

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MONIKA KOBAL



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH**

Ljubljana, marec 2014

MONIKA KOBAL

## **IZJAVA O AVTORSTVU**

Spodaj podpisana Monika Kobal študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela z naslovom Razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem dr. Marko Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v diplomskem delu citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene diplomskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_

## KAZALO

|                                                                                 |           |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>UVOD</b>                                                                     | <b>1</b>  |
| <b>1 TEORETIČNA IZHODIŠČA</b>                                                   | <b>2</b>  |
| 1.1 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO                                                    | 2         |
| 1.2 STROŠKI                                                                     | 3         |
| 1.2.1 Opredelitev stroškov                                                      | 3         |
| 1.2.2 Vrste delitve stroškov                                                    | 4         |
| 1.2.2.1 Delitev glede na prvine poslovnega procesa (stroški po naravnih vrstah) | 5         |
| 1.2.2.2 Delitev glede na odzivanje na spremembe v obsegu                        | 5         |
| 1.2.2.3 Delitev glede na poslovne funkcije                                      | 5         |
| 1.2.2.4 Delitev glede na pripisovanje stroškovnim nosilcem                      | 5         |
| 1.3 OPREDELITEV STROŠKOVNEGA MESTA IN STROŠKOVNEGA NOSILCA                      | 6         |
| 1.3.1 Stroškovno mesto                                                          | 6         |
| 1.3.2 Stroškovni nosilec                                                        | 7         |
| 1.4 POLNA LASTNA CENA                                                           | 8         |
| 1.5 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH                               | 9         |
| <b>2 KALKULACIJE</b>                                                            | <b>10</b> |
| 2.1 OPREDELITEV KALKULACIJ                                                      | 10        |
| 2.2 VRSTE KALKULACIJ                                                            | 11        |
| 2.2.1 Delitvene kalkulacije stroškov                                            | 12        |
| 2.2.1.1 Čista delitvena kalkulacija stroškov                                    | 12        |
| 2.2.1.2 Kalkulacija z enakovrednimi števili                                     | 13        |
| 2.2.1.3 Kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov                              | 13        |
| 2.2.2 Kalkulacije stroškov z dodatki                                            | 13        |
| 2.2.3 Sodobni pristopi – ABC metoda                                             | 14        |
| <b>3 PREDSTAVITEV PODJETJA LETRIKA D.D.</b>                                     | <b>16</b> |
| 3.1 PREDSTAVITEV PODJETJA                                                       | 16        |
| 3.2 ZGODOVINA                                                                   | 17        |
| 3.3 PROIZVODNI PROGRAM                                                          | 17        |
| 3.4 ORGANIZIRANOST PODJETJA                                                     | 17        |
| 3.5 DELITEV STROŠKOV V PODJETJU LETRIKA                                         | 18        |
| <b>4 RAZPOREJANJE STROŠKOV V PROUČEVANEM PODJETJU LETRIKA D.D.</b>              | <b>19</b> |
| 4.1 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH                                 | 19        |
| 4.2 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH                               | 22        |
| 4.2.1 Kalkulacija lastne cene                                                   | 22        |
| 4.2.1.1 Tehnološka dokumentacija                                                | 23        |
| 4.2.1.2 Aktivnosti                                                              | 24        |
| 4.3 PRIMER KALKULACIJE IZDELKA X                                                | 25        |
| <b>SKLEP</b>                                                                    | <b>28</b> |
| <b>LITERATURA IN VIRI</b>                                                       | <b>30</b> |

## KAZALO TABEL

|                                                        |    |
|--------------------------------------------------------|----|
| Tabela 1: Prikaz vrst stroškov po različnih kriterijih | 4  |
| Tabela 2: Podatki v zvezi z aktivnostmi                | 26 |
| Tabela 3: Kalkulacija izdelka X                        | 27 |
| Tabela 4: Pregled kalkulacije po proizvodnih stroških  | 28 |



## UVOD

Globalizacija svetovnega gospodarstva je povzročila veliko sprememb, zaradi česar se podjetja srečujejo z vedno večjim konkurenčnim pritiskom. Za uspešno poslovanje v vedno bolj konkurenčnem okolju so informacije ključnega pomena, računovodstvo pa je eden glavnih informacijskih sistemov v vsakem podjetju (Hansen & Mowen, 1992, str. 3).

Poslovodje torej vedno bolj potrebujejo ustrezne računovodske informacije za učinkovitejše in uspešnejše poslovanje.

Informacijska eksplozija, ki je nastala z revolucijo v računalniški tehnologiji, je povzročila, da morajo poslovodje skrbno izbirati informacije, da se bodo pravilno odločali. Da pa bodo izbrali ustrezne računovodske informacije, morajo razumeti stroškovno računovodstvo (Heitger, Ogan & Matulich, 1992, str. 34).

Poslovodje v gospodarskih in negospodarskih organizacijah morajo sprejemati številne odločitve oziroma poznati odgovore na taka in podobna vprašanja: Za koliko se bo spremenil dobiček podjetja, če se spremeni način proizvodnje? Ali je sestavne dele proizvoda ceneje kupiti ali jih proizvesti? Ali je ceneje povečati proizvodnjo z nadurami ali z novimi delavci? Ali je ceneje ali bolje uporabljati zunanje računovodske storitve namesto lastnega računovodstva? Če povzamem, dobri poslovodje si nenehno prizadevajo povečati vrednost podjetja s čim cenejšim poslovanjem (Čadež & Hočevnar, 2008, str. 1). Čeprav so za poslovne odločitve pomembne vse gospodarske kategorije, imajo najpomembnejšo vlogo stroški. Spreminjanje vsake gospodarske kategorije praviloma prej ali slej vpliva tudi na stroške, zato pa so tudi načrti za izboljševanje poslovanja podjetij pogosto bolj usmerjeni v zniževanje stroškov kot v poviševanje prihodkov (Kavčič, Vidic & Klobučar, 2007, str. 27). Informacije o stroških pa nam daje stroškovno računovodstvo.

Vsako podjetje ima smisel svojega obstoja. Temeljni cilj, ki ga zasledujejo podjetja, je maksimiranje dobička. To pa dosežejo, ko prodane vrednosti poslovnih učinkov presežejo vse vloške. Prizadevati si morajo za ustvarjanje koristi, večje od stroškov uporabe delovne sile, porabljenega materiala, obrabe osnovnih sredstev in drugega.

Podjetje mora vedeti, koliko ga stanejo poslovni učinki, saj s tem kontrolira nastajanje stroškov. To pa lahko doseže le z natančnim spremljanjem gibanja stroškov po vrstah in samih stroškovnih nosilcih.

Namen diplomske naloge je s pomočjo spoznanj domače in tuje literature predstaviti razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih na primeru podjetja Letrika d.d. Preučiti želim različne metode razporejanja stroškov, hkrati pa želim na konkretnem primeru predstaviti, kako to počnejo v praksi.

Cilj diplomske naloge je, da s teoretičnimi pogledi pokažem pomembnost stroškov in s tem stroškovne cene, ki bistveno prispeva k uspešnejšemu poslovanju podjetja. Predstaviti želim tradicionalne in sodobne metode za razvrščanje stroškov na stroškovne nosilce.

Diplomsko nalogo sem razdelila na štiri vsebinsko zaokrožena poglavja. Prvi dve poglavji sta teoretične narave, medtem ko tretje in četrto poglavje temeljita na praktičnem primeru. V prvem poglavju sem se osredotočila na teoretična izhodišča, ki so pomembna za mojo diplomsko nalogo. Dotaknila sem se stroškovnega računovodstva, opredelitve stroškov in njihove osnovne razvrstitve, opredelitve stroškovnega mesta, stroškovnega nosilca ter polne lastne cene. Zadnje podpoglavje prvega poglavja posvečam samemu postopku razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih. Sledi drugo poglavje, kjer pozornost namenjam različnim vrstam kalkulacij. Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi izbranega podjetja, to je Letrika d.d. Diplomsko nalogo zaključujem s četrtil delom, v katerem skušam pridobljena teoretična znanja uporabiti za praktične namene. Na primeru podjetja Letrika d.d. predstavljam njihovo metodo razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih.

## **1 TEORETIČNA IZHODIŠČA**

### **1.1 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO**

Človek ustanovi podjetje z namenom doseganja določenih ciljev, ki se kažejo v trajnem opravljanju ene ali več proizvodnih, trgovinskih, storitvenih ali drugih dejavnosti (Koletnik, 1996, str. 16).

Vsako podjetje torej opravlja določeno gospodarsko dejavnost, ki je usmerjena k pridobivanju poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev. Opravljanje gospodarske dejavnosti podjetja jemljemo kot njegov poslovni proces. Ta je pa pogoj za uresničevanje temeljnega cilja podjetja, ki je v ustvarjanju dobička (Pučko & Rozman, 2000, str. 30).

To pa doseže podjetje le, če opravlja svojo dejavnost na preudaren način.

Za uspešno poslovanje in sprejemanje dobrih odločitev so informacije ključnega pomena, računovodstvo pa je eden glavnih informacijskih sistemov v vsaki organizaciji (Hansen & Mowen, 1992, str. 3). Opredelimo ga lahko kot vrednostno spremljanje in preučevanje poslovanja podjetja (Hočevlar, Igličar & Zaman, 2007, str. 18–19). Vsa ta spremljanja in proučevanja pa so potrebna zaradi oskrbovanja uporabnikov s kakovostnimi informacijami (Koletnik, 1996, str. 24–26).

Tisti del računovodstva, ki zagotavlja informacije zunanjim uporabnikom, imenujemo finančno računovodstvo. Tisti del računovodstva, ki zagotavlja informacije za notranje uporabnike (poslovodje), pa imenujemo poslovodno računovodstvo. Temelj obeh računovodstev, to je finančnega in poslovodnega računovodstva, pa predstavlja stroškovno računovodstvo (Čadež & Hočevlar, 2008, str. 4).

Čadež in Hočevar (2008, str. 1) definirata stroškovno računovodstvo takole: »Stroškovno računovodstvo je tisti del informacijskega sistema podjetja, ki zagotavlja informacije o stroških oziroma je povezano s poslovanjem znotraj samega podjetja.«

Stroškovno računovodstvo velja v sodobnem poslovnem okolju za osrednjo informacijsko službo. Poslovodstvo oskrbuje z ustreznimi informacijami in prek njega spremljamo vse pomembne procese in stanja v podjetju. Osnovni namen stroškovnega računovodstva je zagotavljanje takšnih informacij o stroških, ki bodo poslovojem omogočile učinkovitejše in uspešnejše poslovanje (Čadež & Hočevar, 2008, str. 1).

## **1.2 STROŠKI**

### **1.2.1 Opredelitev stroškov**

Bistvo poslovanja vsakega podjetja je usmerjeno k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov v obliki proizvodov in storitev in zamenjavi le-teh za denar. Vendar pa poslovnih učinkov ne moremo ustvarjati brez ustreznih prvin. Temeljne prvine poslovnega procesa so (Turk & Melavc, 2001, str. 47–48):

- delovna sredstva (stroji, naprave, orodja, prevozna sredstva, zgradbe, zemljišča itd.),
- predmeti dela (surovine, material, polproizvodi, energija),
- storitve (prevozne storitve, popravila, poštna in druge storitve),
- delavci in njihova delovna sila.

Značilnost prvin poslovnega procesa je, da se med poslovnim procesom trošijo, njihova vrednost pa se prenese med poslovne učinke. Iz tega sledi, da količine porabljenih ali obrabljenih prvin, potrebne za proizvodnjo proizvodov, imenujemo potroški, cenovni (vrednostni) izraz potroškov pa stroški (Koletnik, 1996, str. 59–60).

Potroške je potrebno pomnožiti z določenimi cenami ali vrednostnimi postavkami, s čimer se spremenijo v stroške. Stroški torej niso nič drugega kot cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev pri proučevanem poslovanju (Turk & Melavc, 2001, str. 50).

O stroških pa ne moremo govoriti, kadar (Kavčič et al., 2007, str. 29):

- nimamo opravka s katero od prvin poslovnega procesa;
- se kakšna izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- kakšne prvine ne moremo izraziti vrednostno ali za njeno pridobitev ne potrebujemo denarnih sredstev;
- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju po doseganju poslovnih učinkov.

Stroške pa moramo razlikovati od odhodkov in izdatkov. Stroški so obračunska kategorija in predstavljajo cenovni izraz potroškov prvin poslovnega procesa. Odhodki so gospodarska kategorija, ki zmanjšujejo poslovni izid. Stroški so le, ko se nanašajo na prodane količine proizvodov. Izdatki pa so element denarnega toka in pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev. Lahko se pojavijo istočasno kot stroški, ni pa nujno. Ti pojmi so torej povezani, vendar jih ne gre istovetiti (Igličar & Hočevvar, 2011, str. 139).

### 1.2.2 Vrste delitve stroškov

Poznamo različne delitve stroškov. V Tabeli 1 so prikazane nekatere najpomembnejše, predstavila bom pa le tiste, ki so pomembne za sledenje moji diplomski nalogi.

*Tabela 1: Prikaz vrst stroškov po različnih kriterijih*

| KRITERIJ ZA RAZVRŠČANJE                                                  | KATEGORIJE STROŠKOV                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Izvor glede na prvine poslovnega procesa (stroški po naravnih vrstah) | Stroški delovnih sredstev (amortizacija)<br>Stroški predmetov dela (materiala)<br>Stroški dela<br>Stroški storitev     |
| 2. Obdobje vplivanja na poslovni izid                                    | Stroški, ki se zadržujejo v zalogah<br>Stroški, ki so neposredno odhodki oziroma ob nastanku zmanjšujejo poslovni izid |
| 3. Odzivanje na spremembe v obsegu                                       | Stalni stroški<br>Spremenljivi stroški                                                                                 |
| 4. Pripisovanje stroškovnim nosilcem                                     | Neposredni (direktni) stroški<br>Posredni (splošni ali indirektni) stroški                                             |
| 5. Poslovne funkcije                                                     | Stroški proizvodnje<br>Stroški nabave, prodaje, uprave                                                                 |
| 6. Obdobje nastanka stroškov                                             | Obračunski stroški<br>Načrtovani (planirani)                                                                           |
| 7. Stroški za nadziranje                                                 | Obvladljivi stroški<br>Neobvladljivi stroški                                                                           |
| 8. Stroški za izbiranje med poslovnimi alternativami                     | Odločujoči stroški<br>Neodločujoči stroški                                                                             |
| 9. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent                          | Dejanski stroški<br>Ocenjeni stroški<br>Standardni stroški                                                             |

Vir: S. Čadež & M. Hočevvar, *Stroškovno računovodstvo*, 2008, str. 9.

