh primerih so že od samega začetka znana SM, kjer so stroški nastali.

Posredne stroške SM razvrščamo v dve skupini:

- v stroške, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovna mesta na podlagi kakih stvarnih razdelilnikov,
- v stroške, ki jih je mogoče razdeliti na SM le po dogovorjenih podlagah, ki pa morajo biti v vzročni zvezi s stroški (Turk 2003, 107).

Hočevar in Igljčar omenjata možno delitev SM na temeljna in splošna, oziroma proizvajalna in neproizvajalna. Temeljno SM je proizvajalno stroškovno ali SM druge dejavnosti, na katerem zbiramo stroške neposredno. Splošna SM so tista, kamor zbiramo stroške, ki se jih ne da neposredno zbrati na kakšnem SM in jih kasneje razdelimo na temeljna SM s ključi oziroma s koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna SM so začasna (1999, 60).

Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po SM, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov skupnih služb pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje (SRS, št. 16. 2/06).

Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena SM lahko neposredni ali posredni stroški teh SM, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih SM, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah (SRS, št. 16. 3/06).

Čimveč stroškov je mogoče neposredno razporediti na SM in čim boljše podlage so izbrane za razporeditev drugih stroškov, tem točnejši je končni obračun stroškov po SN (Turk 2003, 107).

Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po SM, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvorno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti (SRS, št. 16. 29/06).

Namen razporejanja stroškov pomožnih SM na druga SM je le, da bi mogli ugotoviti celotni znesek posrednih stroškov na vsakem SM, kjer jih razporejamo na končne poslovne učinke kot stroškovne nosilce. Poslovne učinke iz pomožnih mest se daje drugim SM, stroški, ki se pojavljajo na takem pomožnem SM v sorazmerju s poslovnimi učinki vstopajo kot izpeljani stroški v posredne stroške ustvarjanja učinkov.

Obresti je treba razporediti na druga SM skladno z njihovo odgovornostjo za sredstva, ki so bila pridobljena s posojili ali krediti (Turk 2003, 110–111).

Posredne stroške prenašamo in delimo na posamezna SM z razmerji zasnovanimi na podlagah, ki naj zagotavljajo čimbolj natančno delitev stroškov na SM (Bizjak in Petrin 1996, 244). Izračunamo jih tako, da znesek tamkajšnjih posrednih stroškov primerjamo s kakim podatkom o neposrednem strošku ali neposrednem potrošku z vidika stroškovnega nosilca. Primerljivi so na primer s podatki o urah dela, strojnih urah ali pa kar o neposrednih stroških dela (Turk 2003, 111).

Prevrednotovanje stroškov po SM in stroškovnih nosilcih se lahko obravnavajo na podlagi ocenjenega zneska kot posredni proizvodni stroški (razen odpisi terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Taka postavka se imenuje posredni stroški poslovnih odpisov (SRS, št. 16. 17/06).

### **2.3 Razvrščanje stroškov po stroškovnih nosilcih**

Stroškovni nosilci (SN) so poslovni učinki, to so proizvodi in storitve, zaradi katerih se stroški pojavljajo in s katerimi so tudi povezani. Glede na končne poslovne učinke, ki zapuščajo poslovno celoto, razlikujemočasne in končne SN. Glede na možnost zajemanja stroškov po SN pa razlikujemo neposredne stroške posameznega SN in posredne (splošne) stroške posameznega SN (88. točka KRN).

Poslovni učinki, ki ne zapuščajo poslovnega procesa so samočasni SN, kajti kasneje vstopajo v poslovne učinke za prodajo kot končni SN. Cenovni izraz njihovega potroška so izpeljani stroški. Poslovni učinki za razpečavo so končni SN, ti zbirajo vse izvorne in morebitne izpeljane stroške, ki so v zvezi z njihovim nastajanjem. Poslovni

učinki za razpečavo na skladišču proizvodov čakajo na prodajo, če že niso takoj prodani (Turk in Melavc 2001, 65).

Stroški po izvornih vrstah se razporejajo po SN, s katerimi se podjetje pojavlja na trgu; ti so lahko začasni ali končni. Število SN mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih SN. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju (SRS, št. 16. 4/06).

Obračun stroškov je odvisen od metode vrednotenja učinka. Tako je mogoče učinek vrednotiti po celotnih stroških, stroških proizvodjanja, spremenljivih stroških in podobno (88. točka KRN). Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali, nasprotno, podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen (SRS, št. 16. 11/06).

#### **2.4 Vrednotenje zalog**

Odločitev o vrednotenju zalog<sup>16</sup> nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov se nanaša na odločitev, katere stroške bo podjetje v določenem obdobju v celoti uvrstilo med stroške obdobja in katere bo zadržalo v zalogah neprodanih poslovnih učinkov in nedokončane proizvodnje (Tekavčič 1997, 56).

Nedokončana proizvodnja in zaloga dokončanih proizvodov je lahko ovrednotena po:

- lastni ceni,
- zoženi lastni ceni,
- proizvodjalnih stroških,
- spremenljivih stroških.

Pri izbiri metode vrednotenja učinkov je treba upoštevati vpliv različnih metod na realnost obdobjnega poslovnega izida v razmerah, ko se gibanje proizvodnje ne ujema z gibanji prodaje (Turk in Melavc 2001, 171).

Nedokončana proizvodnja in zaloge proizvodov se ovrednotijo po stroških svojega nastajanja, in sicer ne pod zneskom svojega spremenljivega dela in ne nad zneskom, ki poleg njih vključuje ustrezni del stalnih stroškov, prenesen na enoto proizvoda pri normalnem obsegu dejavnosti (43. točka KRN).

---

<sup>16</sup> Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo prodana v okviru rednega poslovanja. Zaloga v postopku proizvodjanja zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago (SRS, št. 4.1/06, 4.3/06 in 4.4/06).

Če je prodaja enakomerna, proizvodnja pa neenakomerna, je bolj sprejemljiva metoda vrednotenja zalog po spremenljivih stroških kot metoda njihovega vrednotenja po lastni ceni. Če je proizvodnja enakomerna in prodaja neenakomerna, pa je bolj sprejemljiva metoda vrednotenja zalog po lastni ceni kot metoda njihovega vrednotenja po spremenljivih stroških, ker povzroča manjše skoke in ekstreme v obdobjih poslovnih izidih (Turk in Melavc 2001, 176).

Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, govorimo o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvajalni stroški, govorimo o ugotovitvi proizvajalnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvajalnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, govorimo o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka (SRS, št. 16. 31/06).

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške prodanih poslovnih učinkov; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v podjetju kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov in ne poslovnih odhodkov (prav tam).

Vsi po SN nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po SN nerazporejene obresti (ki so finančni odhodki, ne poslovni odhodki), pri metodi proizvajalnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih služb, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški (prav tam).



Velikost posameznih oblik zalog pa ni odvisna le od količine, temveč tudi od vrednotenja posameznih oblik z različnimi vrednostmi (na primer pri zalogah materiala prva, zadnja, najvišja, povprečna, planska nabavna cena, ali pri gotovih izdelkih po polni ali delni lastni ceni, polnih ali delnih direktnih stroških itd.) in njihovega obračunavanja v breme prihodkov (na primer celotni, delni, funkcionalni, kalkulatívni odpis drobnega inventarja) (Repovž in Peterlin 2000, 100).

### 3 PREDSTAVITEV PODJETJA

Jelovica je podjetje z dolgoletno tradicijo in sega v leto 1905, ko je pri takratni Trgovinski in obrtniški zbornici v Ljubljani veleposestnik Franc Dolenc vpisal svoje lesno podjetje v matično knjigo podjetij. Vse do druge svetovne vojne beležimo hiter razvoj privatnega lesnega gospodarstva (žagalnice, parketarna, furnirnica). Po drugi svetovni vojni je bilo lesno gospodarstvo zelo razdrobljeno in vseskozi je obstajala težnja po združitvi v večje podjetje, saj bi bili s tem dani boljši pogoji za hitrejši napredek. 11. marca 1955 je bilo ustanovljeno podjetje Medzadružni lesni kombinat Jelovica Škofja Loka - rojstni dan današnje Jelovice. Leta 1960 se lesni kombinat preimenuje v »Jelovica, lesna industrija, Škofja Loka«. Od takrat pa vse do danes ima Jelovica zelo pomembno mesto v gospodarskem potencialu Škofje Loke.

Od decembra l. 1996 je Jelovica registrirana kot delniška družba.