#### 1.2.2.1 Delitev glede na prvine poslovnega procesa (stroški po naravnih vrstah)

Najpogostejša delitev je delitev stroškov po naravnih vrstah, ki se opravlja glede na prvine poslovnega procesa. Skladno z delitvijo prvin lahko tudi stroške razdelimo v štiri skupine glede na njihove naravne vrste (Kavčič et al., 2007, str. 31):

- stroški amortizacije oziroma delovnih sredstev,
- stroški materiala oziroma predmetov dela,
- stroški storitev,
- stroški dela.

#### 1.2.2.2 Delitev glede na odzivanje na spremembe v obsegu

Vsi stroški se ne odzivajo enako na spremembe v obsegu delovanja podjetja. Kadar stroške proučujemo glede na njihovo obnašanje oziroma odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja, razlikujemo stalne in spremenljive stroške.

Spremenljivi stroški so tisti stroški, ki se spreminjajo z obsegom dejavnosti. Primer le-teh so stroški materiala, ki je uporabljen v proizvodnji, stroški energije in stroški dela, če so odvisni od obsega proizvodnje oziroma opravljenih storitev.

Stalni stroški pa so tisti stroški, ki se ne spreminjajo z obsegom dejavnosti podjetja. Primeri le-teh so amortizacija zgradb in strojev, če podjetje uporablja metodo časovnega amortiziranja, stroški najemnine, stroški plač poslovođij in režije itd. (Heitger et al., 1992, str. 80–82).

#### 1.2.2.3 Delitev glede na poslovne funkcije

Stroške delimo tudi po posameznih poslovnih funkcijah, saj so povezani z delovanjem le-teh.

Razvrščeni so na proizvajalne in neproizvajalne stroške (Kavčič et al., 2007, str. 37).

Proizvajalni stroški so tisti stroški, ki so povezani z nastajanjem proizvodov. Nastajajo v proizvodnji, ko se material in surovine pretvorijo v končne proizvode (neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvajalni stroški).

Neproizvajalni stroški pa so tisti stroški, ki se ne nanašajo na proizvodnjo, ampak samo na organizacijo. Govorimo o neproizvajalnih stroškovnih mestih oziroma stroških, ki nastajajo na stroškovnih mestih uprave, prodaje in nabave (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2001, str. 76–77).

#### 1.2.2.4 Delitev glede na pripisovanje stroškovnim nosilcem

Stroški so vedno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov, zato stroške, ki nastajajo pri poslovanju podjetja, porazdeljujemo na poslovne učinke, ki so t.i. stroškovni nosilec. Ti nosilci lahko vključujejo proizvode, storitve, oddelke ali druge stvari in aktivnosti, za katere želimo ugotavljati stroške (Heitger et al., 1992, str. 35–36).

Če torej opazujemo stroške s tega vidika, jih delimo na neposredne in posredne.

Neposredni stroški so tisti stroški, pri katerih lahko natančno ugotovimo, kateri poslovni učinek oziroma stroškovni nosilec jih je povzročil (neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela ...).

Posredni stroški pa so tisti, ki jih ne moremo neposredno pripisati posameznim stroškovnim nosilcem. Ne moremo jih pripisati enemu samemu, saj so povezani s celotnim poslovanjem. Razdelimo jih s pomočjo različnih podlag. Imenujemo jih tudi skupni oziroma splošni stroški, saj so skupni stroški več proizvodom (Larson, Wild & Chiappetta, 2005, str. 719).

### **1.3 OPREDELITEV STROŠKOVNEGA MESTA IN STROŠKOVNEGA NOSILCA**

Podjetje posluje z namenom doseganja ekonomskih ciljev, med katerimi prevladuje dobičkonosnost. To doseže, ko prodana vrednost poslovnega učinka preseže stroške le-tega (Koletnik, 1996, str. 16).

Za postavljanje prodajnih cen pa poslovodstvo potrebuje podatke o stroških, ki jih je ta učinek neposredno ali posredno povzročil (Hočevvar & Čadež, 2008, str. 97).

Zato je tudi naloga stroškovnega računovodstva razdeljevanje posameznih vrst stroškov na posamezne poslovne učinke oziroma t.i. stroškovne nosilce (Melavc & Novak, 2007, str. 163). Ker pa se stroški najprej zberejo na stroškovnih mestih in se od tam razporejajo na proizvode, bom najprej opredelila pojem stroškovno mesto.

#### **1.3.1 Stroškovno mesto**

Poslovni proces se odvija na več delovnih mestih. Če na delovnem mestu ali skupini delovnih mest evidentiramo, načrtujemo ali analiziramo stroške, govorimo o stroškovnih mestih.

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 4).

Pri razdelitvi podjetja na stroškovna mesta moramo dobro poznati tehnološki proces in imeti izdelano organizacijsko shemo. Število stroškovnih mest je odvisno od velikosti podjetja, njegove dejavnosti in uporabe kalkulacijskih metod (Pučko & Rozman, 2000, str. 173).

Stroškovna mesta delimo na (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 129):

- temeljna oziroma proizvodna stroškovna mesta in
- pomožna oziroma servisna stroškovna mesta.

Temeljna oziroma proizvodna stroškovna mesta so tista stroškovna mesta, na katerih se opravlja osnovna (proizvodna) dejavnost in na katerih zbiramo stroške neposredno.

Servisna oziroma pomožna stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, ki zagotavljajo storitve za proizvajalca oziroma druga stroškovna mesta. Kot primer le-teh lahko navedem oddelek vzdrževanja in stroškovno mesto proizvodne režije. Servisna stroškovna mesta imenujemo tudi splošna oziroma posredna stroškovna mesta, saj se na teh mestih zbirajo stroški, ki se jih ne da neposredno zbirati na kakšnem stroškovnem mestu in jih kasneje razporedimo na temeljna stroškovna mesta s pomočjo podlag (ključev) (Hočevnar, 2008, str. 2).

Stroškovna mesta opredeljujemo zato, da imamo popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer je zanje nekdo odgovoren (Čadež & Hočevnar, 2008, str. 128). Temeljni razlog uvedbe stroškovnega mesta je torej v nadziranju in obvladovanju stroškov (Rebernik, 1999, str. 198).

### **1.3.2 Stroškovni nosilec**

Povzeto po SRS je stroškovni nosilec poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka (Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 5).

Stroškovne nosilce delimo na končne in začasne nosilce. Končne stroškovne nosilce predstavljajo končni poslovni učinki, namenjeni prodaji. Da bi pa lažje obvladovali stroške, uporabljamo še t. i. začasne stroškovne nosilce. Začasni stroškovni nosilci so torej vmesni poslovni učinki, na katerih zbiramo stroške, da bi jih potem prenesli na končne stroškovne nosilce (Rebernik, 1999, str. 199).

Po mnenju Hočevnarja (2007, str. 68) je stroškovni nosilec le tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo. Stroškovni nosilec mora biti natančno določen in zelo razumljiv. V podjetju se morajo sami odločiti, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec. Ta odločitev bo odvisna predvsem od tega, kakšne informacije potrebuje poslovodstvo za odločanje in kako se stroški razlikujejo po posameznem stroškovnem nosilcu.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih najpogosteje vključuje dva procesa (Hočevnar, 2007, str. 68–69):

- zbiranje stroškov po njihovih naravnih vrstah,
- razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev.

Za oblikovanje ustreznih poslovodskih informacij je predvsem pomemben drugi proces, ki zahteva razčlenitev stroškov na neposredne in posredne stroške (Hočevnar, 2007, str. 68–69).

Namen razporejanja stroškov na stroškovne nosilce je ugotoviti, koliko stane ustvarjeni poslovni učinek – proizvod oziroma opravljena storitev – ter koliko prispeva k dobičku podjetja.

#### **1.4 POLNA LASTNA CENA**

Polna lastna cena ali stroškovna cena je cena enega poslovnega učinka oziroma proizvoda. Torej stroški, ki jih usmerimo na posamezni nosilec sestavljajo lastno ceno učinka. Le-ta se uporablja za primerjavo stroškov med obdobji in služi kot podlaga za določanje prodajnih cen. Managerjem pomaga sprejeti pomembne odločitve kot na primer odločitev glede lastne proizvodnje ali nakupa pri dobavitelju (Heitger et al., 1992, str. 51).

Elemente polne lastne cene lahko razdelimo na (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 102–104):

1. Neposredni stroški materiala
2. Neposredni stroški dela
- = NEPOSREDNI PROIZVAJALNI STROŠKI
3. Splošni proizvodjalni stroški
- = CELOTNI PROIZVAJALNI STROŠKI
4. Stroški prodaje
5. Stroški uprave in drugi splošni stroški
- = POLNA LASTNA CENA

Neposredni stroški materiala so stroški porabe materiala, ki jih lahko takoj pripišemo končnemu proizvodu (npr. stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov). Isto velja tudi za neposredne stroške dela. So stroški, ki jih lahko takoj razporedimo na končne proizvode (plače delavcev za strojem oziroma delavcev, ki delajo v proizvodnji določenega proizvoda) (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 102–104).

Seštevek neposrednih stroškov materiala in neposrednih stroškov dela predstavlja neposredne proizvodjalne stroške (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 102–104).

Splošni proizvodjalni stroški so stroški, ki niso opredeljeni kot neposredni stroški materiala ali dela. So stroški, ki jih ne moremo neposredno razporediti na proizvode ali pa bi njihova razporeditev povzročila prevelike stroške. Primeri le-teh so strojna olja, etikete, plača mojstra, ki nadzira proizvodnjo več vrst proizvodov, plača voznika viličarja, plača varnostnika, stroški energije, vzdrževanja, amortizacije itd. (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 102–104).

Vsota neposrednih stroškov materiala, neposrednih stroškov dela in posrednih proizvodjalnih stroškov predstavlja celotne proizvodjalne stroške. To so stroški, ki se pojavljajo pri proizvodjanju in ne vsebujejo stroškov distribucije, stroškov uprave in drugih neproizvajalnih stroškov (Čadež & Hočevvar, 2008, str. 102–104).

Stroški prodaje so stroški, ki so povezani s prodajo proizvodov. Vključujejo stroške marketinga (stroški plač prodajnega osebja, stroški oglaševanja, predstavitev in podobno) in stroške distribucije (stroški, ki so povezani z dokončanimi proizvodi po njihovi proizvodnji – stroški skladiščenja, transporta in izstavljanja računov) (Čadež & Hočevar, 2008, str. 102–104).

Stroški uprave in drugi splošni stroški so stroški, ki nastanejo v upravi, v administraciji, v razvojno-raziskovalnih oddelkih, stroški odnosov z javnostjo, stroški donatorstva in podobno. Vključujejo tudi stroške financiranja oziroma obresti za izposojena sredstva (Čadež & Hočevar, 2008, str. 102–104).

Polna lastna cena je torej seštevek vseh omenjenih stroškovnih elementov (Čadež & Hočevar, 2008, str. 102–104).

## **1.5 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH**

Postopek ugotavljanja posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih imenujemo razporejanje posrednih stroškov.

Po mnenju Hočevarja (2008, str. 2–3) pa razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce pogosto povzroča dvomljivost v računovodske informacije in predvsem v njihovo natančnost. Stroški posameznega stroškovnega nosilca so namreč sestavljeni iz neposrednih stroškov, torej stroškov, ki so nanj razporejeni neposredno, zato se o njih ne dvomi, ter posrednih stroškov oziroma stroškov, ki so nastali zaradi delovanja več stroškovnih nosilcev. Tako moramo ugotoviti, kakšen delež posrednih stroškov je povzročila posamezna vrsta stroškovnega nosilca. Posredne stroške razporedimo na stroškovne nosilce na podlagi koeficientov dodatka splošnih stroškov oziroma ključev (Hočevar, 2008, str. 2–3).

Postopek razporejanja posrednih oziroma splošnih proizvodnih stroškov na končne stroškovne nosilce zahteva tri korake (Čadež & Hočevar, 2008, str. 130):

- Vse splošne proizvodne stroške je treba najprej razporediti po proizvodnih in servisnih stroškovnih mestih.
- Razporeditev stroškov s servisnih stroškovnih mest na proizvodna stroškovna mesta.
- Razporeditev celotnih splošnih proizvodnih stroškov, zbranih na proizvodnih mestih, na proizvode oziroma stroškovne nosilce.

Razporeditev splošnih stroškov na proizvode oziroma stroškovne nosilce dosežemo z izračunom koeficienta dodatka splošnih stroškov (v nadaljevanju KDSS).

$$\text{Koeficient dodatka splošnih stroškov (KDSS)} = \frac{\text{Splošni stroški}}{\text{Osnova}} \quad (1)$$

Kot je razvidno iz enačbe (1), je mogoče KDSS izračunati kot razmerje med posrednimi stroški in neko osnovo za razporejanje teh stroškov (Pučko & Rozman, 2003, str. 175).

Za čim pravilnejše razporejanje posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih s pomočjo ključev je potrebna pravilna izbira osnove (Pučko & Rozman, 2003, str. 181). Osnova namreč pomeni, da različne aktivnosti stroškovnega mesta damo pod skupni imenovalec (Čadež & Hočevár, 2008, str. 135). Kakšna mora torej biti ta osnova? Kot odgovor lahko damo le to, da želimo posredne stroške razporediti na tiste stroškovne nosilce, ki so jih povzročili. Zato bo neka izbrana osnova za izračun ključa tem boljša, čim večja bo medsebojna odvisnost med gibanjem osnove in gibanjem posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih (Pučko & Rozman, 2003, str. 181).

Kot osnovo za razporejanje posrednih stroškov lahko izberemo (Pučko & Rozman, 2003, str. 181):

- količinske podatke: število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur;
- vrednostne podatke: vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materialov ipd.

Močno delovno intenzivna stroškovna mesta bodo kot osnovo uporabljala neposredne delovne ure, ure uporabe opreme pa so bolj primerna osnova za tista stroškovna mesta, kjer se uporablja samo ena vrsta opreme. Glede na to, da posredni stroški po njihovi opredelitvi niso nikoli natančno razporejeni, je določitev osnove vedno stvar subjektivne presoje tistega, ki odloča o njeni izbiri (Hočevár, 2008, str. 3).

Podjetja pa najraje kot osnovo uporabljajo vse ali eno od vrst neposrednih stroškov (Pučko & Rozman, 2003, str. 182).

Celoten postopek razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih imenujemo kalkuliranje ali kalkulacija (Pučko & Rozman, 2003, str. 178).

## **2 KALKULACIJE**

### **2.1 OPREDELITEV KALKULACIJ**

Kalkulacija je računski postopek, s katerim razporedimo stroške med posamezne stroškovne nosilce in tako oblikujemo ceno posameznega stroškovnega nosilca. V ožjem smislu pa kalkulacija predstavlja izračun lastne oziroma stroškovne cene proizvoda ali storitve (Rebernik, 1999, str. 233). Poleg vsega tega so kalkulacije osnova za poslovno ukrepanje v podjetju, saj predstavljajo tudi računovodsko poročilo, v katerem so na voljo računovodski podatki in informacije o zneskih sredstev, o zneskih posameznih vrst stroškov, o lastni (stroškovni) ceni, o prodajni ceni ter tudi o poslovnem izidu (Potočnik, 1999, str. 47).

Kalkulacije pripravljamo (Potočnik, 1999, str. 47):

- ker je to nujno za načrtovanje in kontrolo stroškov ter poslovnega izida,
- ker je lastna cena kot glavni rezultat kalkулacije temelj za oblikovanje prodajnih cen,
- ker je kalkулacija ena od podlag, ki pomaga pri izbiri med različnimi mogočimi poslovnimi odločitvami.

Pri izdelavi kalkулacij moramo upoštevati temeljna načela kalkулiranja, ki zagotavljajo kakovost kalkулacij. Vsebina teh načel je naslednja (Potočnik, str. 47–48):

- načelo natančnosti zahteva, da zajamemo vse stroške, ki jih povzroča proizvodnja določenega izdelka ali izvajanja storitve;
- načelo stvarnosti oziroma dokumentiranosti terja, da so vsi zneski, ki jih upoštevamo v kalkулaciji, tudi dokumentirani;
- načelo primerljivosti ali urejenosti svetuje, da uredimo vse v kalkулacijo zajete zneske tako, da jih bo mogoče primerjati z ustreznimi zneski v drugih kalkулacijah; to je osnova za kakršnokoli primerjalno analizo kalkулacij;
- načelo jasnosti in preglednosti opozarja, da mora biti kalkулacija pregledna in lahko razumljiva vsem uporabnikom;
- načelo ažurnosti se zavzema za pravočasno izdelavo kalkулacij;
- načelo časovne razmejitev zahteva, da enkratne velike izdatke, ki se nanašajo na daljše obdobje, ki pa jih nato nekaj časa ni, razmejimo oziroma razdelimo na več zneskov, ki jih vračunavamo med stroške v več krajših obdobjih (npr. mesecih).

## **2.2 VRSTE KALKULACIJ**

Kalkулacije razlikujemo po različnih merilih. Tako poznamo delitev glede na naslednje postavke (Kavčič et al., 2007, str. 45):

- Predmet kalkулiranja. To merilo povzroči delitev kalkулacij na:
  - ❖ kalkулacijo stroškovne cene,
  - ❖ kalkулacijo prodajne cene,
  - ❖ kalkулacijo nabavne cene.
- Čas kalkулiranja. Za vsako ceno moramo narediti vse tri kalkулacije:
  - ❖ Predračunska kalkулacija, ki jo naredimo pred začetkom poslovnega procesa. Je predračun oziroma načrt, ki je uporaben za sprejemanje poslovnih odločitev.
  - ❖ Sprotna kalkулacija, ki jo pripravimo istočasno s poslovnim procesom. Omogoča sprotni nadzor nad poslovnim procesom in sprotno ukrepanje, če pride do odmikov.
  - ❖ Obračunska kalkулacija, ki jo računamo po končanem poslovnem procesu. Pokaže nam dosežene rezultate pri nadzoru.

- Metoda kalkuliranja. Glede na izračun lastne cene proizvoda razlikujemo dve skupini metod kalkulacij:
  - ❖ delitvene kalkulacije in
  - ❖ kalkulacije stroškov z dodatki.

## 2.2.1 Delitvene kalkulacije stroškov

Značilnost delitvene kalkulacije je, da stroškov ni potrebno deliti na neposredne in posredne, saj so vsi obravnavani kot neposredni. Dovolj je, da poznamo skupne stroške in količino proizvodov oziroma opravljenih storitev (Kavčič et al., 2007, str. 46).

Med delitvene kalkulacije uvrščamo (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 294):

- čisto delitveno kalkulacijo stroškov, ki je lahko enostavna ali sestavljena,
- kalkulacijo z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili in
- kalkulacijo vezanih proizvodov.

### 2.2.1.1 Čista delitvena kalkulacija stroškov

Čista delitvena kalkulacija se uporablja v podjetjih, ki proizvajajo samo eno vrsto proizvodov. Glede na to, kako je organiziran proizvodni proces, pa čisto delitveno kalkulacijo delimo na (Turk et al., 2003, str. 294–295):

- enostavno delitveno kalkulacijo in
- sestavljeno delitveno kalkulacijo.

Enostavna delitvena kalkulacija se uporablja v podjetjih, ki proizvajajo samo eno vrsto proizvodov ali storitev (homogena proizvodnja) oziroma ko imamo opraviti s samo enim stroškovnim nosilcem. Po tej metodi lastno ceno izračunamo enostavno tako, da vse nastale stroške v podjetju v določenem obdobju delimo s proizvedenimi količinami proizvodov v istem obdobju, ki so te stroške povzročile (Rebernik, 1999, str. 235).

Razčlenjena ali sestavljena delitvena kalkulacija je različica enostavne delitvene kalkulacije. Uporablja se v tistih podjetjih, ki proizvajajo eno samo vrsto končnih proizvodov, vendar pa njihov proizvodni proces poteka v več zaporednih fazah. V posamezni fazi narejen polproizvod namreč podjetje lahko proda ali pa ga nameni za nadaljnjo predelavo, medtem ko gredo končni proizvodi zadnje faze proizvodnega procesa v celoti v prodajo (Pučko & Rozman, 2000, str. 184–185).

Lastno ceno lahko ugotovimo na dva načina (Pučko & Rozman, 2000, str. 184–185):

- V prvem načinu najprej ugotovimo lastno ceno posameznih faz proizvodnje in nato s seštevkom lastnih cen posameznih faz ugotovimo lastno ceno končnega proizvoda.

- V drugem načinu pa najprej ugotovimo vse nastale stroške po posameznih fazah proizvodnje (brez stroškov prodanih polproizvodov predhodnih faz), ki se nanašajo na proizvedene količine proizvodov, nato pa te stroške seštejemo in razporedimo na proizvedene količine končnih proizvodov.

#### 2.2.1.2 Kalkulacija z enakovrednimi števili

Kalkulacijo z enakovrednimi števili uporabljajo tista podjetja, ki proizvajajo raznovrstne, toda sorodne proizvode. Z enakimi prvinami poslovnega procesa po enakem tehnološkem postopku izdelajo isti proizvod, toda v različnih dimenzijah. To pomeni, da med stroški teh različnih proizvodov obstajajo neka stalna, konstantna odstopanja oziroma razmerja, ki jih imenujemo enakovredna (ekvivalentna) števila (Rebernik, 1999, str. 237).

Postopek izračuna lastne cene začnemo tako, da najprej določimo ekvivalentna števila. Če zmnožimo proizvedene količine raznih vrst proizvodov z njim ustreznimi ekvivalentnimi števili, jih prevedemo na pogojne enote. Le-te pa so med seboj primerljive – enakovredne, zato pa tudi seštevljive. V nadaljevanju celotne nastale stroške delimo s skupnim številom pogojnih enot in tako ugotovimo stroškovno ceno pogojne enote. Z le-to izračunamo celotne stroške, ki odpadejo na posamezni proizvod, tako, da jo pomnožimo s količino pogojnih enot posameznega proizvoda. V zadnjem koraku pa delimo celotne stroške posameznega proizvoda s stvarnimi količinami in tako dobimo lastno ceno posameznega proizvoda (Rebernik, 1999, str. 237–238).

#### 2.2.1.3 Kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov

To metodo uporabljajo tista podjetja, ki s proizvodnjo glavnega poslovnega učinka pridobijo tudi druge stranske (vezane) poslovne učinke. Proizvodnja je organizirana le zaradi pridobivanja glavnih proizvodov, vendar teh ne moremo proizvesti, ne da bi pri tem proizvedli tudi enega ali več stranskih proizvodov (Kosi, Marc & Peljhan, 2007, str. 34–35).

Lastno ceno izračunamo tako, da celotnim nastalim stroškom v podjetju odštejemo znesek, ki je enak prihodkom stranskih proizvodov. Izkupički od stranskih proizvodov pokrijejo del nastalih stroškov v podjetju, medtem ko mora preostali del stroškov, ki s tem še ni pokrit, nositi glavni proizvod. Lastno ceno glavnega proizvoda ugotovimo tako, da preostale stroške, ki bremenijo glavni proizvod, porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda (Pučko & Rozman, 2000, str. 192–193).

### 2.2.2 Kalkulacije stroškov z dodatki

Kalkulacija stroškov z dodatki je primerna za podjetja z raznoliko proizvodnjo, kjer posamezni izdelki niso primerljivi med seboj. Stroškov ne obravnavamo več samo kot neposredne, ampak jih je potrebno deliti na neposredne in posredne.

Neposredni stroški so tisti stroški, za katere vemo, kdo jih je povzročil, in so že razporejeni na stroškovne nosilce. Posredni stroški pa so tisti, za katere ne vemo, kdo jih je povzročil, in jih moramo zato sami razporediti na posamezne stroškovne nosilce (Rebernik, 1999, str. 238–239).

Posredne stroške razporedimo na posamezne stroškovne nosilce s pomočjo ključev. S seštevkom neposrednih in posrednih stroškov posameznega stroškovnega nosilca dobimo celotne stroške, ki bremenijo posamezno vrsto stroškovnih nosilcev. Lastno ceno posameznega stroškovnega nosilca dobimo tako, da te celotne stroške porazdelimo na proizvedene količine stroškovnih nosilcev (Kosi et al., 2007, str. 32).

Pri tej metodi razlikujemo (Potočnik, 1999, str. 57):

- preprosto kalkulacijo in
- diferencialno kalkulacijo z dodatki.

Preprosta kalkulacija je kalkulacija z enotnim ključem, pri kateri je za vse vrste posrednih stroškov mogoče uporabiti isti ključ za razporejanje (Potočnik, 1999, str. 57).

Diferencialna kalkulacija z dodatki oziroma kalkulacija z različnimi ključi pa je kalkulacija, pri kateri za razporejanje posameznih vrst posrednih stroškov uporabljamo dva ali več različnih ključev (Potočnik, 1999, str. 57).

### **2.2.3 Sodobni pristopi – ABC metoda**

Cokins (1996, str. 27) meni, da tradicionalno razporejanje stroškov deluje le, ko obstaja nekaj podobnih proizvodov, malo posrednih stroškov, homogena proizvodnja, zamenljivi procesi, homogene stranke ter njihove zahteve in marketinški kanali, nizka prodaja, nizka distribucija, nizki administrativni stroški in zelo visoka marža.

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so se v praksi pojavile potrebe po drugačnih metodah merjenja poslovne uspešnosti (Hočevár, 2002, str. 85–86).

Eden izmed razlogov je v tem, da so računovodski informacijski sistemi v preteklosti dajali prevelik pomen informacijam za finančno računovodstvo, ki predstavljajo predvsem sintetične izkaze, namenjene zunanjim uporabnikom, premalo pa so se ukvarjali z analitičnimi informacijami, namenjenimi managerjem za poslovno odločanje (Tekavčič, 1997, str. 66–67). Tradicionalna računovodska merjenja uspešnosti poslovanja spodbujajo bolj k učinkovitemu kot pa uspešnemu poslovanju, kar pomeni, da se osredotočajo na doseg kratkoročnih ciljev namesto dolgoročnih (Hočevár, 2002, str. 85–86).

Za vpeljevanje številnih metod presojanja in upravljanja poslovne uspešnosti pa je kriva tudi naravnost tradicionalnih metod. Le-te se preveč osredotočajo le na pretekla poslovna dogajanja, kar povzroča kratkoročno naravnost organizacij (Gruban, 2008, str. 2).

Rast avtomatizacije v proizvodnji je prinesla veliko izzivov. Zaradi razvoja tehnologije, vpeljave proizvodnje JIT, večje pozornosti, namenjene kakovosti proizvodnje, krajšega življenjskega ciklusa proizvodov, računalniško podprtega vodenja proizvodnje, razvoja informacijske tehnologije itd. se je proizvodjalni proces drastično spremenil (Hansen & Mowen, 1992, str. 8–13).

S spremembo narave proizvodnje se je spremenila tudi sestava skupnih stroškov proizvoda. V mnogo visoko avtomatiziranih proizvodnih podjetjih se je pomen neposrednih stroškov dela zmanjšal. Iz tega sledi, da so se povečali posredni stroški in tako postali glavna sestavina skupnih stroškov (Heitger et al., 1992, str. 887).

Poleg posrednih stroškov se povečujejo tudi stalni stroški, posledica tega pa je, da je vedno več stroškov potrebno razporejati na posamezne stroškovne nosilce s pomočjo ključev. Prav zaradi tega postanejo ključi neprimerno orodje za vrednotenje poslovnih učinkov. Informacije, ki jih dobimo z uporabo ključev, so lahko zavajajoče in vodstvo podjetja vodijo v povsem napačne ukrepe in poslovne odločitve (Potočnik, str. 67–68).

Vse te spremembe in njihove posledice so glavni razlog za to, da je v preteklosti prišlo do sprememb v računovodskih sistemih podjetij. Podjetja so začela uvajati nove metode kalkuliranja. V praksi se je najbolj uveljavilo t.i. računovodstvo sestavin dejavnosti oziroma pri razporejanju stroškov na stroškovne nosilce se je začela uporabljati metoda ABC (Hočevnar, 2002, str. 86).

Nova metoda naj bi omogočila (Kavčič et al., 2007, str. 57):

- boljši nadzor in obvladovanje stroškov,
- natančnejše razporejanje stroškov na stroškovne nosilce,
- ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev,
- spremljanje spreminjanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

Računovodstvo sestavin dejavnosti (angl. *activity-based accounting* oziroma skrajšano ABC metoda, kar je sicer okrajšava za *Activity-Based Costing*) se je torej razvilo kot odgovor na slabosti obstoječih kalkulacij. Njegov razvoj so utemeljili na predpostavki, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, ki jih podjetje proizvaja, temveč sestavine dejavnosti (aktivnosti) v podjetju. Sestavine dejavnosti (aktivnosti) trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju in zato nastanejo stroški. Proizvodi ali storitve so le porabniki teh sestavin dejavnosti (aktivnosti) (Čadež & Hočevnar, 2008, str.142).