#### Podatki o družbi:

Naziv:	Jelovica, lesna industrija d. d.
Naslov:	Kidričeva 58, 4220 ŠKOFJA LOKA
Internetni naslov:	<a href="http://www.jelovica.si">www.jelovica.si</a>
Telefon:	04/ 5113000
Faks:	04/ 5134261
E-pošta:	<a href="mailto:info@jelovica.si">info@jelovica.si</a>
ID DDV:	SI 95490264
Matična številka:	5040043
Vpis v sodni register:	Okrožno sodišče v Kranju, Srg. 96/01042 od 23/12-1996, št. vložka 1/00048/00
Osnovni kapital:	1.435.000.000,00 SIT

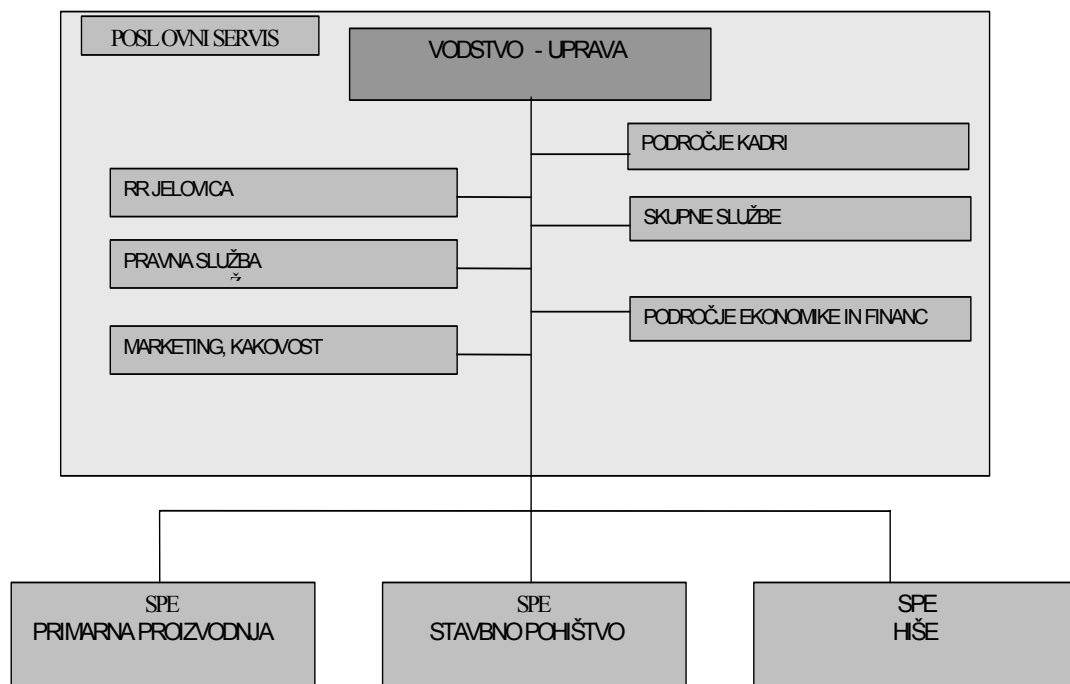
#### Lastniška struktura:

Na dan, 20.11.2006, je bilo izkazano (naslednja) stanja, da imajo novi lastniki 38,7 % delnic, bivši zaposleni 30,8 %, sklada obvladujeta 25,2 % lastništva in denacionalizacijski upravičenci imajo v lasti 5,3 % delnic.

#### Organiziranost družbe:

Od decembra leta 1996 je Jelovica registrirana kot delniška družba, ki danes zaposluje 570 delavcev. Pestrost proizvodnega programa Jelovice zahteva določeno organizacijo tudi znotraj nje. Družbo danes sestavljajo Poslovni servis in tri strateške poslovne enote (SPE): Proizvodnja in prodaja stavbnega pohištva, Primarna proizvodnja ter Proizvodnja in prodaja montažnih hiš prikazano v sliki 3.1.

Slika 3.1 Organizacijska shema družbe Jelovica

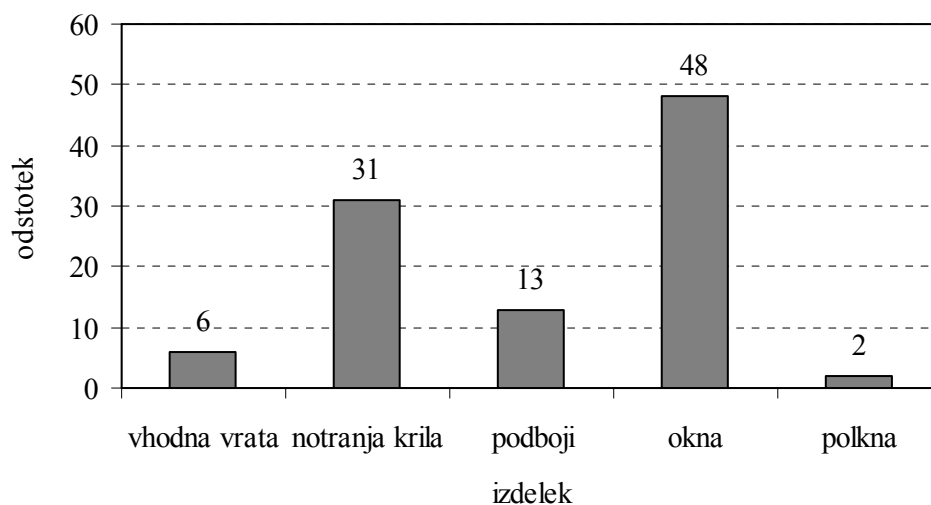


Vir: Jelovica d.d. 2005, Poslovnik kakovosti

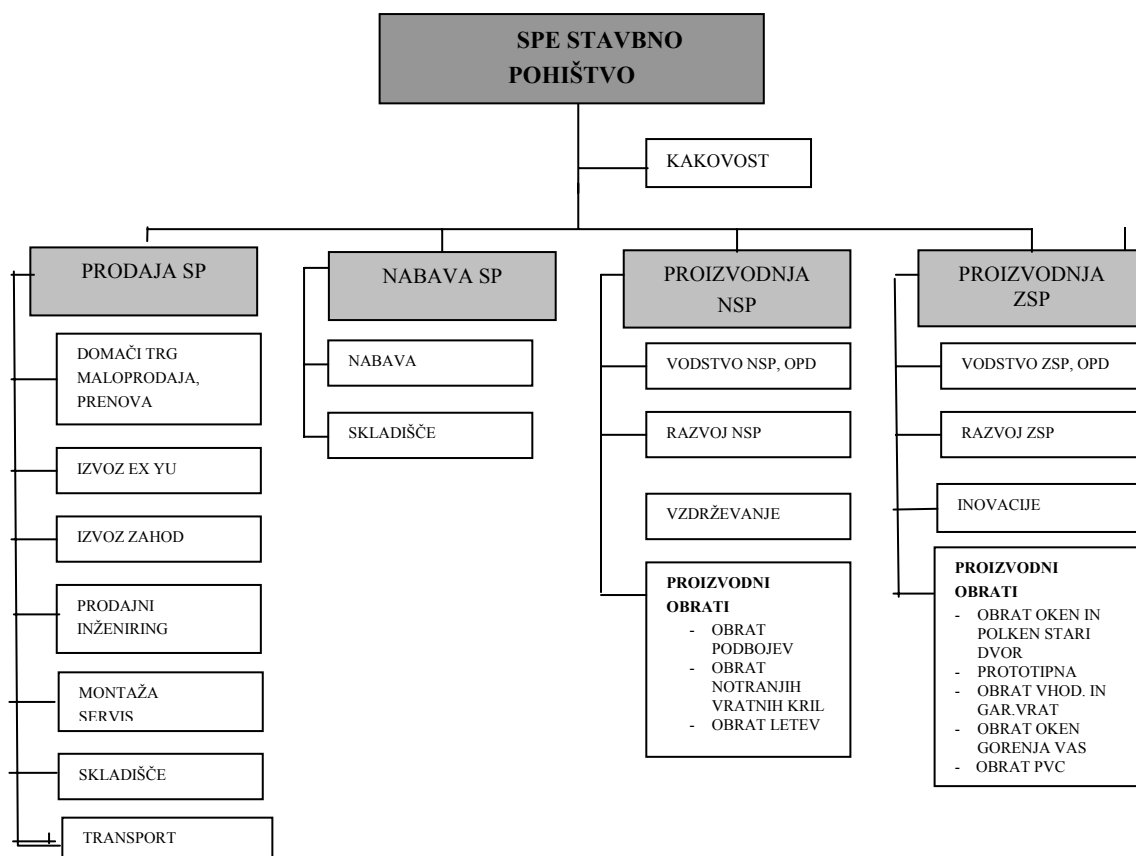
V sliki 3.2 je prikazana struktura prodaje stavbnega pohištva. V letu 2005 je bilo prodano 48 % oken, 31 % notranjih vratnih kril, 13 % podbojev, 6 % vhodnih vrat in 2 % polken. Delež prodaje na domačem trgu je znašal 45 %, izvoz je obsegal 55 %.

Slika 3.3 prikazuje organizacijsko shemo Strateško poslovne enote Stavbno pohištvo (SPE SP). Proizvodna funkcija je organizirana na treh lokacijah, v Gorenji vasi, kjer poteka proizvodnja oken, v Preddvoru, kjer obratuje žaga in poteka proizvodnja montažnih hiš in v Škofji Loki, kjer poteka primarna proizvodnja, proizvodnja oken, vrat in podbojev. V Škofji Loki je organizirana nabavna in prodajna funkcija za SPE SP ter razvoj in vodstvo SPE SP.