Pri tej metodi je postopek razvrščanja stroškov na stroškovne nosilce drugačen kot pri do sedaj obravnavanih kalkulacijah. Najprej ugotavljamo stroške po aktivnostih in šele nato jih razporedimo na posamezne stroškovne nosilce – proizvode.

Tradicionalni stroškovni sistemi pri ugotavljanju in zajemanju stroškov izhajajo iz stroškovnih mest. Vedeti pa moramo, da je stroškovno mesto za računovodstvo sestavin dejavnosti lahko samo dejavnost (Čadež & Hočevar, 2008, str. 142). Le-ta pa je drugačna od klasičnega stroškovnega mesta, saj je lahko na primer vzdrževanje sestavni del vseh proizvodnih oddelkov. Potrebna je natančna opredelitev skupine stroškov dejavnosti, ki so stroški, povezani z obravnavanimi dejavnostmi. Ti pa morajo biti čim bolj enotni oziroma čim bolj povezani s povzročitelji stroškov (Hočevar, 2002, str. 86).

Pri določanju stroškovne cene proizvodov po metodi sestavin dejavnosti gremo skozi pet pomembnih stopenj (Čadež & Hočevar, 2008, str. 142–144):

- Ugotovitev dejavnosti: podjetje ugotovi svoje dejavnosti, ki so potrebne za izvedbo poslovnega procesa in uresničitev ciljev podjetja.
- Ugotovitev stroškov po dejavnostih: potrebno je natančno opredeliti stroške, ki so povezani z ugotovljenimi dejavnostmi. Za ugotavljanje stroškovne cene proizvoda je potrebno, da so skupine stroškov čim bolj povezane s povzročitelji stroškov.
- Ugotovitev povzročiteljev stroškov: podjetje opredeli dejavnike, ki vplivajo na stroške posamezne dejavnosti. V tem koraku ugotavljamo povzročitelje stroškov, torej dogodke, ki vplivajo na velikost stroškov posameznih dejavnosti.
- Izračunavanje ključev: s pomočjo povzročiteljev stroškov se izračunajo ključi oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov. Formula je naslednja:

$$KDSS = \frac{\text{Stroški aktivnostne stroškovne skupine}}{\text{Število aktivnosti}} \quad (2)$$

Iz enačbe (2) je razviden koeficient KDSS, ki je izračunan kot razmerje med stroški aktivnostne stroškovne skupine in številom aktivnosti.

- Uporaba ključev: s pomočjo izračunanih ključev stroške dejavnostne/aktivnostne stroškovne skupine prenesemo na proizvode, in sicer tako, da izračunan KDSS pomnožimo s številom dejavnosti/aktivnosti, ki jih povzroči vsak proizvod.

### **3 PREDSTAVITEV PODJETJA LETRIKA D.D.**

#### **3.1 PREDSTAVITEV PODJETJA**

Letrika d.d. je globalno podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo, razvojem in prodajo zaganjalnikov, alternatorjev, električnih pogonskih in mehatronskih sistemov. Ponujajo pa tudi izdelke s področja izrabe obnovljivih virov energije ali zmanjševanja škodljivih vplivov na okolje, saj so vse bolj usmerjeni tudi k zelenim tehnologijam.

Njihovi kupci so največji globalni proizvajalci kmetijske in gradbene mehanizacije, različnih delovnih strojev in široke palete transportnih sredstev, vključno z avtomobilsko industrijo ter industrijo plovil in golf vozičkov. Najpomembnejše trge jim predstavljajo trgi zahodne Evrope in ZDA, vse pomembnejši pa postajajo tudi trgi v razvoju in države BRIK.

Več kot 50 let razvoja, izkušenj ter strokovnih dosežkov in uspehov so leta 2012 združili v novo blagovno znamko Letrika, pod katero bodo v prihodnje še dodatno krepili vezi z vsemi partnerji, odjemalci in ostalimi deležniki.

### **3.2 ZGODOVINA**

V podjetju Letrika se ponašajo z dolgoletno tradicijo. Družba je bila ustanovljena leta 1960 (kot Iskra Avtoelektrika), ko se je začela prva proizvodnja avtoelektričnih delov. Temu je sledilo obdobje hitre rasti zaradi naraščajočih potreb domače avtomobilske industrije in vstopa družbe na tuje trge. Hitro rast proizvodnje in prodaje je spremljal razvoj na ostalih področjih. Danes v podjetju obdelujejo celoten poslovni proces od raziskav in razvoja do proizvodnje in prodaje.

Njihove razvojne sposobnosti so jim omogočile hitro nadgradnjo prodajnega programa. Iz na začetku majhne proizvodnje avtomobilskih električnih delov so danes prerasli v podjetje, ki ponuja širok asortima proizvodov, ki zadovoljujejo potrebe kupcev na področju alternatorjev in zaganjalnikov.

Njihovi izdelki so nekoč nosili blagovno znamko Iskra, leta 2012 po so na trgu zaživel kot nova blagovna znamka Letrika.

### **3.3 PROIZVODNI PROGRAM**

V Letriki in njenih hčerinskih družbah izdelujejo, razvijajo in tržijo električno opremo za vozila, plovila in mobilno hidravliko. Med to opremo sodijo zaganjalniki, alternatorji, enosmerni motorji, pogonski sistemi, stikala, krmilniki, vžigalne tuljave, hladno oblikovani deli, navitja, plastični deli in aluminijasti ulitki iz tlačnega litja, orodja za kovinskopredelovalno industrijo ter posebna proizvodna in kontrolna oprema.

Letrika z inovativnostjo ustvarja trajnostni razvoj in hoče z lastno znamko biti med vodilnimi svetovnimi dobavitelji zaganjalnikov in generatorjev, avtonomnih napajanih enosmernih električnih pogonskih sistemov na izbranih tržnih segmentih.

### **3.4 ORGANIZIRANOST PODJETJA**

Podjetje je notranje organizirano v skladu s potrebami poslovnega procesa in zahtevami učinkovitosti, konkurenčnosti ter donosnosti poslovanja tako, da v največji možni meri

spodbuja gospodarsko učinkovitost, domiselnost in sodelovanje pri izboljšanju gospodarjenja in poslovanja.

Letrika obvladuje vse funkcije poslovnega procesa v okviru naslednjih organizacijskih enot: uprave, poslovnih enot, direktij, Inštituta za električne rotacijske sisteme in Tehnološkega centra (Priloga 1).

Uprava je kolektivni poslovodni organ podjetja, ki jo sestavljata predsednik uprave in član uprave. Zadolžena sta za učinkovito vodenje podjetja.

Poslovna enota je organizacijsko zaključena enota, ki je sestavljena iz različnih proizvodnih programov in skupnih dejavnosti poslovne enote.

Poslovne enote Letrike so:

- PE Motorna elektro oprema,
- PE Pogonski sistemi,
- PE Mehatronika.

Poslovne enote so še naprej organizirane na:

- Skupne dejavnosti poslovne enote:
  - ❖ Vodstvo poslovne enote
  - ❖ Služba proizvodne logistike
  - ❖ Služba vzdrževanja
- Proizvodne programe (proizvodni program zaganjalnikov, proizvodni program alternatorjev, proizvodni program hladno kovanih delov in obdelave, proizvodni program reduktorjev in proizvodni program DC motorjev, proizvodni program BM motorjev, proizvodni program elektronike ter proizvodni program motorjev za servovolane).

Prav tako so tudi posamezni proizvodni programi naprej organizirani z osnovnimi proizvodnimi enotami.

Ostajajo še Inštitut za električne rotacijske sisteme, Tehnološki center in Direkcije. Med direkcije štejemo:

- Direkcijo kakovosti
- Direkcijo kadrov, informatike in splošnih zadev
- Direkcijo prodaje
- Direkcijo nabave
- Direkcijo financ in ekonomike

### **3.5 DELITEV STROŠKOV V PODJETJU LETRIKA**

Letrika od leta 2005 uporablja poslovno-informacijski sistem SAP R/3, v katerem se vrste stroškov delijo na primarne in sekundarne.

Primarni stroški so tisti stroški, ki za osnovo potrebujejo konto v glavni knjigi in preko katerih v kontroling prihajajo primarne preknjižbe (iz računovodstva, materialnega poslovanja, prodaje ...). Primarni stroški se knjižijo direktno na dejanske povzročitelje (npr. amortizacija), to je stroškovna mesta. Izmed navedenih primarnih stroškov so neke vrste izjeme stroški, ki se knjižijo najprej na skupno stroškovno mesto družbe in se z distribucijo prenesejo na ostala stroškovna mesta. Primer teh stroškov so stroški elektrike, zemeljskega plina oziroma plina za ogrevanje, tehnološkega plina, vode, telefonski stroški in nekateri drugi stroški.

Osnove za razdelitev oziroma distribucijo omenjenih primarnih stroškov se določajo letno, razen za stroške telefona in tehnološkega plina, za katere se osnove določajo mesečno. Osnove za to so dejanske porabe, na primer telefonski impulzi, kubični metri porabe plina itd. V direkciji tehnike se določijo letni odstotki za delitev stroškov energije, zemeljskega plina, vode in ostalih stroškov po poslovnih enotah in direkcijah. Znotraj poslovne enote se potem ti stroški razporedijo na stroškovna mesta znotraj poslovne enote. Osnove navadno definirajo vodje vzdrževanja skupaj z direktorji in analitiki (npr. glede na popis strojev in porabo energije). Vsi primarni stroški se definirajo v okviru razreda 4. V Prilogo 2 prilagam seznam primarnih stroškov Letrike.

Poleg primarnih stroškov pa so na proizvodna stroškovna mesta pripeljani še sekundarni stroški. Sekundarni stroški so tisti stroški, ki nimajo podlage v kontu glavne knjige in služijo predvsem za interne preknjižbe znotraj kontrolinga (alokacija aktivnosti, preknjižbe med stroškovnimi mesti). Primer so stroški podpornih dejavnosti (tehnologija, vzdrževanje, logistika). Sekundarne vrste stroškov so definirane v okviru razreda 5. Seznam sekundarnih stroškov Letrike je priložen v Prilogi 3.

## **4 RAZPOREJANJE STROŠKOV V PROUČEVANEM PODJETJU LETRIKA D.D.**

V podjetju Letrika d.d. uporabljajo tradicionalen pristop razporejanja stroškov, kar pomeni, da stroške razporejajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

V nadaljevanju se tako posvečam predstavitvi omenjenega načina razporejanja stroškov.

### **4.1 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH**

Stroški se najprej zberejo na stroškovnih mestih in se od tam naprej razporejajo na proizvode oziroma stroškovne nosilce. Pojavljajo se kot vmesni člen, zato stroškovna mesta pogosto imenujemo vmesni stroškovni nosilci (Hočevar, 2008, str. 2).

Ta način razporejanja stroškov (razporejanje stroškov po stroškovnih mestih) omogoča nadziranje in obvladovanje stroškov poslovanja podjetja ter ugotavljanje uspešnosti posameznih poslovnih enot (organizacijskih enot) znotraj podjetja. Omogoča pa tudi lažjo nadaljnjo razporeditev stroškov po stroškovnih nosilcih.

Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih v podjetju Letrika temelji na organizacijski shemi podjetja (Priloga 4).

Kot sem že omenila, ima podjetje Letrika oblikovane tri poslovne enote, ki so nadalje razdeljene na proizvodne programe, ti pa še naprej na posamezne proizvodne enote in stroškovna mesta. Vsak program poleg proizvodnih stroškovnih mest vključuje še skupno stroškovno mesto programa. Večina stroškov se najprej od drugod (direkcije, podpora stroškovna mesta) zberejo na tem skupnem mestu programa in se od tu naprej razporejajo na proizvodna stroškovna mesta, od proizvodnih stroškovnih mest pa naprej na stroškovne nosilce.

V podjetju Letrika se izvajajo tri vrste preknjižb oziroma razdelitev stroškov, s katerimi se na ustreznih stroškovnih mestih dobijo sekundarne vrste stroškov:

- prenos splošnih stroškov iz direktij na stroškovna mesta vodstev poslovnih enot,
- prenos proizvodnih stroškov iz skupnih dejavnosti poslovnih enot na skupna stroškovna mesta programa,
- prenos proizvodnih stroškov iz skupnih mest programov na proizvodna stroškovna mesta.

• Prenos splošnih stroškov iz direktij na stroškovna mesta vodstev poslovnih enot

Z večine stroškovnih mest direktij se stroški prenesejo na stroškovna mesta vodstev poslovnih enot po ključu planirane letne prodaje (delež prodaje posamezne poslovne enote v celotni prodaji družbe). Nekatera stroškovna mesta direktij se prenesejo po drugačni shemi. V direktiji prodaje so tri področja prodaje (vsaka poslovna enota ima svoje področje), ki imajo vsaka svoje stroškovno mesto. Stroški na teh stroškovnih mestih se v celoti prenesejo pod poslovno enoto, za katerega skrbijo. Podobno velja tudi za tri področja kakovosti znotraj direktije kakovosti in področja razvoja znotraj direktije Inštitut. Na skupna mesta programov pa se prenašajo stroški področja nabavne logistike (direkcija nabave) in področij tehnologij za vse tri poslovne enote (direkcija tehnike). Kot primer, merilo za prenos stroškov področja nabavne logistike je poraba materiala. Ključni so prikazani v odstotkih, ki jih določi vodja nabavne logistike.

Primer: Stroški področja nabavne logistike na primer znašajo 50.000 d.e. Razdelijo se na devet stroškovnih mest. Za vsako stroškovno mesto je vodja nabavne logistike določil ključ. Na stroškovno mesto 1113902, to je skupno stroškovno mesto programa RES, se prenese 8,12 % vseh stroškov.

$$\text{Izračun: } 50.000 \text{ d.e.} \cdot 8,12 \% = 4.060 \text{ d.e.} \quad (3)$$

Kot je razvidno iz zgornje enačbe (3), stroški nabavne logistike, ki se prenesejo na skupno stroškovno mesto RES-a, znašajo 4.060 d.e.