Slika 3.2 Prikaz strukture prodaje stavbnega pohištva



Slika 3.3 Organizacijska shema SPE Stavbno pohištvo



Vir: Jelovica d.d. 2005. Poslovník kakovosti



## 4 APLIKATIVNI DEL

### 4.1 Prerez izkaza uspeha

**Tabela 4.1** Izkaz uspeha za SPE Stavbno pohištvo

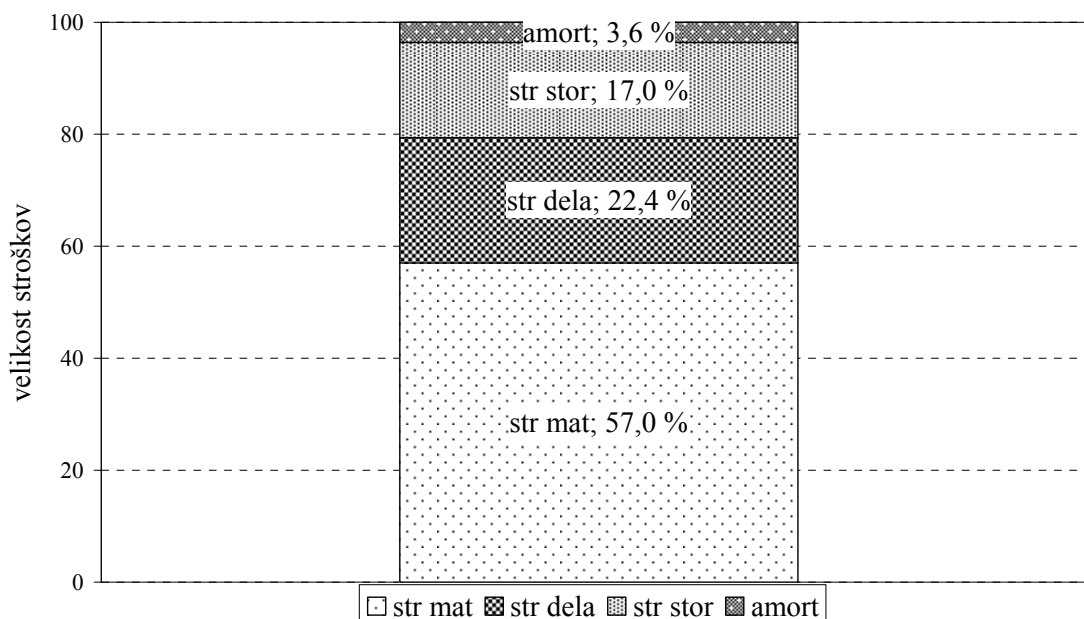
	leto 2005	leto 2004	ind 05/04
<b>čisti prihodki iz prodaje</b>	<b>3.899.059</b>	<b>3.850.845</b>	<b>101</b>
sprememba vrednosti zalog	43.259	- 48.238,00	
usredstveni lastni proizvodi	3.087		
drugi poslovni prihodki	45.259		
<b>kosmati donos</b>	<b>3.990.664</b>	<b>3.802.607</b>	<b>105</b>
nabavna vrednost blaga	34.290	65.143	53
materialni stroški	2.128.600	1.979.554	108
indirektni materialni stroški	115.300	108.600	106
<b>stroški porabljenega materiala</b>	<b>2.243.867</b>	<b>2.088.154</b>	<b>107</b>
direktne storitve	85.927	74.009	116
indirektne storitve	583.895	575.028	
<b>stroški storitev</b>	<b>669.822</b>	<b>649.037</b>	<b>103</b>
<b>stroški dela</b>	<b>881.791</b>	<b>867.774</b>	<b>102</b>
<b>amortizacija</b>	<b>141.949</b>	<b>155.061</b>	<b>92</b>
prevrednotovalni poslovni odhodki	50.320	52.212	
<b>drugi poslovni odhodki</b>	<b>15.794</b>	<b>15.035</b>	<b>105</b>
poslovni izid iz poslovanja	- 47.169	-89.809	53
finančni prihodki	11.453	17.553	65
finančni odhodki	72.720	110.514	66
<b>čisti PI iz rednega poslovanja</b>	<b>- 108.436</b>	<b>- 182.770</b>	<b>59</b>
izredni prihodki	2.819	3.099	
izredni odhodki	360	580	
<b>čisti PI iz obračunskega obdobja</b>	<b>- 105.977</b>	<b>- 180.251</b>	<b>59</b>

Vrednosti so prikazane v 1000 SIT

Vir: Jelovica d. d. 2006 PAS

Tabela 4.1 prikazuje stopenjski izkaz uspeha za SPE SP v letu 2005. Iz podatkov v tabeli je moč ugotoviti povečanje stroškov porabljenega materiala za 7 %, povečanje stroškov storitev za 3 %, povečanje stroškov dela za 2 % in znižanje stroškov amortizacije na 92 % in 5 % rast ostalih stroškov glede na leto 2004. Kosmati donos se je povečal nominalno za 188.057.000 SIT, kar pomeni 4,95 % povečanje. Celotni stroški so se v absolutnem znesku povečali za 178.161.000 SIT, to je 4,72 % povečanje. Celotni stroški izkazujejo manjšo rast, kot je povečevanje kosmatega donosa.

Slika 4.1 Prikaz stroškov



Slika 4.1 prikazuje strukturo naravnih stroškov, ki so nastali leta 2005, pri poslovanju SPE SP. Največji del predstavljajo materialni stroški v višini 57 %. Stroški dela znašajo 22,4 %, stroški storitev 17 % in stroški amortizacije 3,6 %.

#### 4.2 Stroški po stroškovnih mestih

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren. Na SM so razporejeni vsi stroški, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke. Namen razporejanja stroškov na SM je zagotoviti pregled gibanja stroškov, ugotavljanje odgovornosti za nastajanje stroškov in posledično ukrepov za obvladovanje stroškov. Zelo pomemben namen je poznavanje stroškov zaradi načrtovanja proizvodne in poslovne politike podjetja.

Tabela 4.2 prikazuje celotne indirektne stroške za SPE SP. Ločeni so po izvornih vrstah na stroške materiala, stroške storitev, stroške amortizacije, obresti stroške dela in na ostale stroške. Po funkcijah so razdeljeni na indirektne stroške vodstva-skupnih služb, indirektne stroške prodajno–nabavne funkcije in indirektne proizvodjalne stroške.

Celotni indirektni stroški v SPE SP za leto 2005 znašajo 1.791.180.851 SIT. Največji delež pomenijo plače zaposlenecv in nadomestila v višini 881.790.238 SIT. Stroški indirektnih storitve znašajo 583.895.093 SIT. Amortizacija je izkazana v višini 141.948.681 SIT. Indirektni materialni stroški znašajo 115.299.999 SIT. Obresti znašajo 52.452.840 SIT in ostali stroški 15.794.000 SIT.

**Tabela 4.2** Indirektni stroški v SPE SP za leto 2005

Kto	Naziv konta *	vodstvo	prodaja	proizvodnja	skupaj
401	str. pomožnega mat.	24.844	2.074.134	6.050.049	8.149.027
402	str. energije	783.297	11.326.230	50.916.325	63.025.852
403	str. nadomestnih d.	-2.467.151	1.701.047	29.682.786	28.916.682
404	odpis drobnega inv	-302.107	962.717	2.535.734	3.196.344
405	uskladiščeni str.	-154.456	0	0	-154.456
406	str. pisarniškega	165.352	4.947.053	2.643.612	7.756.017
407	drugi str. materiala	0	220.233	4.190.300	4.410.533
40	str. indirektni mat.	-1.950.221	21.231.414	96.018.806	115.299.999
411	str. transportnih	205.435	106.251.522	5.923.807	112.380.764
412	str. stor. v zvez z	31.665	4.522.673	16.972.209	21.526.548
413	najemnine	9.982	10.416.371	30.916	10.457.269
414	povračila str.	59.130	10.619.245	887.129	11.565.504
415	str. stor. plačilnega	12.991	6.830.383	11.154.894	17.998.268
416	str. intelektualnih in	521.554	2.522.258	1.349.188	4.393.000
417	str. sejmov, reklam	2.981.349	13.694.261	262.929	16.938.539
418	str. stor. fizičnih	0	0	309.859	309.859
419	druge neproizvalne	260.107.197	47.758.985	80.459.161	388.325.343
41	stroški storitev	263.929.303	202.615.698	117.350.092	583.895.093
430	am. neopredmetenih	0	0	820.626	820.626
431	am. zgradb	0	15.512.932	56.825.648	72.338.580
432	am. opreme in	312.841	1.358.368	67.118.266	68.789.475
43	amortizacija	312.841	16.871.300	124.764.540	141.948.681
45	obresti	51.503.725	320.551	628.564	52.452.840
470	plače zaposlencev	10.931.276	175.440.876	337.482.965	523.855.117
471	nadomestila plač	1.906.135	28.649.743	75.569.654	106.125.532
473	regres za letni dopust	827.147	32.810.418	98.242.704	131.880.269
474	delodajalčevi	2.075.351	33.314.772	67.029.665	102.419.788
475	druge delodajalčeve	1.629.976	8.071.007	7.808.549	17.509.532
47	plače zaposlencev in	17.369.885	278.286.816	586.133.537	881.790.238
480	dajatve neodvisne od	1.040.835	3.786.838	8.516.973	13.344.646
481	izdatki za varstvo ok	5.163	46.472	196.213	247.848
482	nagrade dijakom in	0	16.351	30.561	46.912
483	štipendije dijakom in	0	0	0	0
489	ostali stroški	0	1.997.594	157.000	2.154.594
48	ostali stroški	1.045.998	5.847.255	8.900.747	15.794.000
	Skupaj	332.211.531	525.173.034	933.796.286	1.791.180.851

\* Nazivi kontov s celotnim tekstom so objavljeni v tabeli 4.3

Vir: Jelovica d. d. 2006. PAS



V tabeli 4.3 so prikazani indirektni stroški na SM 227. Ločeni so po izvornih vrstah.

**Tabela 4.3** Prikaz indirektnih stroškov na SM 227

Konto	Naziv konta	SM 227
401	stroški pomožnega materiala	542.674
402	stroški energije	4.156.218
403	stroški nadomestnih delov	2.165.630
404	odpis drobnega inventarja	131.751
405	uskladiščeni stroški materiala indirektni	0
406	stroški pisarniškega materiala	210.298
407	drugi stroški materiala	254.415
40	stroški indirektni materialni	7.460.987
411	stroški transportnih storitev	85.134
412	stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem	3.777.015
413	najemnine	0
414	povračilo stroškov zaposlencev v zvezi z delom	3.500
415	str. storitev plačilnega prometa in bančnih storitev	941.226
416	str. intelektualnih in osebnih storitev	23.177
417	str. sejmov, reklam in reprezentance	122.607
418	str. storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo delo	100.377
419	druge neproizvajalne storitve	3.147.601
41	stroški storitev	8.200.636
430	amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev	0
431	amortizacija zgradb	3.978.235
432	amortizacija opreme in nadomestnih delov	42.096.477
43	amortizacija	46.074.712
470	plače zaposlencev	25.968.686
473	regres za letni dopust in povračila	6.848.986
474	delodajalčevi prispevki od plač nadomestila povračil	4.211.202
475	druge delodajalčeve dajatve od plač	317.775
47	plače zaposlencev in nadomestila	37.346.649
480	dajatve neodvisne od poslovnih rezultatov	1.183.061
481	izdatki za varstvo okolja	20.645
482	nagrade dijakom in študentom na delovni praksi	0
483	štipendije dijakom in študentom	0
489	ostali stroški	12.000
48	ostali stroški	1.215.715
	Skupaj	100.298.699

Vir: Jelovica d. d. 2006. PAS

Na podlagi podatkov iz tabele 4. 2 in tabele 4. 3 je bil izdelan obračun stroškov za SM 227. Razporejanje stroškov na SM 227 je prikazan v tabeli 4. 4, v tabeli 4. 5 je prikazano, kako pridemo do posameznih vrednosti v tabeli 4. 4.

Obračunski list stroškov v letu 2005 na stroškovnem mestu 227 izkazuje:

**Tabela 4.4** Obračunski list stroškov SM 227

	SPE SP	SM 227
Prevzem iz proizvodnje	3.930,1	577,5
Materialni stroški *	2.243,9	330,3
Indirektni stroški proizvodnje **	818,0	
Indirektni stroški na SM 227		100,3
Indirektni stroški prodaje ***	499,4	35,3
Indirektni stroški vodstva ****	280,7	19,9
Režijske službe proizvodnje		13,7
Indirektni stroški enote 225		1,0
Celotni stroški		500,5

Vrednosti so prikazane v milijonih SIT

Vir: Jelovica d. d. 2006. PAS

**Tabela 4.5** Razlaga vrednosti za obračunski list stroškov

Vrsta stroška	Vrednost
Direktni materialni stroški	2.128.600.000
Povečani za indirektno materialne stroške	115.300.000
Materialni stroški *	2.243.867.000
Indirektni stroški proizvodnje	933.796.286
Zmanjšani za obresti proizvodnje	628.564
Zmanjšani za indirektno materialne stroške proizvodnje	96.018.806
Zmanjšani za indirektno str. režijskih proizvodnih služb	19.151.194
Indirektni stroški proizvodnje **	817.997.722
Indirektni stroški prodaje	525.173.034
Zmanjšani za obresti prodaje	320.551
Zmanjšani za SM 623	25.473.788
Indirektni stroški prodaje ***	499.378.695
Indirektni stroški vodstva	332.211.532
Zmanjšani za obresti vodstva	51.503.725
Indirektni stroški vodstva ****	280.707.807

Na obračunskem listu je prikazana vrednost izdelkov v znesku 577,5 milijonov SIT, ki so zapustili SM. SM 227 bremenijo neposredni stroški porabljenega materiala v vrednosti 330,3 milijonov. Celotni indirektni stroški, ki nastanejo na SM 227 v vrednosti 100,3 milijonov SIT. Sestavljeni so iz indirektnih materialnih stroškov, stroškov storitev, amortizacije, stroškov dela in ostalih stroškov. Na SM so bili do te faze razporejeni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu.

Pri dvostopenjskem razporejanju stroškov so bili v drugem delu dodani še indirektni stroški prodaje, ki bremenijo SM 227 v vrednosti 35,3 milijona SIT in tisti del indirektnih stroškov vodstva, ki bremenijo SM 227 v znesku 19,9 milijonov SIT. Razporejanje indirektnih stroškov vodstva-skupnih služb in indirektnih stroškov prodajno-nabavne funkcije, ki pride na SM se opravlja na dogovorjeni podlagi. Velikost dodatka posrednih stroškov je v Jelovici odvisna od števila ljudi, ki delajo na SM in prevzema iz proizvodnje. Na SM 227 je razporejeno 7,07 % indirektnih stroškov vodstva-skupnih služb in indirektnih stroškov prodajno-nabavne funkcije v vrednosti 55,2 milijona SIT. Na SM 227 so bili razporejeni vsi stroški, razen stroškov obresti, ki so nastali v obračunskem obdobju.

#### **4.3 Stroški po stroškovnih nosilcih**

Stroškovni nosilec je poslovni učinek ali proizvedene stvari ali opravljene storitve, zaradi katerih se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. SN je serija poslovnih učinkov, ki so namenjeni prodaji. Pri serijski oziroma posamični dejavnosti po naročilu je temeljna značilnost ločeno spremljanje neposrednih in posrednih stroškov SN. Neposredne stroške SN spremljamo od vsega začetka neposredno na podlagi podatkov o stroških SN, ki so nastali z oddajnicami materiala in z delovnim nalogom pomožnega SM. Posredne nabavne, proizvodjalne, prodajne stroške, stroške splošnih služb, ki odpadejo na SN, temeljijo na številu izdelavnih ur učinkov.

V novembru leta 2005 je bil razpisan delovni nalog (DN) 455 – 203/227. Vseboval je naslednje izdelke:

- podboji furnirani hrast, bukev, javor,
- podboji dekor beli, hrast, bukev, češnja in lužen hrast,
- podboji z nadsvetlobo,
- okrasne letvice.

Skupno število izdelkov je bilo 233 kosov. Obračun DN je bil izdelan dne, 14. 12. 2005. Rezultati so prikazani v tabeli 4. 6 in obrazloženi.

**Tabela 4.6** Obračun stroškovnega nosilca – delovnega naloga

Naziv	Količina NU	Vrednost
Skupaj material in polizdelki		1.667.967,99 SIT
Delo na SM 227	69,719	
Skupni čas izdelave	141,878	
Skupaj vrednost izdelkov		2.872.564,61 SIT
Kritje		1.204.596,62 SIT
Kritje/NU		8.490,37 SIT
% kritja		41,93 %

Vir: Jelovica d. d. 2005. PAS

Za izračun smo upoštevali naslednje računске operacije:

Kritje = vrednost izdelka – direktni stroški

Kritje na norma uro (NU) = kritje/številom NU

Procent kritja = kritje/skupna vrednost izdelkov x 100

Skupni neposredni stroški SN so bili v višini 1.667.967,99 SIT. Vsebujejo vrednosti porabljenih materialov, polizdelkov in neposrednih storitev za razpisani DN. Skupna vrednost izdelkov, ki zapuščajo SM je 2.872.564,61 SIT in je sestavljena iz interne kalkulativne cene (IKC)<sup>17</sup> izdelkov in količin. Kritje v vrednosti 1.204.596,62 SIT pomeni razliko med vrednostjo izdelkov po IKC in neposrednimi stroški, ki so bili porabljeni za ta SN. Kritje nam pove, kolikšna vrednost v denarni enoti je namenjena pokrivanju indirektnih stroškov SN. S to vrednostjo krijemo stroške indirektnega materiala, stroške indirektnih storitev, amortizacijo, stroške dela, ki so nastali na SM 227 za izdelavo učinkov in posredne nabavne, proizvodjalne, prodajne stroške, stroške splošnih služb, ki odpadejo na ta SN. Kritje na norma uro je vrednost izražena v denarni enoti, ki nam pove s kolikšno vrednostjo na norma uro smo pokrivali indirektno stroške stroškovnega nosilca. Na SN 455 – 203/ 227 je bilo doseženo kritje v vrednosti 8.490,37 SIT na norma uro. Procent kritja je vrednost, ki nam pove, koliko procentov od skupne vrednosti izdelkov je namenjena kritju indirektnih stroškov.

#### 4.4 Pregled stroškov nekakovosti

Stroški nekakovosti so planirani stroški, ki so povezani s sistemom vodenja kakovosti po standardu SIST EN ISO 9001: 2000. V Jelovici imamo sistem kakovosti ISO 9001 vpeljan od leta 1996. Privzem sistema vodenja kakovosti je strateška odločitev organizacije. Na načrtovanje in izvajanje sistema vodenja kakovosti vplivajo

<sup>17</sup> Interna kalkulativna cena v Jelovici pomeni polno lastno ceno proizvoda. Sestavljena je iz neposrednih materialnih stroškov in potrebnega izdelavnega časa. Izdelavni čas je obračunan z vrednostjo 6.282 SIT na NU. Vrednost NU je oblikovana na podlagi plana celotnih indirektnih stroškov SPE SP za tekoče leto in predvidenega fizičnega obsega proizvodnje v NU.

spreminjajoče se potrebe, posebni cilji, ponujeni proizvodi in izvajanje procesa. Namen procesnega pristopa pri razvijanju, izvajanju in izboljševanju uspešnosti sistema vodenja kakovosti je, da bi se z izpolnjevanjem zahtev odjemalcev povečalo njihovo zadovoljstvo.

S Poslovnim načrtom SPE SP za leto 2005 so bili na podlagi stroškov nekakovosti iz leto 2004, zastavljeni naslednji cilji:

- celotnih stroškov nekakovosti - znižanje za 5 %,
- kakovosti v proizvodnem procesu (zastoji in izmet) – znižanje za 5 %,
- nekurantnega blaga - znižanje za 10 %,
- interne reklamacije – znižanje za 5 %,
- kakovosti na tržišču (eksterne reklamacije) - znižanje za 15 %.

V tabeli 4.7 in tabeli 4.8 je prikazan del podatkov, ki jih spremlja služba za Kontrolo kakovosti. Primerjava je izdelana glede na celotne stroške nekakovosti v SPE SP, in glede na vrednost prodaje v letu 2005 v primerjavi z letom 2004.