- Prenos proizvodjalnih stroškov iz skupnih dejavnosti poslovnih enot na skupna stroškovna mesta programa

Vsaka izmed treh poslovnih enot vključuje najmanj en proizvodni program in skupne dejavnosti poslovnih enot, med katere štejemo vodstvo posloven enote, službo proizvodne logistike poslovne enote in službo vzdrževanja poslovne enote. Vsak program znotraj poslovne enote pa poleg proizvodjalnih stroškovnih mest vključuje še skupno stroškovno mesto programa. V tej preknjižbi gre za prenos stroškov službe proizvodne logistike in službe vzdrževanja posloven enote na skupna stroškovna mesta programa poslovne enote. Govorimo torej o prenosu stroškov iz podpornih oz. pomožnih stroškovnih mest na proizvodna stroškovna mesta. Za vsako stroškovno mesto, ki se prenaša, je določen ključ za prenos stroškov na posamezni program znotraj poslovne enote. Ključ ocenijo vodje proizvodne logistike in vodje vzdrževanja. Merilo je lahko npr. število ljudi, ki delajo za posamezen program. Na podlagi meril določijo odstotke, ki potem predstavljajo ključne za razdelitev stroškov.

Primer: Stroški proizvodne logistike poslovne enote Motornaelektro opreme na primer znašajo 30.000 d.e. Poslovno enoto Motornaelektro opremo sestavljajo štirje proizvodni programi. Na proizvodni program RES se prenese 22% vseh stroškov.

$$\text{Izračun: } 30.000 \text{ d.e.} * 22 \% = 6.600 \text{ d.e.} \quad (4)$$

V enačbi (4) je razvidno, da stroški proizvodne logistike, ki se prenesejo na skupno stroškovno mesto RES, znašajo 6.600 d.e.

- Prenos proizvodjalnih stroškov iz skupnih mest programov na proizvodjalna stroškovna mesta

Stroški, ki so zbrani na skupnih mestih programov, se razporedijo na posamezna proizvodjalna stroškovna mesta. Na skupnem stroškovnem mestu programa so zbrani stroški proizvodne logistike, vzdrževanja, tehnologije, nabavne logistike, ki so bili preneseni na to stroškovno mesto, ter stroški, ki so na tem stroškovnem mestu že bili. To so stroški vodje programa (njegova plača, reprezentanca ...). Osnova za prenos teh stroškov sta aktivnost stroja in aktivnost dela, pri čemer aktivnost dela vključuje delo in pripravljalno zaključni čas (TPZ). Vrste stroškov, povezane z aktivnostjo dela, se na proizvodjalna stroškovna mesta prenašajo glede na podatke o urah dela na posameznem stroškovnem mestu, vrste stroškov, povezane z aktivnostjo stroja, pa glede na podatke o urah stroja na posameznem proizvodjalnem stroškovnem mestu. Podatki o urah se nabirajo na proizvodjalnih stroškovnih mestih, ko se potrdijo proizvodni nalogi, takrat se poknjiži tudi poraba materiala.

Primer: Stroški skupnega stroškovnega mesta RES-a znašajo 100.000 d.e. Od skupnih stroškov predstavljajo 60.000 d.e. stroški, ki so povezani z aktivnostjo dela, 40.000 d.e. pa stroški, ki so povezani z aktivnostjo stroja. Ure dela za celoten program znašajo 1000 h, ure stroja pa 700 h. Ure dela za stroškovno mesto 1113017 znašajo 200 h, ure stroja pa 120 h.

Izračun:

$$\text{Ključ 1} = \frac{\text{Stroški, povezani z aktivnostjo dela}}{\text{ure dela}} = \frac{60.000 \text{ d.e.}}{1.000 \text{ h}} = 60 \text{ d.e./h} \quad (5)$$

$$\text{Ključ 2} = \frac{\text{Stroški, povezani z aktivnostjo stroja}}{\text{ure stroja}} = \frac{40.000 \text{ d.e.}}{700 \text{ h}} = 57,14 \text{ d.e./h} \quad (6)$$

Iz enačbe (5) in (6) sta razvidna ključa. Stroški, ki se razdelijo na stroškovno mesto 1113017, pa so razvidni v enačbah (7), (8) in (9):

$$C(d) = \text{ure dela} * \text{ključ 1} = 200 \text{ h} * 60 \frac{\text{d.e.}}{\text{h}} = 12.000 \text{ d.e.} \quad (7)$$

$$C(s) = \text{ure stroja} * \text{ključ 2} = 120 \text{ h} * 57,14 \frac{\text{d.e.}}{\text{h}} = 6.856,8 \text{ d.e.} \quad (8)$$

$$C(d+s) = 12.000 \text{ d.e.} + 6.856,8 \text{ d.e.} = 18.856,8 \text{ d.e.} \quad (9)$$

## 4.2 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

Za spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih je potrebno najprej natančno določiti stroškovne nosilce, nato pa poiskati ustrezen postopek razporejanja stroškov na te nosilce. Stroškovni nosilci so najpogosteje proizvodi, zaradi katerih so stroški nastali. Stroškovni nosilci v podjetju Letrika so proizvodi: zaganjalniki, alternatorji, motorji.

Pri spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih gre za nadaljevanje delitve stroškov po stroškovnih mestih. Stroške, zbrane na stroškovnih mestih, je potrebno ustrezno prerezporediti na stroškovne nosilce oziroma proizvode, ki jih podjetje nudi svojim uporabnikom. Namen razporejanja stroškov na stroškovne nosilce je ugotavljanje vrednosti zaloge dokončanih proizvodov in ugotavljanje dobičkonosnosti posameznega proizvoda (Hočevar, 2007, str. 68–69).

### 4.2.1 Kalkulacija lastne cene

V podjetju Letrika se uporablja poslovno informacijski sistem SAP R/3, znotraj katerega potekajo vsi izračuni avtomatsko. Tako so nastavljene vse osnove, tudi tiste, ki so pomembne za kalkulacijo stroškovnih cen izdelkov.

Shema polne lastne cene izdelka je sestavljena iz naslednjih elementov:

- **material:** vrednotenje po povprečni drseči ceni;
- **zunanja storitev:** proizvodna kooperacija (info zapis iz nabave);

- **amortizacija:** na izdelek se prenaša glede na količino aktivnosti »strojne ure«, vključuje pa amortizacijo, vzdrževanje, drobni inventar(izmenljivi deli orodij);
- **vzdrževanje:** na izdelek se prenaša glede na količino aktivnosti »strojne ure«, vključuje pa razna vzdrževalna dela;
- **energija:** na izdelek se ravno tako prenaša glede na količino aktivnosti »strojne ure«, vključuje pa elektriko, vodo, ogrevanje ...;
- **ostali stroški:** potrošni material, pisarniški material in druge storitve (spet vezane na strojne ure);
- **stroški proizvodnega dela:** na stroškovni nosilec se prenašajo glede na aktivnost delavca;
- **podpora proizvodnje:** prenaša se glede na aktivnost delavca in stroja, vključuje pa tehnologijo, logistiko, vzdrževanje – preneseni stroški iz podpornih stroškovnih mest na proizvodna stroškovna mesta;
- **režija poslovne enote;**
- **režija podjetja.**

Lastno ceno predstavlja prvih osem navedenih komponent, medtem ko sta zadnji izmed naštetih komponent elementa polne lastne cene. Poudariti moram, da v podjetju Letrika uporabljajo kalkulacijo po proizvodjalnih stroških, saj je izračun stroškovne cene posameznega izdelka sestavljen iz proizvodjalnih stroškov (neposrednih in posrednih stroškov).

Za kalkulacije stroškovne cene izdelkov je potrebno naslednje:

- **tehnološka dokumentacija;**
- **drseča cena materiala:** ves nabavljen material se vrednoti po drseči ceni;
- **info zapis nabave:** predstavlja cenik storitev kooperantov podjetja;
- **cene aktivnosti.**

#### 4.2.1.1 Tehnološka dokumentacija

Elementi za kalkulacijo lastne cene so v večji meri vsebovani v tehnološki dokumentaciji, ki zajema kosovnico in tehnološki plan.

Kosovnica je dokument, ki prikazuje materialno sestavo posameznih izdelkov ali polizdelkov. Podjetja v njej predpišejo materiale in količine le-teh. Vsaka kosovnica ima svoje pozicije, v Letriki so to materiali, npr. rotor, stator, pokrov. Kosovnice so v domeni tehnologov. Vedno se jo piše za neko osnovno količino, ki je definirana na nivoju glave. Običajno je ta količina 100 kosov.

Tehnološki plan je dokument, na katerem je opredeljen način fizične izdelave končnega izdelka ali polizdelka. Natančno opisuje posamezne delovne operacije pri izdelavi izdelka ter predpisane čase izdelave: čas tehnološke priprave (TPZ), čas stroja in čas delavca (zadnji se množi s številom delavcev na delovnem mestu). Tudi tehnološki plan je v domeni tehnologov.

Na osnovi tehnološke dokumentacije (kosovnica in tehnološki plan) se v proizvodnji kreira delovni nalog. Delovni nalog je proizvodni dokument, ki združuje kopijo kosovnice in tehnološkega plana. Nanaša se na izdelek, ki ima svojo identifikacijsko številko. Poleg kosovnice in tehnološkega materiala vsebuje delovni nalog še velikost naloga oziroma število kosov, ki jih je potrebno izdelati, in datume izdelave.

#### 4.2.1.2 Aktivnosti

V proizvodnji je posamezen stroj ali proizvodna linija kreirana kot posamezno delovno mesto, ki je povezano z natanko enim stroškovnim mestom. Za izdelavo enega izdelka je potrebno določeno število operacij. Vsaka operacija, ki se opravlja na delovnem mestu, ima dodeljene tri vrste aktivnosti in z njimi povezane tri vrste časov:

- Priprava stroja (v nadaljevanju TPZ) → čas tehnološke priprave (TPZ): definiran je kot čas med zadnjim kosom predhodne serije in prvim dobrim kosom nove serije. Potreben je za pripravo delovnega mesta za neko opravilo in za ureditev tega delovnega mesta po opravljenem delu. Navadno se ga meri v minutah.
- Stroj → strojna ura.
- Delo → delo delavca.

Aktivnosti izražajo časovno oziroma stroškovno porabo časa pri izdelavi določene količine izdelkov. Aktivnosti so torej povzročitelji stroškov na proizvodnih stroškovnih mestih oziroma stroški na proizvodnih stroškovnih mestih nastanejo zaradi aktivnosti, povezanih s proizvodnjanjem.

V aktivnostih nastopajo naslednje strukture stroškov:

- amortizacija,
- energija,
- vzdrževanje,
- ostali stroški,
- stroški proizvodnih delavcev,
- podpora proizvodnje.

Aktivnosti imajo na vsakem stroškovnem mestu svojo ceno. Ta se določa z izračunom na osnovi planiranih stroškov in planirane porabe aktivnosti po stroškovnih mestih. Ceno aktivnosti se izračuna tako, da se stroške deli s količino aktivnosti, kar je razvidno iz enačbe (10) in (11):

$$\text{CENA DELA (in TPZ)} = \frac{\text{Stroški, ki so povezani z delom}}{\text{Aktivnosti (DELO+TPZ)}} \quad (10)$$

$$\text{CENA STROJA} = \frac{\text{Stroški, ki so povezani s strojem}}{\text{Aktivnosti STROJ}} \quad (11)$$

Količine aktivnosti prihajajo iz proizvodnih nalogov na proizvodna stroškovna mesta ob prevzemu izdelka ali polizdelka na zalogo. Takrat se s povratnim ažuriranjem potrdi količina aktivnosti, predpisana s tehnološkim planom.

Tipi aktivnosti so namenjeni tudi prerazporejanju stroškov med stroškovnimi nosilci. Stroški se preko aktivnosti interno prerazporejajo preko sekundarnih vrst stroškov (razred 5).

Uporabljena metoda kalkuliranja za prenos splošnih stroškov s stroškovnih mest na stroškovne nosilce je kalkulacija z dodatkom. Gre za prenos posrednih stroškov iz proizvodnih stroškovnih mest na osnovi delovnih ur, in sicer ločeno za različne vrste stroškov – na osnovi strojnih ur in na osnovi ur dela delavcev. Na osnovi strojnih ur se prenašajo amortizacija, energija, vzdrževanje, ostali stroški in deloma podpora proizvodnje; na osnovi ur delavca pa se prenašajo stroški proizvodnih delavcev in deloma podpore proizvodnje.

V praksi se praviloma enkrat letno kalkulira standardna cena izdelkov, ki se tudi uporablja za vrednotenje zalog. Standardna cena je v bistvu stroškovna ali lastna cena izdelka ali polizdelka, ki ga podjetje proizvaja samo. Ta cena se določi v ERP sistemu s programom za izračun lastne cene. S tedensko frekvenco se nato informativno kalkulirajo nove standardne cene, ki upoštevajo trenutne drseče povprečne cene, ki odsevajo spremembe cen materiala oziroma cenovne odmike materiala. Cene aktivnosti in časi ostajajo izračunani po standardu.

#### **4.3 PRIMER KALKULACIJE IZDELKA X**

V nadaljevanju diplomske naloge predstavljam primer izračuna kalkulacije stroškovne cene za določen izdelek. Zaradi enostavnosti in razumljivosti primera sem izbrala montažo polizdelka X. Gre za polizdelek, ki ga proizvajajo znotraj podjetja. Predstavlja sestavni del končnih izdelkov podjetja. Izdelujejo ga znotraj PE Motornoelektro oprema v enem od štirih programov na stroškovnem mestu Y.

Za izračun kalkulacije lastne cene izdelka X je prvotno potrebna tehnološka dokumentacija, to je kosovnica in tehnološki postopek. Iz kosovnice razberemo materialno sestavo izdelka X. V njej so predpisani materiali in količine le-teh. Od tu so nam znani neposredni stroški materiala. Kosovnica reduktorja je priložena v Prilogi 5.

V tehnološkem planu (Priloga 6) pa so predpisani postopki in časi izdelave izdelka X (osnovna količina 100 kosov). Z uporabo tehnološkega plana pridemo do podatkov, potrebnih za izračun aktivnosti. Plan za predstavljen izdelek vsebuje 2 operaciji, pri katerih pride do stroškov. Operacije se izvajajo na delovnih mestih, ki so dodeljena točno določenim stroškovnim mestom. V mojem primeru v praksi gre za dve različni stroškovni mesti, vendar sem zaradi enostavnosti primera poenostavila na eno stroškovno mesto.

Kot že omenjeno, ima vsako stroškovno mesto predvidene aktivnosti: aktivnost tipa stroj, aktivnost tipa delo in aktivnost tipa TPZ, ki so povzročitelji nastalih stroškov (Priloga 7). V aktivnostih tipa stroj nastopajo stroški amortizacije, stroški vzdrževanja, stroški energije, ostali stroški in delno stroški podpore proizvodnje. V Prilogi 8 prilagam seznam stroškov stroja za stroškovno mesto Y. To pomeni, da se omenjeni stroški razporejajo po stroškovnih nosilcih na podlagi ur stroja.

V aktivnostih tipa delo in aktivnostih tipa TPZ, ki so vsebinsko enake, pa nastopajo stroški proizvodnega dela in deloma stroški podpore proizvodnje. Ti stroški pa se razporejajo po stroškovnih nosilcih na podlagi ur dela. V Prilogi 9 prilagam seznam stroškov dela, ki nastanejo na stroškovnem mestu Y.

Poslovno informacijski sistem združuje vse aktivnosti za neko stroškovno mesto skupaj z namenom določitve cene aktivnosti oziroma urne postavke.

Cena aktivnosti ali urna postavka je enotna za vsa delovna mesta na nekem stroškovnem mestu. Določi se jo tako, da definiramo referenčno obdobje, to je definirano obdobje v preteklosti, ko imamo že znano porabo ur aktivnosti in stroške na nekem stroškovnem mestu. Ceno aktivnosti izračunamo torej tako, da stroške na nekem stroškovnem mestu delimo z urami aktivnosti na istem stroškovnem mestu.

Za obravnavano stroškovno mesto Y (stroškovno mesto izdelave izdelka X) imamo znane naslednje podatke:

*Tabela 2: Podatki v zvezi z aktivnostmi*

| <b>Vrste aktivnosti</b> | <b>Poraba ur aktivnosti</b> | <b>Stroški aktivnosti</b> |
|-------------------------|-----------------------------|---------------------------|
| DELO – delo delavca     | 14.786,00                   | 295.720,00                |
| STROJ – strojna ura     | 3.013,00                    | 36.156,00                 |
| TPZ – TPZ ura           | 1.815,00                    | 36.300,00                 |

- Cena aktivnosti TPZ in DELO

Pri določitvi cene aktivnosti za TPZ in DELO se ure sešteje, prav tako tudi stroške, in se tako določi enotno ceno. Kot je razvidno iz enačbe (12), cena dela in tpz znaša 20 €/h.

$$\begin{aligned} \text{CENA DELA+TPZ} &= \frac{\text{stroški, povezani z delom (delo+tpz)}}{\text{poraba ur aktivnosti (delo+tpz)}} = \\ &= \frac{295.720 \text{ €} + 36.300 \text{ €}}{14.786 \text{ h} + 1.815 \text{ h}} = 20 \text{ €/h} \end{aligned} \quad (12)$$

- Cena aktivnosti STROJ

$$\text{CENA STROJA} = \frac{\text{stroški, povezani s strojem}}{\text{poraba ur aktivnosti stroja}} = \frac{36.156 \text{ €}}{3.013 \text{ h}} = 12 \text{ €/h} \quad (13)$$

Kot je razvidno iz enačbe (13), cena stroja znaša 12 €/h.

Za kalkulacijo sta torej potrebni dve skupini stroškov: stroški DELA in stroški STROJA. Med stroški DELA in tako posledično v ceni DELA so vsi tisti stroški, ki so povezani z delom delavca. Med stroški STROJA in tako posledično v ceni STROJA pa so vsi tisti stroški, ki so povezani z delom stroja.

Sedaj, ko so znani vsi potrebni podatki, lahko sestavimo kalkulacijo. Navadno se za osnovno količino kalkuliranja uporablja 100 kosov.

*Tabela 3: Kalkulacija izdelka X*

| Izdelek X–<br>kalkulacija | Valuta | Resursi          | Cena   | Količina | Enota<br>mere | Skupna<br>vrednost |
|---------------------------|--------|------------------|--------|----------|---------------|--------------------|
|                           | EUR    | 0026 16911623    | 682,51 | 100      | KOS           | 682,51             |
| <b>OPERACIJA 1</b>        | EUR    | TPZ              | 20,00  | 0,1      | H             | 2,00               |
| <b>OPERACIJA 1</b>        | EUR    | STROJ            | 12,00  | 0,1      | H             | 1,20               |
| <b>OPERACIJA 1</b>        | EUR    | DELO             | 20,00  | 0,2      | H             | 4,00               |
| <b>material 1</b>         | EUR    | 0026 16100295    | 269,75 | 400      | KOS           | 107,90             |
| <b>material 2</b>         | EUR    | 0026 46100276    | 0,00   | 0        | KOS           | 0,00               |
| <b>material 3</b>         | EUR    | 0026 15100271    | 711,00 | 100      | KOS           | 71,10              |
| <b>material 4</b>         | EUR    | 0026 15421518    | 60,00  | 300      | KOS           | 18,00              |
| <b>material 5</b>         | EUR    | 0026 16285423    | 934,00 | 100      | KOS           | 93,40              |
| <b>material 6</b>         | EUR    | 0025 16285371599 | 0,00   | 0        | KOS           | 0,00               |
| <b>material 7</b>         | EUR    | 0020 850000282   | 860,00 | 0,5      | KG            | 4,30               |
| <b>material 8</b>         | EUR    | 0026 15111240    | 247,00 | 100      | KOS           | 247,70             |
| <b>material 9</b>         | EUR    | 0026 15120145    | 98,00  | 100      | KOS           | 9,80               |
| <b>material 10</b>        | EUR    | 0026 870000419   | 200,00 | 0,005    | L             | 0,01               |
| <b>material 11</b>        | EUR    | 0020 15301937    | 36,00  | 400      | KOS           | 14,40              |
| <b>material 12</b>        | EUR    | 0026 15301550    | 4,50   | 400      | KOS           | 1,80               |

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

| <b>Izdelek X–<br/>kalkulacija</b> | <b>Valuta</b> | <b>Resursi</b>   | <b>Cena</b> | <b>Količina</b> | <b>Enota<br/>mere</b> | <b>Skupna<br/>vrednost</b> |
|-----------------------------------|---------------|------------------|-------------|-----------------|-----------------------|----------------------------|
| <b>material 13</b>                | EUR           | 0026 15301638599 | 13,00       | 100             | KOS                   | 1,30                       |
| <b>material 14</b>                | EUR           | 0026 15401270599 | 11,00       | 100             | KOS                   | 1,10                       |
| <b>material 15</b>                | EUR           | 0026 15281160    | 0,00        | 0               | KOS                   | 0,00                       |
| <b>material 16</b>                | EUR           | 0025 15281177    | 289,00      | 100             | KOS                   | 28,90                      |
| <b>OPERACIJA 2</b>                | EUR           | TPZ              | 20,00       | 1,9             | H                     | 18,00                      |
| <b>OPERACIJA 2</b>                | EUR           | STROJ            | 12,00       | 0,2             | H                     | 2,40                       |
| <b>OPERACIJA 2</b>                | EUR           | STROJ            | 12,00       | 0,6             | H                     | 7,20                       |
| <b>OPERACIJA 2</b>                | EUR           | DELO             | 20,00       | 2,4             | H                     | 48,00                      |

Iz tabele lahko razberemo, da je stroškovna cena izdelka X (za 100 kos) 682,51 EUR.

V spodnji tabeli prikazujem še pregled kalkulacije po proizvodnih stroških.

*Tabela 4: Pregled kalkulacije po proizvodnih stroških*

| <b>El.</b> | <b>Oznaka elementa</b> | <b>Skupno</b> | <b>Fiksno</b> | <b>Variabla</b> | <b>Valuta</b> |
|------------|------------------------|---------------|---------------|-----------------|---------------|
| 10         | Borzni materiali       |               |               |                 | EUR           |
| 11         | Ostali materiali       | 432,71        |               | 432,71          | EUR           |
| 20         | Zunanje storitve       | 11,90         |               | 11,90           | EUR           |
| 30         | Amortizacija           | 21,91         | 21,91         |                 | EUR           |
| 40         | Vzdrževanje            | 32,21         | 32,21         |                 | EUR           |
| 50         | Energija               | 11,08         | 11,08         |                 | EUR           |
| 60         | Ostali stroški         | 2,63          | 2,63          |                 | EUR           |
| 70         | Proizvodno delo        | 143,60        | 143,60        |                 | EUR           |
| 80         | Podpora proizvodnje    | 26,47         | 26,47         |                 | EUR           |
|            | <b>SKUPAJ</b>          | 682, 51       | 237,90        | 444,61          | EUR           |

## SKLEP

Vsako podjetje je ustanovljeno z namenom opravljanja določene gospodarske dejavnosti, ki je usmerjena k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev. Temeljni cilj vsakega podjetja je ustvarjanje dobička, kar pa doseže, če opravlja svojo dejavnost na preudaren način. Prihodki od prodaje poslovnih učinkov morajo biti višji od stroškov njihove izdelave. Podjetje mora vedeti, koliko ga stanejo poslovni učinki, saj s tem kontrolira nastajanje stroškov. To pa doseže z natančnim spremljanjem stroškov po vrstah in samih stroškovnih nosilcih. Postopek razporejanja stroškov na stroškovne nosilce imenujemo kalkulacija. Poznamo tradicionalne metode kalkuliranja in sodobne ali nove metode kalkuliranja. Vse imajo svoje prednosti in pomanjkljivosti. Od podjetja pa je odvisno, katero metodo kalkuliranja bo uporabilo.

Namen diplomske naloge je bil predstaviti razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih v podjetju Letrika d.d. Podjetje uporablja tradicionalni pristop razporejanja stroškov, kar pomeni, da stroške razporejajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Stroški se najprej zberejo na stroškovnih mestih in se od tam naprej razporejajo na stroškovne nosilce. Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih v podjetju Letrika temelji na organigramu stroškovnih mest. Za prenos splošnih stroškov s stroškovnih mest na stroškovne nosilce pa podjetje uporablja kalkulacijo z dodatkom. Stroški se preko aktivnosti (stroj, delo, tpz) prerazporejajo med stroškovne nosilce.

V podjetju Letrika imajo dobro razvit sistem kalkulacij v SAP sistemu, ki pa ima tudi nekatere pomanjkljivosti.

Cene aktivnosti se ne izračunavajo v sistemu SAP, ampak ročno v Excelu, na podlagi cen aktivnosti v nekem referenčnem obdobju iz preteklosti. Slabost tega je, da se v SAP-ju ob izračunu kalkulacij ne vidijo stroški po posameznih stroškovnih komponentah. V kolikor pa bi bila cena aktivnosti izračunana v sistemu, bi bili stroški lepo razvidni po posameznih stroškovnih komponentah.

Podjetje uporablja samo eno verzijo kalkulacije, ki je verzija za izračun standardne cene. V prihodnje bi bilo mogoče primerno uporabiti kalkulacijo trenutne cene, ki bi uporabljala dejanske cene aktivnosti (dejanski stroški in dejansko porabljene ure).

V primeru dodajanja nove operacije v tehnološki plan ali spremembe STM na delovnem mestu lahko prihaja do velikih razlik v standardnih cenah. Medtem ko se količina aktivnosti na delovnem mestu spremeni, se cena aktivnosti ne spremeni, ampak ostane enaka, zato bi bilo potrebno po vsaki spremembi na novo preračunati vrednosti aktivnosti.

Vsako stroškovno mesto ima enotne cene aktivnosti za vsa delovna mesta na stroškovnem mestu. Ko gre za uporabo različnih strojev z zelo različnimi nabavnimi vrednostmi, so lastne cene izdelkov, ki se izdelujejo na različnih strojih, lahko napačne (nekatero previsoke in nekatere prenizke).

V prihodnosti bi lahko preverili možnost in smiselnost uvedbe spremljanja stroškov po aktivnostih – ABC metoda – in tako določili primernejše osnove za prenos stroškov na stroškovne nosilce.

## LITERATURA IN VIRI

1. Atkinson, A., A., Banker, R., D., Kaplan, R., S., & Young, M., S. (2001). *Managament Accounting*. Upple Saddle River (NJ): Prentice Hall.
2. Cokins, G. (1996). *Activity-basedcostmanagament: Making it work: A Managers Guide to Implementing and Sustaining and Effective ABC System*. Chicago: Irwin.
3. Čadež, S., & Hočevvar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Gruban, B. (2010, 23. januar). Merjenje in upravljanje poslovne uspešnosti: Nova merila za nove čase. Najdeno 14. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://www.delavska-participacija.com/clanki/ID021208.doc>
5. Hansen, D. R., & Mowen, M., M. (1992). *Management Accounting*. Cincinnati: South-Western Publishing.
6. Heitger, L., Ogan, P., & Matulich, S. (1992). *Cost Accounting*. Cincinnati: South-Western Publishing.
7. Hočevvar, M. (2002). Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. *IKS*, 29(11), 85–96.
8. Hočevvar, M. (2007). *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: Založba GV.
9. Hočevvar, M. (2008, 5. september). Kalkulacija stroškov kamionskega (tovornega) prometa. Najdeno 13. aprila 2011 na spletnem naslovu [http://www.mzp.gov.si/fileadmin/mzp.gov.si/pageuploads/Razno/05\\_09\\_08\\_kalkulacije.pdf](http://www.mzp.gov.si/fileadmin/mzp.gov.si/pageuploads/Razno/05_09_08_kalkulacije.pdf)
10. Hočevvar, M., Igličar, A., & Zaman, M. (2004). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Igličar, A., & Hočevvar, M. (2011). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
12. Kavčič, S., Vidic, D., & Klobučar, M., N. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Koletnik, F. (1996). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

14. Kosi, U., Marc, M., & Peljhan, D., (2007). *Uvod v poslovanje: Pojasnila, primeri in naloge*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Larson, K., D., Wild, J., J., & Chiappetta, B. (2004). *Fundamental accounting principles*. Boston: McGraw-Hill.
16. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
17. Pučko, D., & Rozman, R. (2000). *Ekonomika in organizacija podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Potočnik, V. (1999). *Kalkulacije in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
19. Rebernik, M. (1999). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
20. Slovenski inštitut za revizijo, (2006). Slovenski računovodski standardi 16 (2006). Najdeno 15. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/publikacije/>
21. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
22. Turk, I., & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
23. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.