**Tabela 4.7** Celotni stroški nekakovosti

Stroški nekakovosti		Vrednost prodaje (SIT)		Indeks		Stroški	
Doseženo 2005	Doseženo 2004	Doseženo 2005	Doseženo 2004	Nekak	Prod	2005	2004
54.658.840	52.871.680	3.796.830.227	3.690.570.269	103	103	1,44	1,43

Vir: Jelovica d. d. 2006. Služba KK

**Tabela 4.8** Pregled stroškov nekakovosti po posameznih postavkah

	Zastoji	Izmet	Nekur. blago	Inter. reklam.	Ekster. reklam.	Skupno	Planiran/Doseženo
2004	4.069,9	11.426,8	13.406,6	410,1	23.558,3	52.871,7	
2005	5.495,0	17.346,2	11.797,8	466,4	19.553,4	54.658,8	47.437.561
I	135	152	88	114	83	103	115

Vrednosti so prikazane v 1000 SIT

Vir: Jelovica d. d. 2006. Služba KK

Dejansko so bili doseženi naslednji rezultati v SPE SP:

- celotni stroški nekakovosti so bili leta 2004 v vrednosti 52.871.680 SIT, v letu 2005 so se povečali na vrednost 54.658.840 SIT, kar predstavlja 103,3 %,
- prodaja je leta 2004 znašala 3.690.570.269 SIT, v letu 2005 je bila dosežena prodaja v vrednosti 3.796.830.227 SIT, kar predstavlja 102,9 %,
- delež stroškov nekakovosti za leto 2005 v primerjavi z neto realizirano prodajo je 1,44 %, medtem ko je leta 2004 znašal 1,43 %,

- kakovost v proizvodnem procesu se je zmanjšala (zastoji in izmet) stroški so se povečali z vrednosti 15.496.619 SIT na 22.841.157 SIT, kar pomeni 47 % povečanje,
- vrednost nekurantnega blaga je leta 2004 znašala 13.406.633 SIT, v letu 2005 pa 11.797.837 SIT, kar pomeni znižanje stroškov za 12 %,
- kakovost lastnih polproizvodov in proizvodov se je zmanjšala, interne reklamacije so se povečale z vrednosti 410.115 SIT na vrednost 466.446 SIT, kar pomeni 14 % povečanje,
- povečala se je kakovost izdelkov za tržišče, eksterne reklamacije so znašale v letu 2004 23.558.313 SIT, v letu 2005 pa 19.553.400 SIT, kar pomeni 17 % znižanje.

#### 4.5 Pregled stroškov in nadomestil za bolniško odsotnost

Stroški odsotnosti zaradi bolezni prizadenejo delodajalca, delavca in tudi širšo skupnost. Nadomestilo plače je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni ne dela, kar bremeni delodajalca. Delodajalec se spopada z zmanjšano produktivnostjo, z večjimi organizacijskimi napori in stroški za zagotavljanje nemotenega delovnega procesa, hkrati pa mora delavcu zagotoviti nadomestilo plače za zadržanosti od dela vse tja do 30 dni. Poškodbe pri delu lahko povzročijo spremenjeno delazmožnost in invalidnost; vse to pomeni dodaten strošek, ki se kaže v kompenzacijah za nižjo učinkovitost ali nadomestilih za stopnjo invalidnosti.

Nadomestila za bolniško odsotnost po dnevih so prikazani v tabeli 4.9. V tabeli 4.10 so nadomestila prikazana vrednostno.

**Tabela 4.9** Bolniška odsotnost po dnevih

Leto	Sk. čas ure	Do 30 dni		Nad 30 dni		Boleznine v SPE	
		ur	%	ur	%	ur	%
2005	599539	22221	3,7	14620	2,4	36841	6,1
2004	624967	25720	4,1	16292	2,6	42012	6,7

Vir: Jelovica d. d. 2006. PAS

**Tabela 4.10** Nadomestila za bolniško odsotnost v SPE SP

Leto	Nadomestila skupaj	Do 30 dni	Nad 30 dni
2005	106.125.531,60	59.799.133,80	46.326.397,80
2004	116.180.451,10	66.104.720,30	50.075.730,80

Vir: Jelovica d. d. 2006. PAS

### *Aplikativni del*

Nadomestila za bolniško odsotnost se vodijo po SM in so se v letu 2005 znižala. Registriranih je bilo 36.841 bolezenskih ur, kar pomeni 6,1 % glede na celotno število ur. Boleznina v letu 2004 je bila večja za 5171 ur. Nadomestila plač, do katerih so upravičeni zaposlenci, so se v absolutnem znesku zmanjšala za 10.054.919,50 SIT, kar pomeni, da so v letu 2005 dosegli 91,3 % vrednosti glede na leto 2004.

## **5 INTERPRETACIJA REZULTATOV ANKETNEGA VPRAŠALNIKA IN PREVERJANJE HIPOTEZ**

V drugem delu praktičnega dela diplomske naloge so zbrana mnenja odgovornih vodij stroškovnih mest glede problema obvladovanja stroškov. Njihova mnenja sem pridobila s pomočjo anketnega vprašalnika, izpeljanega v mesecu juliju 2006. Anketni vprašalnik je izpolnilo vseh 26 udeležencev. Anketirala sem vodilne delavce v eni strateško poslovni enoti podjetja. To so: odgovorni vodje, zaposleni na sedežu podjetja Jelovica in vodje predstavništev iz različnih krajev po Sloveniji. Anketirala sem jih z vprašalnikom, poslanim po elektronski pošti. Odziv je bil dober, hkrati so bile dane s strani vodji še dodatne sugestije za ukrepanje na področju obvladovanja stroškov.

Vprašanja so odprtega in zaprtega tipa. Z vprašanji odprtega tipa sem želela pridobiti osnovne podatke in podatke o delovni dobi v podjetju, izobrazbeni strukturi, poznavanju stroškov v podjetju in primernosti stroškov. S tem sem posamezniku dala možnost prostega odgovarjanja. Pri vprašanih zaprtega tipa z vnaprej pripravljenimi odgovori sem anketirancem omogočila, da so izmed predlaganih možnosti izbrali tisto, ki se je najbolj približala njihovem mnenju oz. stališču (ocenjena od 1 do 5, kjer 1 pomeni, da se jim zdijo stroški nepomembni, do ocene 5, kjer se jim zdijo stroški zelo pomembni). Udeleženci so morali v anketnem vprašalniku podati tudi svoje mnenje, katere stroške je podjetje znižalo, in morali so razvrstiti potrebnosti zmanjševanja. Razvrstiti so morali 100 točk glede na potrebnost zmanjševanja. Iz njihovih mnenj in razlag sem ugotovila, da je to zelo pomembna in hkrati strateška tema v vseh oddelkih in na vseh stroškovnih mestih.

Na podlagi analize sekundarnih podatkov in opravljenega anketnega vprašalnika (priloga 1) sem preverila zastavljene hipoteze v tej diplomski nalogi.

### **5.1 Analiza anketnega vprašalnik**

Z vprašanjem *»Koliko let ste zaposleni v podjetju?«* in *»Vrsta izobrazbe«* sem ugotovila, da je večina anketiranih v SPE SP zaposlenih več kot 10 let. Iz tega podatka lahko sklepamo, da je 22 udeležencev v anketi starejših od 30 let in da ima srednješolsko izobrazbo.

*Na katerem področju v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo delate?*

Vprašanje *»Na katerem področju v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo delate?«* se mi je zdelo pomembno. Od vrste področja dela je odvisna hierarhija pomembnosti stroškov za vodje in s tem so povezani tudi njihovi odgovori na naslednja vprašanja. Iz tabele 5.1 je moč razbrati področje dela in število udeležencev.



**Tabela 5.1** Področje dela

Področje dela	Št. udeležencev	%
vodstvo	1	4
prodaja	12	46
nabava	1	4
razvoj	2	8
proizvodnja	10	38
Skupaj	26	100

*Ali ste seznanjeni z višino in vsebino stroškov, ki nastajajo na stroškovnem mestu za katerega odgovarjate, v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo, v podjetju?*

**Tabela 5.2** Seznanjenost z višino in vsebino stroškov

Področje	Poznavanje		Nepoznavanje	
	Št. odg.	%	Št. odg.	%
SM	23	88	3	12
SPE SP	15	58	11	42
V podjetju	14	54	12	46

Anketirani so izrazili poznavanje stroškov na SM (kjer so vodje) z 88 %. Poznavanje stroškov v SPE SP je izrazilo 58 % udeležencev in v celotnem podjetju 54 %. Zanimivi so odgovori, da kar 12 % anketiranih ne pozna stroškov na SM, za katerega odgovarja, 42 % anketiranih ne pozna stroškov v SPE SP in kar 46 % udeležencev ne pozna stroškov v celotnem podjetju. Sklepam, da je kljub poročilom PAS, ki so izdelana in razdeljena vsem vodjem področij in služb, je poznavanje stroškov preslabo glede SPE SP in v podjetju. Domnevam, da je prisotno ali preslabo prenašanje informacij in obveščanj ali branje poročil PAS ali pa je preslabo poznavanje stroškov posledica neustreznega nagrajevanja za zmanjševanje stroškov do kazni za povečevanje stroškov na vseh ravneh podjetja.