## **PRILOGE**



## KAZALO PRILOG

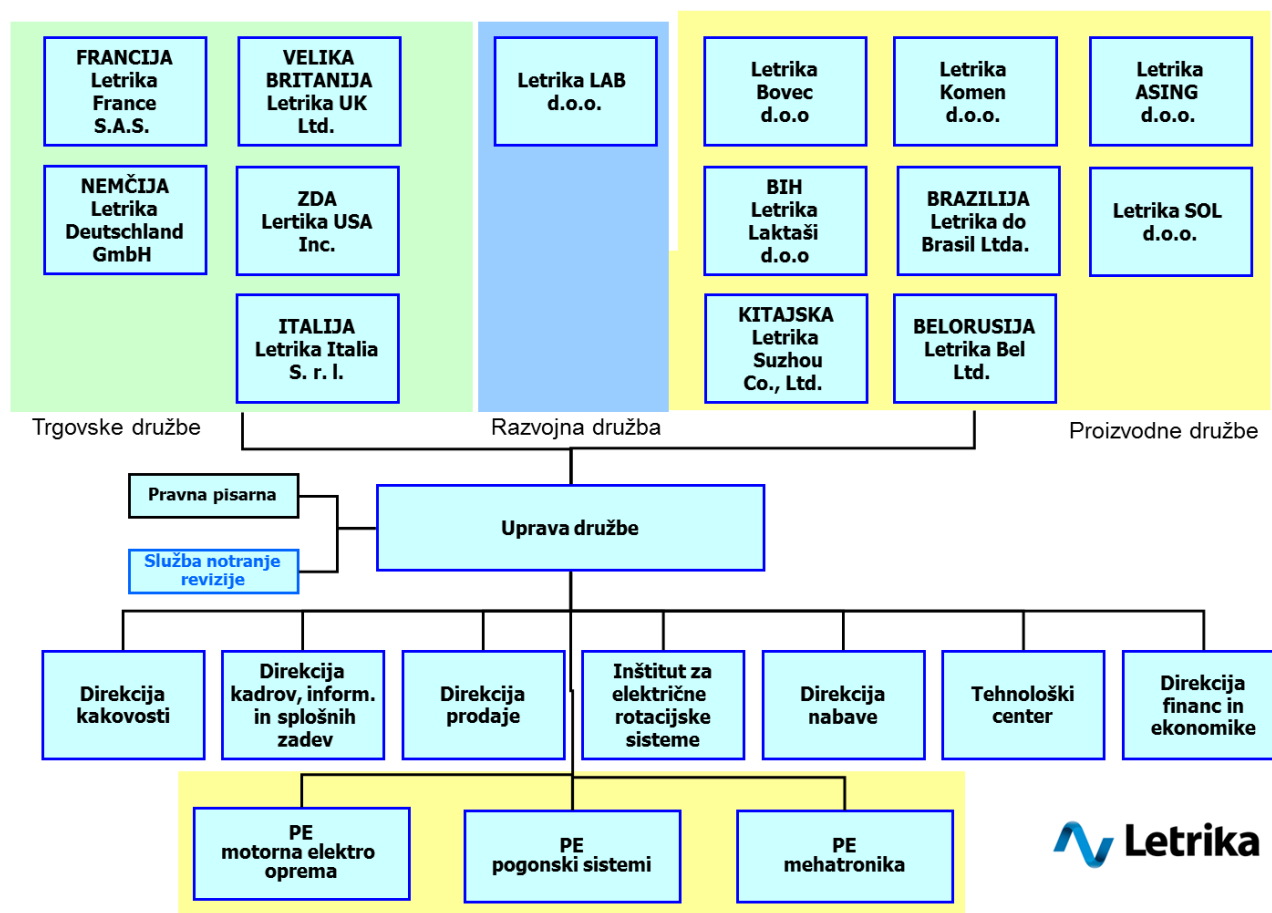
|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| Priloga 1: Organizacijska shema Letrike d.d. ....                                | 1  |
| Priloga 2: Seznam primarnih stroškov Letrike d.d. ....                           | 3  |
| Priloga 3: Seznam sekundarnih stroškov Letrike d.d. ....                         | 7  |
| Priloga 4: Organigram po stroškovnih mestih.....                                 | 9  |
| Priloga 5: Kosovnica .....                                                       | 10 |
| Priloga 6: Tehnološki plan .....                                                 | 10 |
| Priloga 7: Vrste aktivnosti in vrste stroškov na izbranem stroškovnem mestu..... | 11 |
| Priloga 8: Seznam stroškov stroja na izbranem stroškovnem mestu .....            | 12 |
| Priloga 9: Seznam stroškov dela na izbranem stroškovnem mestu.....               | 13 |



## Priloga 1: Organizacijska shema Letrike d.d.

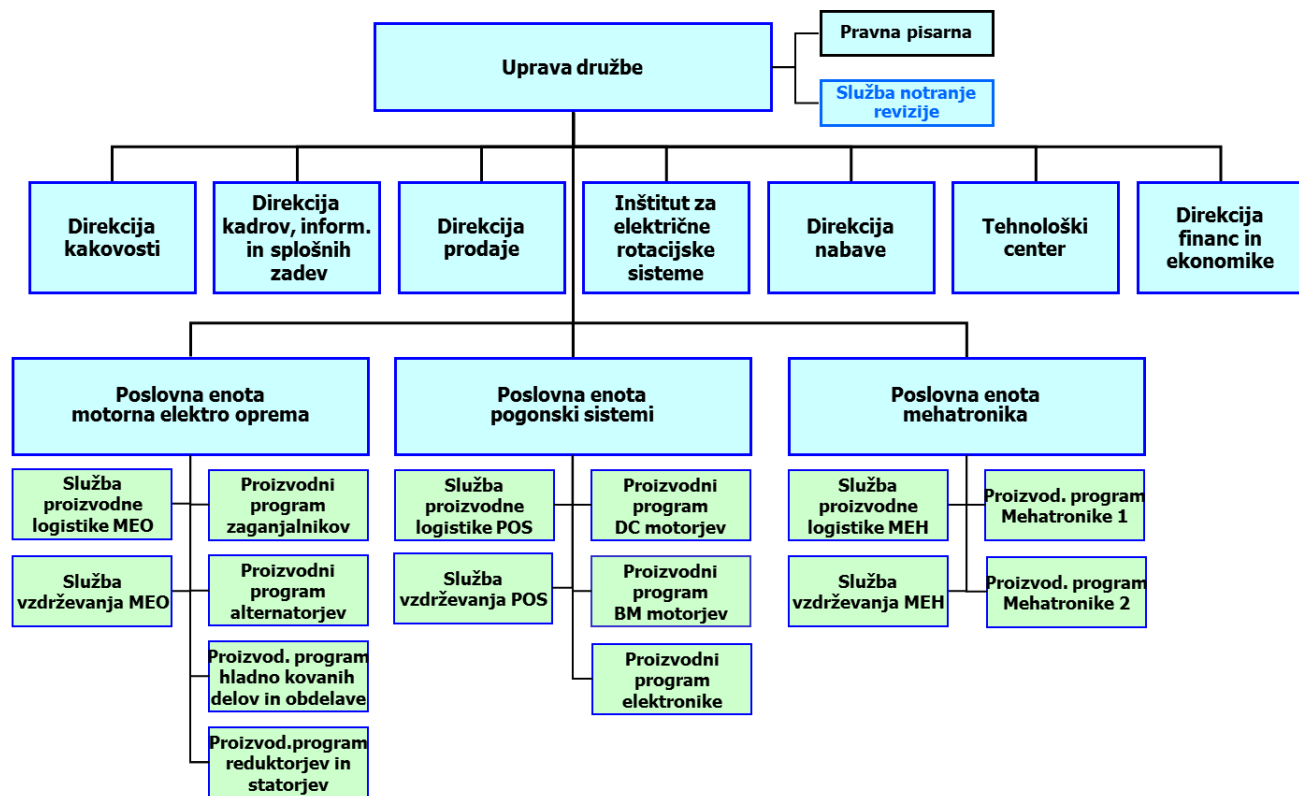
Slika 1: Organizacijska shema Skupine Letrika

### Skupina Letrika



Vir: Letrika d.d., Organizacijska shema Skupine Letrika (interno gradivo), 2013.

Slika 2: Organizacijska shema matične družbe Letrika



**Priloga 2: Seznam primarnih stroškov Letrike d.d.***Tabela 1: Seznam primarnih stroškov*

| Vrs. str. | Oznaka               |  | Tip | Vrste Stroška |
|-----------|----------------------|--|-----|---------------|
| 400-000   | PORABA PROIZVODNJA   |  | 1   | primarni      |
| 400-001   | MATERIAL NAB.KOOP    |  | 1   | primarni      |
| 400-010   | PORABA MENZA         |  | 1   | primarni      |
| 400-011   | PORABA BIFE          |  | 1   | primarni      |
| 400-500   | MATER. ZA POPRAVILA  |  | 1   | primarni      |
| 400-800   | MATERIAL ZA STORITVE |  | 1   | primarni      |
| 400-900   | ODMIKI CEN MATERIALA |  | 1   | primarni      |
| 400-901   | ODMIKI CEN MAT-TR    |  | 1   | primarni      |
| 400-902   | ODOBR.KASASKONTI     |  | 1   | primarni      |
| 400-903   | ODMIKI CEN -CARINA   |  | 1   | primarni      |
| 401-000   | POTROŠNI MATERIAL    |  | 1   | primarni      |
| 401-900   | ODMIKI CEN POTR.MAT  |  | 1   | primarni      |
| 401-901   | ODMIKI CEN POTR-TR   |  | 1   | primarni      |
| 402-000   | ELEKTRIKA            |  | 1   | primarni      |
| 402-100   | GORIVO               |  | 1   | primarni      |
| 402-200   | TEHNOLOŠKI PLIN      |  | 1   | primarni      |
| 402-300   | ZEMELJSKI PLIN       |  | 1   | primarni      |
| 402-400   | VODA                 |  | 1   | primarni      |
| 403-000   | NADOMESTNI DELI      |  | 1   | primarni      |
| 403-100   | NADOMESTNI DELI OR   |  | 1   | primarni      |
| 403-900   | ODMIKI NADOM. DELI   |  | 1   | primarni      |
| 403-901   | ODMIKI NAD. DELI-TR  |  | 1   | primarni      |
| 404-000   | DROBNI INVENTAR      |  | 1   | primarni      |
| 404-100   | EMBALAŽA             |  | 1   | primarni      |
| 404-200   | AVTOGUME,Pranje avto |  | 1   | primarni      |
| 404-300   | ZAŠCITNA SREDSTVA    |  | 1   | primarni      |
| 404-400   | DROBNI INVENTAR-OR   |  | 1   | primarni      |
| 404-900   | ODMIKI DI            |  | 1   | primarni      |
| 404-901   | ODMIKI DI-TR         |  | 1   | primarni      |
| 405-000   | POPISNE RAZLIKE      |  | 1   | primarni      |
| 405-001   | VIŠKI MATERIALA      |  | 1   | primarni      |
| 405-100   | ODPIS KALO           |  | 1   | primarni      |
| 406-000   | PISARNIŠKI MATERIAL  |  | 1   | primarni      |
| 406-100   | LITERATURA           |  | 1   | primarni      |
| 406-900   | ODMIKI PISAR.MAT     |  | 1   | primarni      |
| 406-901   | ODMIKI PISAR.MAT-TR  |  | 1   | primarni      |
| 407-000   | PORABLJENA MAZIVA    |  | 1   | primarni      |
| 407-100   | PORABA VZORCEV       |  | 1   | primarni      |
| 407-200   | NOTRANJE HIBE        |  | 1   | primarni      |
| 407-900   | ODMIKI DRUGI MAT.    |  | 1   | primarni      |
| 410-000   | RAZVOJ IN OSVAJANJE  |  | 1   | primarni      |
| 410-100   | PROIZVODNE STORITVE  |  | 1   | primarni      |
| 410-200   | ZUNANJE HIBE         |  | 1   | primarni      |
| 410-300   | REKLAMACIJE EOM      |  | 1   | primarni      |
| 411-000   | PREVOZNI STROŠKI     |  | 1   | primarni      |
| 411-001   | PREVOZNI S- LADIJSKI |  | 1   | primarni      |
| 411-002   | PREVOZNI S- LETALSKI |  | 1   | primarni      |
| 411-003   | PREVOZNI S- HITRA P. |  | 1   | primarni      |
| 411-010   | PREVOZ-VZRC,EMB,...  |  | 1   | primarni      |
| 411-100   | TELEFONSKI STROŠKI   |  | 1   | primarni      |
| 411-200   | POŠTNI STROŠKI       |  | 1   | primarni      |
| 412-000   | VZDRŽEVANJE NEPREM.  |  | 1   | primarni      |
| 412-100   | VZDRŽEVANJE OPREMA   |  | 1   | primarni      |