*Ali menite, da so stroški, ki nastajajo na vašem stroškovnem mestu prenizki, primerni, previsoki, občutno previsoki?*

**Tabela 5.3** Mnenje o stroških na SM

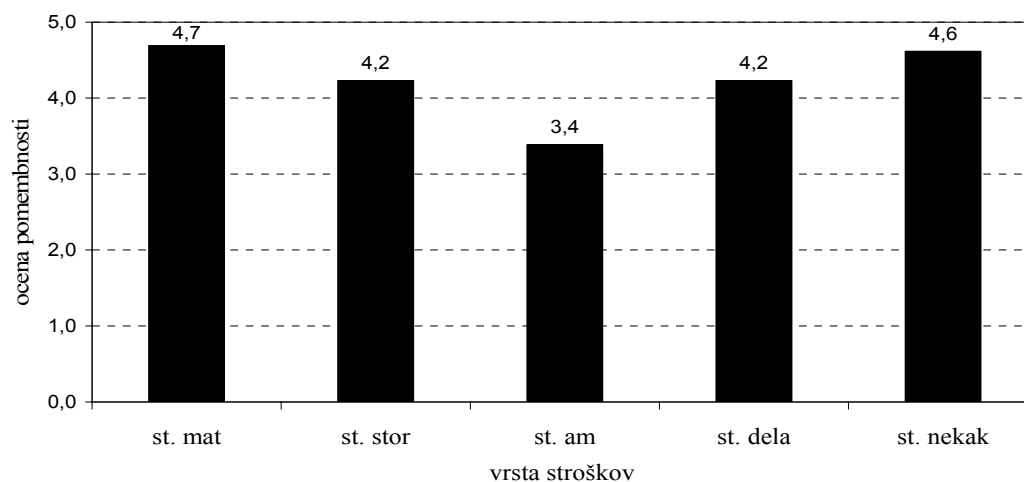
Velikost stroškov	Št. udeležencev	%
nizki	4	15
primerni	6	23
previsoki	16	62
občutno previsoki	0	0
Skupaj	26	100

Da so stroški previsoki, se je izreklo 62 % udeležencev. Da so stroški primerni, se je izreklo 23 % anketirancev. 15 % vprašanih je menilo, da so stroški nizki. Prav nihče ni izrazil, da so stroški občutno previsoki.

Večina anketirancev se strinja, da so stroški na SM previsoki, torej se zaveda, da morajo stroške zniževati. Da so stroški prenizki, pa so odločili 4 udeleženci. Za tako mnenje sta mogoča dva vzroka:

- To kaže na preslabo poznavanje stroškov, preslabo informiranje o najvažnejših vrstah stroškov in preslabo informiranje o poznavanju posledic previsokih stroškov in premajhne skrbi za njihovo obvladovanje.
- Njihovo področje dela naj bi bilo za podjetje v času krize manj pomembno in dobijo za opravljanje dela premalo finančnih sredstev.

*Pri zniževanju stroškov je pomemben njihov pomen. Prosim, da jih skušate oceniti po pomembnost tako, da obkrožite posamezno številko od 1 do 5 (številka 1 pomeni, da stroški za vas niso pomembni, številka 5 pomeni, da so stroški za vas zelo pomembni.*

**Slika 5.1** Pomembnost stroškov

Vprašani so mnenja o pomembnosti stroškov, ki so prikazani v sliki 5.1, izrazili:

1. Kot zelo pomembne so navedli stroške materiala s povprečno vrednostjo 4,7 in stroške nekakovosti s povprečno vrednostjo 4,6.
2. Kot pomembne so opredelili stroške dela in stroške storitev s povprečno vrednostjo 4,2.
3. Kot srednje pomembne so ocenili stroške amortizacije s povprečno oceno 3,4.
4. Z najmanjšo oceno 3,4 so anketiranci ocenili stroške amortizacije.

Podrobnejše analiziranje ocenjevanja pomembnosti stroškov, katerim največji pomen izkazujejo v posameznih službah, je prikazano v tabeli 5. 4:

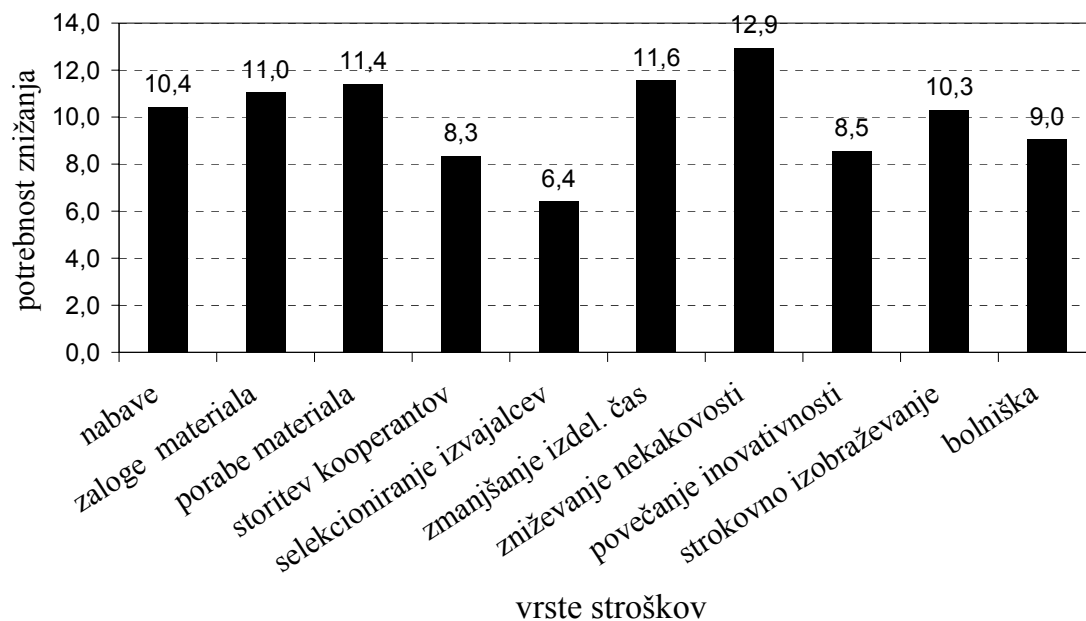
**Tabela 5.4** Ocena pomembnosti stroškov po službah

	<b>str. mat</b>	<b>str. stor</b>	<b>str. am</b>	<b>srt. dela</b>	<b>str. nekaj</b>
Vsi anketiranci	4,7	4,2	3,4	4,2	4,6
vodstvo	5	4	2	5	5
prodaja	4,5	4,6	3,4	4,1	4,5
nabava	5	5	4	5	5
razvoj	4,5	4,5	3,5	5	4
proizvodnja	5	4	3,2	4,6	4,3

- Za vodstvo so zelo pomembni stroški materiala, stroški dela in stroški nekakovosti, vsi ocenjeni z oceno 5. Stroške storitev je vodstvo ocenilo kot pomembne, z vrednostjo 4. Stroški amortizacije so zanje manj pomembni, ocenjeni z 2, kar je najslabše vrednotenje med vsemi udeleženci.
- Prodaja je ovrednotila stroške storitev z najvišjo oceno, z vrednostjo 4,6, stroške dela in stroške nekakovosti je ocenila s povprečno oceno 4,5. Stroški dela so za prodajo vrednoteni s 4,1. Amortizacija je bila izkazana z vrednostjo 3,4.
- V nabavni službi so bili z najvišjo oceno vrednoteni stroški materiala, stroški dela, stroški storitev in stroški nekakovosti. Stroški amortizacije so bili ovrednoteni z oceno 4.
- Razvojni službi največji pomen pripisujeta stroškom dela, ocenjujeta jih z vrednostjo 5. Stroški materiala in storitev so za razvojni službi enakovredno vrednoteni z oceno 4,5. Stroški nekakovosti so zaznani kot pomembni, z oceno 4. Stroški amortizacije so vrednoteni najnižje, s 3,5.
- Proizvodnja kot zelo pomembne ocenjuje stroške materiala, z oceno 5, in stroške dela z oceno 4,6. Stroški nekakovosti so v proizvodnji ocenjeni s 4,3. Stroške storitev vrednoti proizvodnja kot pomembne, z oceno 4. Najmanjši pomen proizvodnji predstavljajo stroški amortizacije, izkazani kot srednje pomembni z vrednostjo 3,2.

Katere stroške naj bi podjetje znižalo, katere naj bi povečalo? Če menite, da naj bi se stroški znižali označite z – (minus), če menite, da naj bi se stroški povečali, označite s + (plus). Prosim, razvrstite 100 točk glede na vrste stroškov, ki naj bi se znižali ali povečali.

**Slika 5.2** Ocena potrebe po zniževanju stroškov



V sliki 5.2 je prikazano mnenje po potrebnosti zniževanja ali povečevanja stroškov po vrstah, ki so ga izkazali udeleženci:

- Potrebnost zniževanja stroškov nekovosti vsi udeleženci vrednotijo najvišje, z vrednostjo 12,9 točk.
- Racionaliziranje porabe materialov so udeleženci ocenili z 11,4 točkami.
- Zniževanje vrednosti zalog materialov so udeleženci ocenili z 11 točkami.
- Zniževanja stroškov nabave so udeleženci ocenili z 10,4 točk.
- Zniževanje stroškov storitev, ki jih za podjetje izvajajo kooperanti, so udeleženci ocenili z 8,3 točkami.
- Selekcijiranje izvajalcev storitev so udeleženci ocenili s 6,4 točkami.
- Zniževanje stroškov dela z optimizacijo potekov in zmanjševanjem izdelavnih časov so udeleženci ocenili z 11,6 točk.
- Zmanjševanje bolniške odsotnosti z izboljševanjem organizacijske klime so anketiranci ocenili z 9 točkami.
- Anketiranci bi vlagali dodatna sredstva za povečanje inovativnosti vseh zaposlenih. Tovrstna vlaganja so ocenili z 8,5 točk.

- Dodatna sredstva bi udeleženci namenili v strokovna izobraževanje, ovrednotili so jih z 10,3 točkami.

*Ali zmanjšujete stroške na vašem stroškovnem mestu? Če ste obkrožili da, prosim obrazložite, katere stroške ste v preteklem letu znižali in za koliko.*

Udeleženci v anketi so odgovorili, da so znižali stroške v preteklem letu. To je navedlo 80,8 %, vprašanih. Zniževanja stroškov v lanskem letu ni bilo pri 19,2 % udeležencev. Tisti, ki so zniževali stroške v preteklem letu, so navedli, da so zniževali stroške materiala, to je opravilo 56,5 % udeležencev. Da so zniževali stroške dela v preteklem letu, je navedlo 52,2 % udeležencev. Stroške nekakovosti je kot predmet zniževanja v preteklem letu navedlo 30,4 % anketirancev. Stroške storitve je zniževalo 21,7% udeležencev, 8,7 % jih je zniževalo porabo energije. Bili so znižani stroški za razvoj in raziskave ter investiranje. Tako je navedlo 4,3 % vprašanih.

*Vaši predlogi za zmanjševanje stroškov na vašem stroškovnem mestu.*

Na stroškovnem mestu, za katerega udeleženci odgovarjajo, jih je 36 % predlagalo zniževanje stroškov dela. Med stroške dela so bili zajeti zmanjševanje izdelavnih časov, skrajševanje dobavnih rokov za proizvode, racionalizacija procesov, zniževanje stroškov dela z manj delovne sile ob večji pretočnosti, unifikacija, tipizacija in standardizacija izdelkov in boljša koordinacija dela. 32 % vprašanih je predlagalo zniževanje stroškov pri storitvah. Stroške materiala je pripravljeno zniževati 24 % udeležencev, prav toliko se jih je opredelilo za zniževanje stroškov, ki so posledica zastarele informacijske tehnologije. Kar 20 % udeležencev vidi neracionalno obnašanje s preslabo izkoriščenimi prostori. 8 % vprašanih vidi možnost racionalizacije stroškov pri nekakovosti, posodobitvi tehnologije in boljšemu nadzoru.

*Vaši predlogi za zniževanje stroškov na drugih področjih v podjetju.*

V anketi je bilo izraženo, da bi morali drugje znižati stroške nekakovosti, in sicer se je za to vrsto stroškov opredelilo 33,3 % udeležencev. 25 % vprašanih moti zastarela informacijska tehnologija. Obvladovanje in zniževanje stroškov dela na drugih področjih predlaga 20,8 % vprašanih. Da bi bilo potrebno znižati stroške storitev na drugih področjih v podjetju, je navedlo 12,5 % udeležencev. Med storitve so vključeni transportni stroški. Z investiranjem v tehnologijo, za kar se je opredelilo 12,5 % odgovarjajočih, bi znižali stroške na več področjih dela. Zaloge materiala, zmanjševanje stroškov bolniške odsotnosti, racionalizacija s prostori in pravilno zaznavanje potreb potrošnikov so moteči na drugih področjih v podjetju za 8,3 % vprašanih. Da je potrebno opraviti organizacijsko in programsko prestrukturiranje na vseh področjih v

podjetju, predlaga 4,2 % vprašanih. Isto število udeležencev bi izboljšalo klimo v podjetju in dodatno usposobilo kader.

*Kot kaj vidite stroške udeležbe na sejnih, stroške reklam in reprezentance?*

Stroške reklame in reprezentance udeleženci smatrajo za nujne. Tako se je izrazilo 77,8 % vprašanih. Nihče ne misli, da so ti stroški nepotrebni. Da ti stroški pomenijo drugo se je izrazilo 22,2 % vprašanih. Kot drugo so navedli nujnost oglaševanja izdelkov in prepoznavnost. V svetu globalne konkurence je na trgu neizprosni boj za kupce.

## **5.2 Preverjanje hipotez**

*V letu 2005 so se znižali stroški porabljenega materiala.*

Stroški porabljenega materiala so v letu 2005 znašali 2.243.867.000 SIT. V letu 2004 so znašali 2.088.154.000 SIT. Stroški materiala zajemajo največji delež in so dosegli 57 %. Anketiranci so stroške material ocenili najvišje in so jih vrednotili kot zelo pomembne. Navedli so, da so v preteklem letu zniževali stroške material. Iz izkaza uspeha lahko vidimo povečanje vrednosti materialnih stroškov za 7,5 %. Domnevam, da so bili znižani stroški neodločujočim materialom. Glede na potrebnost nadaljnega zniževanja stroškov pri gospodarjenju z materiali anketiranci sporočajo veliko pomembnost zniževanja te vrste stroškov. Hipoteza, da so se znižali stroški porabljenega materiala, ne drži.

*V letu 2005 so se znižali stroški dela, hkrati so se znižala nadomestila za bolniško odsotnost.*

Stroški dela predstavljajo 22,4 % v strukturi stroškov in so drugi največji stroški. Odgovorni so jih ocenili kot pomembne in so jih v preteklem letu zniževali. Prav tako je 36 % udeležencev izjavilo, da predlagajo zniževanje stroškov dela tudi na drugih področjih. Stroške dela naj bi znižali z racionalizacijo procesov, boljšo koordinacijo dela in z manj delovne sile.

Izkaz uspeha za leto 2005 izkazuje stroške dela v vrednosti 881.791.000 SIT, predhodno leto so znašali 867.774.000 SIT. Nominalno so se stroški dela povečali za 14.017.000 SIT, kar pomeni 1,6 %. Kosmati donos je bil v letu 2004 izkazan v vrednosti 3.802.607.000, v letu 2005 v vrednosti 3.990.664.000 SIT. Povečal se je za 4,9 %, stroški dela so se povečali le za 1,6%.

Stroški odsotnosti zaradi bolezni so se v letu 2005 znižali v absolutnem znesku za 10.054.919,50 SIT. Tako so dosegli 91,3 % raven stroškov iz leta 2004. Anketiranci so ocenili potrebnost zniževanja stroškov nadomestil zaradi boleznine z 9 točkami. Udeleženci so mnenja, da naj bolniško odsotnost in izboljševanje organizacijske klime opravijo tudi na drugih področjih podjetja.

Tako lahko trdimo, da so se stroški dela in stroški nadomestil za bolniško odsotnost v letu 2005 znižali. Trditev o zniževanju stroškov dela ob hkratnem zniževanju nadomestil za bolniško odsotnost je pravilna.

*V letu 2005 se niso znižali stroški nekakovosti.*

Anketiranci ocenjujejo stroške nekakovosti kot zelo pomembne, vrednotene kot drugi najpomembnejši stroške. Največji pomen predstavljajo vodstvu, nabavi in prodaji. V preteklem letu so že zniževali stroške. Potrebnost po zniževanju te vrste stroškov vsi udeleženci vrednotijo najvišje, z vrednostjo 12,9 točk, in da jih je potrebno zniževati tudi v prihodnosti na vseh področjih dela.

V poročilu službe KK je bilo izkazano, da so se v lanskem letu znižali stroški nekakovosti na izdelkih namenjenih na tržišče, znižali so se stroški nekurantnega blaga. Celotni stroški nekakovosti so se vrednostno povečali za 3,3 %, zato je hipoteza o zniževanju stroškov dela ovržena.

*Odgovorni znižujejo stroške na stroškovnem mestu, za katerega odgovarjajo.*

Udeleženci v anketi so odgovorili, da so seznanjeni z višino in vsebino stroškov, ki se pojavljajo na SM, za katerega odgovarjajo. 62 % udeležencev je ocenilo, da so stroški previsoki. Na SM, za katere odgovarjajo, so že do sedaj zniževali stroške in je nujno, da se povečajo aktivnosti za še večje zniževanje, tako je ocenilo 62 %. Trditev, da odgovorni znižujejo stroške na SM, drži.

*Stroški udeležbe na sejnih, stroški reklam in reprezentance so nujnost.*

Stroške reklame in reprezentance udeleženci smatrajo za nujne, z visoko podporo, z 77,8 %. 22,2 % udeležencev je odgovorilo, da so stroški reklame nujnost, s katero je podjetje na tržišču prepoznavno. Potrebnost zviševanja stroškov za reklamo je navedlo 32 % udeležencev. Tudi ta trditev, da so ti stroški nujnost, drži.

### **5.3 Druge ugotovitve**

V anketi so sodelovali zaposleni na odgovornih mestih v SPE SP. Večina udeležencev je v tem delu podjetja zaposlenih med 15 in 20 let in ima srednjo izobrazbo. Odgovorni so seznanjeni z vsebino in višino stroškov in jih 62 % meni, da so stroški preveliki. Kot zelo pomembne so ocenili materialne stroške in stroške nekakovosti. Zniževali so se stroški neodločujočim materialom. Čeprav so stroški nekakovosti planirani, naj bi se v podjetju iz leta v leto zniževali. Na stroškovnem mestu, za katerega udeleženci odgovarjajo, so v preteklem letu najbolj zniževali materialne stroške, hkrati pa predlagajo kot cilj za prihodnost zmanjševanje stroškov dela. Na drugih stroškovnih mestih je največ udeležencev predlagalo zniževanje stroškov nekakovosti. Po mnenju udeležencev bi morale podjetje več sredstev nameniti

za dodatno strokovno izobraževanje kadrov, več sredstev za reklamo ter za udeležbo na sejnih in za reprezentanco.

#### **5.4 Kritična ocena**

Podatki iz izkaza uspeha kažejo, da so rezultati poslovanja v SPE SP slabi. Podjetje in prav tako SPE SP zdravi akutno krizo. Kriza je v letu 2004 doživela točko preobrata in v letu 2005 nadaljuje trend zdravljenja. Zdravljenje krize poteka na področju poslovnega zdravljenja in na področju finančnega zdravljenja. Zniževanje stroškov je eden od ukrepov na področju odhodkov.

#### **5.5 Predlogi za izboljšanje**

Na področju zniževanja stroškov je potrebno ponovno izdelati analize. Treba je proučiti strukturo stroškov, jih opredeliti po velikosti in oceniti možnosti znižanja. Potrebna je izdelava ABC analize. Cilj ni absolutno znižanje stroškov na vseh ravneh. Zniževanje stroškov mora potekati skupaj s prizadevanji za povečanje prihodkov. Najpomembnejše stroškovne postavke se nanašajo na stroške materiala, stroške dela in stroške zunanjih storitev.

Gospodarjenje z materiali je lahko odločujoče za poslovni uspeh. Potrebno je vodenje optimalne politike nabave, ki pomeni učinkovito in pravočasno nabavo. Nabavo surovin, materiala, opreme, drugih potrebščin in storitev ustrezne kakovosti v ustreznih količinah, po primerni ceni, ob primernem času in pri pravem viru.

Stroške dela je mogoče zmanjšati z zniževanjem plač in zniževanjem števila zaposlenih. Bolj pomembno je, da se ti stroški znižujejo relativno oziroma na enoto izdelka. To pomeni, da je treba povečati obseg proizvodnje izdelkov z več dodane vrednosti.

Pri stroških zunanjih storitev gre za uravnavanje odnosov s kooperanti in drugimi partnerji. Če je neka operacija, dejavnost ali funkcija delovanja dražja v podjetju, jo oddamo v izvajanje zunanjim izvajalcem. V tem primeru lahko ti stroški celo narastejo, zato bi morali upasti drugi notranji stroški.

Pri zniževanju stroškov se kaže izogniti ukvarjanju z nepomembnimi področji, kjer še tako velika znižanja ne predstavljajo večjega prispevka v celoti.





## 6 SKLEP

Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Gospodarski trendi narekujejo uvajanje novih proizvodnih načel, s katerimi prihaja do sprememb v strukturi stroškov. Temeljnega pomena za pravilne in dolgoročno uspešne odločitve so pravilne informacije o poznavanju stroškov, odgovornost za nastajanje stroškov in nujnost obvladovanja stroškov. Prav tako vlogo imajo podatki o lastnih cenah proizvodov, ki jih trži podjetje. Zmanjšuje se delež neposrednih stroškov dela, povečujejo se splošni stroški. Proučevanje posameznih skupin stroškov omogoča lažje spoznanje njihovih vsebin ter na ta način njihov vpliv na uspeh poslovnega sistema.

V diplomski nalogi sem analizirala stroške, ki so nastali pri poslovanju v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo. Osredotočila sem se na ugotavljanje vrste in velikosti indirektnih stroškov, ki se razporejajo na stroškovna mesta in stroškovne nosilce, poznavanje stroškov in obvladovanje stroškov.

Primerjava velikosti celotnih stroškov za leto 2005 je pokazala povečanje le teh glede na velikost stroškov v letu 2004. Rast stroškov je zaostajala za rastjo kosmatega donosa, zmanjšala so se nadomestila za bolniško odsotnost. Največ stroškov v proizvodnem delu podjetja Strateško poslovne enote stavbno pohištvo je nastalo zaradi nakupa surovin in materialov za izdelavo poslovnih učinkov. Materialni stroški so dosegli 57 % delež, stroški storitev so bili izkazani v velikosti 22 % in stroški dela v velikosti 17 %. Razporejanje indirektnih stroškov na stroškovna mesta Strateško poslovne enote Stavbno pohištvo je bilo opravljeno s procentom dodatka celotnih indirektnih stroškov, ki odpadejo na posamezno stroškovno mesto. Procenti dodatka so določeni na podlagi dogovora vodstvenih ljudi v Strateško poslovni enoti. Razporejanje indirektnih stroškov na stroškovne nosilce je bilo opravljeno na podlagi števila opravljenih norma ur stroškovnega nosilca.

Udeležence v anketi so najbolj motili stroški nekvalitete, na drugem mestu pa so navedli stroške, ki nastanejo pri ravnanju z materiali in surovinami.

Rezultati moje analize potrjujejo v uvodu postavljeno hipotezo, da so se znižali stroški dela. Iz rezultatov ankete je bilo razvidno, da je bila hipoteza pravilno postavljena, da vodje znižujejo stroške na stroškovnih mestih za katere odgovarjajo. Drži tudi hipoteza, da so stroški udeležbe na sejmih, reklame in reprezentance nujnost.

Ovrženi sta bili hipoteza o znižanju stroškov materiala in o znižanju stroškov nekakovosti. Med ukrepi, ki sem jih predlagala, naj poudarim, da je potrebno ponovno izdelati ABC analizo in prestrukturiranje podjetja. Najmanj kar mora storiti podjetje, je potrebno programsko - tržno in tehnološko prestrukturiranje podjetja.

Cilj vseh navedenih ukrepov je zagotoviti na osnovi izboljšanja učinkovitosti in uspešnosti poslovanja doseganje višje stopnje razvoja.



## LITERATURA

- Bizjak, Franc, Tea Petrin, Janez Hudovernik in Marjan Papež. 1996. *Uspešno vodenje podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Hočvar, Marko, Aleksander Igličar. 1999. *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Melavc, Dane. 2000. *Kako gospodariti*. Kranj: Moderna organizacija.
- Melavc, Dane. 2003. *Gospodarjenje*. Koper: Fakulteta za management.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
- Melavc, Dane in Novak Aleš. 2002. *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
- Pučko, Danijel in Rudi Rozman. 1992. *Ekonomika podjetja*. Ljubljana.: Ekonomska fakulteta.
- Repovž, Leon in Jožko Peterlin. 2000. *Financiranje*. Koper: Visoka šola za management.
- Tekavčič, Metka. 1997. *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Turk, Ivan. 2003. *Uvod v ekonomiko gospodarske družbe*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, Ivan in Dane Melavc. 2001. *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič in Stanko Koželj. 2003. *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič, Majda Kokotec–Novak, Stanko Koželj in Marjan Odar. 2004. *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

## VIRI

- Štrekelj, Vlado. 2005. Stroški blaga, materiala in storitev. *Iks* (1-2): 86.
- Jelovica d.d. 2005. Interno gradivo podjetja.
- Jelovica d.d. 2006. Interno gradivo podjetja.
- SRS/ (Slovenski računovodski standard). Uradni list RS, št. 118/2005
- KRN/ (Kodeks računovodskih načel). 1998. Slovenski inštitut za revizijo.  
[http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks\\_racunovodsih\\_nacel.pdf](http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks_racunovodsih_nacel.pdf)  
[10. 2 2007].
- Jelovica d.d. 2006. Poslovník kakovosti. <http://www.jelovica.si/novice/link.html>. [17. 12. 2006].
- SSKJ. [http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj\\_testa&expression=storitev&hs=1](http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=storitev&hs=1).  
[19. 2. 2007].



## **PRILOGE**

**Priloga 1** Anketni vprašalnik



### ANKETNI VPRAŠALNIK

- 1) Koliko let ste zaposlene v podjetju? (obkrožite)
  - a) 1 – 5 let
  - b) 5 – 10 let
  - c) 10 – 15 let
  - d) 15 – 20 let
  - e) nad 25 let
- 2) Vrsta izobrazbe (obkrožite)
  - a) srednja šola
  - b) visoka izobrazba
  - c) univerzitetna izobrazba
- 3) Na katerem področju v Strateško poslovni enoti Stavbno pohištvo delate?  
(obkrožite)
  - a) vodstvo
  - b) prodaja
  - c) nabava
  - d) razvoj
  - e) proizvodnji
- 4) Ali ste seznanjeni z višino in vsebino stroškov, ki nastajajo? (obkrožite)
  - a) na stroškovnem mestu, za katerega odgovarjate      da            ne
  - b) v strateško poslovni enoti                                      da            ne
  - c) v podjetju    da            ne
- 5) Ali menite, da so stroški, ki nastajajo na vašem področju (obkrožite)
  - a) nizki
  - b) primerni
  - c) previsoki
  - d) občutno previsoki



6) Pri zniževanju stroškov je pomemben njihov pomen. Prosim, da jih skušate oceniti po pomembnosti tako, da obkrožite posamezno številko od 1 do 5 (številka 1 pomeni, da stroški za vas niso pomembni, številka 5 pa, da so stroški za vas zelo pomembni).

	Zelo pomembni	Pomembni	Srednje pomembni	Manj pomembni	Nepomembni
Stroški materiala	5	4	3	2	1
Stroški storitev	5	4	3	2	1
Amortizacija	5	4	3	2	1
Stroški dela	5	4	3	2	1
Stroški nekakovosti	5	4	3	2	1

7) Katere stroške naj bi podjetje znižalo, katere naj bi povečalo? Če menite, da naj bi se stroški znižali označite z – (minus), če menite, da naj bi se stroški povečali, označite s + (plus). Prosim, razvrstite 100 točk glede na vrste stroškov, ki naj bi se znižali ali povečali.

Zniževanje stroškov nabave	
Zniževanje vrednosti zalog materialov	
Racionaliziranje porabe materialov	
Zniževanje stroškov storitev, ki jih za podjetje izvajajo kooperanti	
Selekcioniranje izvajalcev storitev	
Zniževanje stroškov dela z optimiranjem potekov in zmanjševanjem izdelavnih časov	
Zniževanje stroškov nekakovosti	
Povečanje inovativnosti vseh zaposlenih	
Vlaganje v strokovno izobraževanje	
Zmanjšanje bolniške odsotnosti z izboljšanjem organizacijske klime	

8) Ali zmanjšujete stroške na vašem stroškovnem mestu?

- a) da
- b) ne

Če ste obkrožili da, prosim, obkrožite, katere stroške ste v preteklem letu znižali in za koliko?

---

9) Vaši predlogi za zmanjševanje stroškov na vašem stroškovnem mestu.

---

10) Vaši predlogi za zniževanje stroškov na drugih področjih v podjetju.

---

11) Kot kaj vidite stroške udeležbe na sejnih, stroške reklam in reprezentance.

a) nujnost

b) nepotrebni stroški

c) drugo \_\_\_\_\_

Hvala za sodelovanje  
Božislava Dolenc