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

| Vrs. str. | Oznaka               |  | Tip | Vrste Stroška |
|-----------|----------------------|--|-----|---------------|
| 412-110   | VZDRŽEVANJE AVTI     |  | 1   | Primarni      |
| 412-200   | VZDRŽEVANJE ORODJA   |  | 1   | primarni      |
| 413-000   | NAJEMNINE - ZGRADBE  |  | 1   | primarni      |
| 413-100   | NAJEMNINE - OSTALO   |  | 1   | primarni      |
| 413-110   | NAJEMNINE-PARKIRISCE |  | 1   | primarni      |
| 413-120   | RENTACAR             |  | 1   | primarni      |
| 413-130   | NAJEMNINE - AVTI     |  | 1   | primarni      |
| 414-000   | DNEVNICE             |  | 1   | primarni      |
| 414-100   | POTNI STROŠKI        |  | 1   | primarni      |
| 414-300   | DNEVNICE - IZOB.     |  | 1   | primarni      |
| 414-400   | POTNI STROŠKI-IZOB.  |  | 1   | primarni      |
| 414-500   | IZOBRAŽEVANJE        |  | 1   | primarni      |
| 414-600   | ŠOLNINA              |  | 1   | primarni      |
| 415-000   | PROVIZIJA BANK - SIT |  | 1   | primarni      |
| 415-100   | PROVIZIJA BANK - DEV |  | 1   | primarni      |
| 415-150   | STORITVE BANK        |  | 1   | primarni      |
| 415-200   | ZAVAROVANJE          |  | 1   | primarni      |
| 415-210   | ZAVAROVANJE PROF.    |  | 1   | primarni      |
| 415-220   | ZAVAROVANJE AVTI     |  | 1   | primarni      |
| 416-000   | STROŠKI SVETOVANJ    |  | 1   | primarni      |
| 416-610   | STR.STROKOV.NADZORA  |  | 1   | primarni      |
| 417-000   | SEJMI                |  | 1   | primarni      |
| 417-100   | REKLAMA              |  | 1   | primarni      |
| 417-200   | SPONZORSVTO          |  | 1   | primarni      |
| 417-300   | KATALOGI             |  | 1   | primarni      |
| 417-500   | REPREZENTANCA        |  | 1   | primarni      |
| 417-510   | REPREZENTANCA-LASTNA |  | 1   | primarni      |
| 417-520   | REPREZENTANCA-DARILA |  | 1   | primarni      |
| 417-530   | REPREZENTANCA - N    |  | 1   | primarni      |
| 417-900   | ODMIKI CEN REKL      |  | 1   | primarni      |
| 417-901   | ODMIKI CEN REKL-TR   |  | 1   | primarni      |
| 418-000   | POGODBENO DELO       |  | 1   | primarni      |
| 418-100   | AH, INOVACIJE        |  | 1   | primarni      |
| 418-200   | SEJNINE NS           |  | 1   | primarni      |
| 418-300   | SEJNINE SS           |  | 1   | primarni      |
| 418-400   | PROKURA              |  | 1   | primarni      |
| 419-000   | ADMIN. OGLASI        |  | 1   | primarni      |
| 419-050   | STORITVE DRŽAVE      |  | 1   | primarni      |
| 419-051   | STORITVE PREHOD MEJE |  | 1   | primarni      |
| 419-100   | CLANARINE            |  | 1   | primarni      |
| 419-150   | STROŠKI ISKRA D.D.   |  | 1   | primarni      |
| 419-160   | LICENČNINE           |  | 1   | primarni      |
| 419-200   | STROŠKI IZVOZA       |  | 1   | primarni      |
| 419-250   | PROVIZIJA IZVOZA     |  | 1   | primarni      |
| 419-251   | PROVIZIJA IZVOZA-KAL |  | 4   | primarni      |
| 419-260   | PROVIZIJA POSREDNIK  |  | 1   | primarni      |
| 419-300   | VZDRŽEVANJE DOM      |  | 1   | primarni      |
| 419-400   | STORITVE AGENCIJE    |  | 1   | primarni      |
| 419-500   | DRUGE STORITVE       |  | 1   | primarni      |
| 419-510   | DR.ST.ODVOZ KOMUNAL  |  | 1   | primarni      |
| 419-520   | DRUGE ST.MONITORING  |  | 1   | primarni      |
| 419-530   | DRUGE STOR.EKOLOG.   |  | 1   | primarni      |
| 419-540   | STROŠKI ČIŠČENJA     |  | 1   | primarni      |
| 419-560   | ŠTUDENTSKI SERVIS    |  | 1   | primarni      |
| 419-570   | IT STORITVE          |  | 1   | primarni      |
| 419-580   | KADROVSKE STORITVE   |  | 1   | primarni      |

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

| Vrs. str. | Oznaka                 |  | Tip | Vrste Stroška |
|-----------|------------------------|--|-----|---------------|
| 419-590   | STORITVE PROCESA NAB   |  | 1   | primarni      |
| 419-600   | STORITVE FIN           |  | 1   | primarni      |
| 419-610   | CERTIFIKATI            |  | 1   | primarni      |
| 419-620   | STROŠKI STROK.SLUŽB    |  | 1   | primarni      |
| 419-900   | STOR.AFTER MARKET      |  | 1   | primarni      |
| 430-000   | AMORT. NEOPREDMETENA   |  | 1   | primarni      |
| 431-000   | AMORT. ZGRADB          |  | 1   | primarni      |
| 432-000   | AMORT.OPREME           |  | 1   | primarni      |
| 432-001   | AMORT.OPREME-načrt     |  | 1   | primarni      |
| 432-002   | AMORT.OPREME-načrt     |  | 1   | primarni      |
| 432-003   | AMORT.OPREME-načrt     |  | 1   | primarni      |
| 432-010   | AMORT.OPR.MANJSIH V.   |  | 1   | primarni      |
| 432-100   | AMORT. ORODIJ          |  | 1   | primarni      |
| 433-000   | AMORT. DI              |  | 1   | primarni      |
| 442-000   | REZERVACIJE POGODBE    |  | 1   | primarni      |
| 443-000   | REZERVACIJE POKOJNIN   |  | 1   | primarni      |
| 449-000   | REZER.ZA POKRIVARNJA   |  | 1   | primarni      |
| 470-000   | PLACE - R              |  | 1   | primarni      |
| 470-001   | PLACE - P              |  | 1   | primarni      |
| 470-100   | PLACE - V              |  | 1   | primarni      |
| 471-000   | NADOMESTILA PLAC - R   |  | 1   | primarni      |
| 471-001   | NADOMESTILA PLAC - P   |  | 1   | primarni      |
| 472-000   | DPZ - R                |  | 1   | primarni      |
| 472-001   | DPZ - P                |  | 1   | primarni      |
| 473-000   | PREVOZNI STROŠKI - R   |  | 1   | primarni      |
| 473-001   | PREVOZNI STROŠKI - P   |  | 1   | primarni      |
| 473-002   | VOZOVNICE - R          |  | 1   | primarni      |
| 473-003   | VOZOVNICE - P          |  | 1   | primarni      |
| 473-100   | PREHRANA - R           |  | 1   | primarni      |
| 473-101   | PREHRANA - P           |  | 1   | primarni      |
| 473-110   | PREHRANA NADURE - R    |  | 1   | primarni      |
| 473-111   | PREHRANA NADURE - P    |  | 1   | primarni      |
| 473-120   | MOCNEJŠA HRANA - P     |  | 1   | primarni      |
| 473-200   | POVRACILA MS - R       |  | 1   | primarni      |
| 473-201   | POVRACILA MS - P       |  | 1   | primarni      |
| 473-300   | REGRES ZA LD - R       |  | 1   | primarni      |
| 473-301   | REGRES ZA LD - P       |  | 1   | primarni      |
| 473-310   | REGRES ZA LD-OB.D. - R |  | 1   | primarni      |
| 473-311   | REGRES ZA LD-OB.D. - P |  | 1   | primarni      |
| 473-350   | REGRES ZA LD -KAL-     |  | 4   | razmejitive   |
| 473-351   | REGRES ZA LD - KAL-P   |  | 4   | razmejitive   |
| 473-400   | JUBILEJNE - R          |  | 1   | primarni      |
| 473-401   | JUBILEJNE - P          |  | 1   | primarni      |
| 473-410   | JUBILEJNE-OB.D. - R    |  | 1   | primarni      |
| 473-411   | JUBILEJNE-OB.D. - P    |  | 1   | primarni      |
| 473-500   | ODPRAVNINE - R         |  | 1   | primarni      |
| 473-501   | ODPRAVNINE - P         |  | 1   | primarni      |
| 473-510   | ODPRAVNINE-OB.D. - R   |  | 1   | primarni      |
| 473-511   | ODPRAVNINE-OB.D. - P   |  | 1   | primarni      |
| 473-512   | ODPRAVNINE TEHNOLO     |  | 1   | primarni      |
| 473-520   | ODPR.,JUBIL-PRENOS     |  | 1   | primarni      |
| 473-600   | NAGRADE, DARILA - R    |  | 1   | primarni      |
| 473-601   | NAGRADE, DARILA - P    |  | 1   | primarni      |
| 473-610   | NAGRADE-OB.D. - R      |  | 1   | primarni      |
| 473-611   | NAGRADE-OB.D. - P      |  | 1   | primarni      |
| 473-800   | JUBILEJNE NAD URED     |  | 1   | primarni      |

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

| Vrs. str. | Oznaka               |  | Tip | Vrste Stroška |
|-----------|----------------------|--|-----|---------------|
| 473-801   | JUBILEJNE NAD URED   |  | 1   | primarni      |
| 473-810   | BONITETE - R         |  | 1   | primarni      |
| 473-811   | BONITETE - P         |  | 1   | primarni      |
| 473-900   | ISKRICE - R          |  | 1   | primarni      |
| 473-901   | ISKRICE - P          |  | 1   | primarni      |
| 473-910   | DODATEK TUJINA - R   |  | 1   | primarni      |
| 473-920   | STROSKI VARCEVANJA   |  | 1   | primarni      |
| 473-930   | ODŠKODNINA LD        |  | 1   | primarni      |
| 473-940   | NEIZKORIŠČEN DOPUST  |  | 1   | primarni      |
| 474-000   | PRISPEVKI PLAC - R   |  | 1   | primarni      |
| 474-001   | PRISPEVKI PLAC - P   |  | 1   | primarni      |
| 474-100   | PRISPEVKI BEN.DOBA   |  | 1   | primarni      |
| 474-900   | PRISPEVKI PLAC -V    |  | 1   | primarni      |
| 475-000   | DAVEK NA PLACE - R   |  | 1   | primarni      |
| 475-001   | DAVEK NA PLACE - P   |  | 1   | primarni      |
| 480-000   | TAKSA ZA VODO        |  | 1   | primarni      |
| 480-010   | STR.SKODNIH PRIMEROV |  | 1   | primarni      |
| 480-100   | VODNA POVRACILA      |  | 1   | primarni      |
| 480-200   | STAVBNO              |  | 1   | primarni      |
| 480-300   | NEPOSLOVNA RABA      |  | 1   | primarni      |
| 480-400   | EKOLOŠKA TAKSA       |  | 1   | primarni      |
| 480-401   | TAKSA ZA KORISC.CEST |  | 1   | primarni      |
| 480-402   | TAKSA ZA GOZDOVE     |  | 1   | primarni      |
| 480-403   | TAKSA ZA PROTIPOZARN |  | 1   | primarni      |
| 480-404   | TAKSA – DRUGA        |  | 1   | primarni      |
| 480-405   | PRISP.ZA ZAPOSLOVANJ |  | 1   | primarni      |
| 480-406   | PRISP.PRIVREDNOJ KOM |  | 1   | primarni      |
| 480-407   | POSL.DAV.,DAV.IZOBR. |  | 1   | primarni      |
| 480-410   | TAKSA:ZN.,ZEMLJ...   |  | 1   | primarni      |
| 480-500   | TEHNICNI PREGLEDI    |  | 1   | primarni      |
| 480-550   | DAVEK NA AVTE        |  | 1   | primarni      |
| 480-560   | DAVEK NA UP. AVTOV   |  | 1   | primarni      |
| 480-600   | TAKSE ZA EMBALAZO    |  | 1   | primarni      |
| 480-700   | DAJATEV NA EMBALAZO  |  | 1   | primarni      |
| 480-800   | DAJATEV NA HOS       |  | 1   | primarni      |
| 480-810   | OKOLJ.D. NA ODP. EE  |  | 1   | primarni      |
| 480-900   | PRISP.ZA INVAL.KVOTO |  | 1   | primarni      |
| 481-000   | VARSTVO OKOLJA       |  | 1   | primarni      |
| 482-000   | DELOVNA PRAKSA       |  | 1   | primarni      |
| 482-010   | DELOVNA PRAKSA-OB.D. |  | 1   | primarni      |
| 483-000   | ŠTIPENDIJE           |  | 1   | primarni      |
| 489-000   | SOCIALNE POMOCI      |  | 1   | primarni      |
| 489-010   | SOCIALNE POMOCI-OB.D |  | 1   | primarni      |
| 490-000   | PREN.STR.V ZALOGE    |  | 1   | primarni      |
| 490-001   | PREN.STR.V ZALOGE DI |  | 1   | primarni      |
| 491-000   | PREN.NEPOS.V.ODH     |  | 1   | primarni      |
| 497-000   | PORABA POLIZDELKOV   |  | 1   | primarni      |
| 498-000   | PORABA POLIZDELKOV   |  | 1   | primarni      |
| 498-100   | PORABA izdelkov      |  | 1   | primarni      |
| 500-000   | AMORT.NEOPR.OS       |  | 1   | primarni      |
| 500-001   | AMORT.ZGRADB         |  | 1   | primarni      |
| 500-002   | AMORT.OPREME         |  | 1   | primarni      |
| 500-003   | AMORT.ORODIJ         |  | 1   | primarni      |
| 500-004   | AMORT. DI            |  | 1   | primarni      |
| 500-010   | PV CO amortizacije   |  | 1   | primarni      |

Vir: Letrika d.d., Seznam primarnih stroškov (interno gradivo), 2013.

**Priloga 3: Seznam sekundarnih stroškov Letrike d.d.**

*Tabela 2: Seznam sekundarnih stroškov*

| Vrs. str. | Oznaka               |  | Tip Vrste Stroška       |
|-----------|----------------------|--|-------------------------|
| 510-001   | AKTIVNOST DELA       |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 510-002   | AKTIVNOST STROJA     |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 510-003   | AKTIVNOST TPZ        |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 510-004   | Skupna aktivnost     |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 510-009   | Prenos pl. aktivnos. |  | 42 razdelitev           |
| 511-001   | DELO KV01            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-002   | DELO KV02            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-003   | DELO KV03            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-004   | DELO KV04            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-005   | DELO KV05            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-006   | DELO KV06            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-007   | DELO KV07            |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 511-008   | Posoja               |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 512-001   | SERVISNO DELO        |  | 43 alokacija aktivnosti |
| 520-001   | VZDRŽEVANJE          |  | 21 interni obračun      |
| 521-000   | Nalog proiz          |  | 21 interni obračun      |
| 521-001   | SERVIS DELO          |  | 21 interni obračun      |
| 521-002   | SERVIS MATERIAL      |  | 21 interni obračun      |
| 521-003   | INTERNE STORITVE     |  | 21 interni obračun      |
| 521-900   | DRUGI PRIHODKI-SUB   |  | 21 interni obračun      |
| 521-901   | FIN. PRIHODKI        |  | 21 interni obračun      |
| 521-902   | FIN. ODHODKI         |  | 21 interni obračun      |
| 521-903   | PREVRED. PRIHODKI    |  | 21 interni obračun      |
| 521-904   | PREVRED.ODHODKI      |  | 21 interni obračun      |
| 521-905   | IZREDNI PRIHODKI     |  | 21 interni obračun      |
| 521-906   | IZREDNI ODHODKI      |  | 21 interni obračun      |
| 525-001   | ODMIKI PRODANIH IZD  |  | 21 interni obračun      |
| 526-001   | RAZVOJ IZDELKOV      |  | 21 interni obračun      |
| 526-100   | STR.ZUN.IZG.&ODP.    |  | 21 interni obračun      |
| 526-501   | MARKETING            |  | 21 interni obračun      |
| 526-701   | SERVISNA STORITEV    |  | 21 interni obračun      |
| 526-702   | STROŠKI SERVISA      |  | 21 interni obračun      |
| 526-801   | REKLAMACIJE          |  | 21 interni obračun      |
| 526-900   | DRUGI PRIHODKI       |  | 21 interni obračun      |
| 526-901   | FIN. PRIHODKI        |  | 21 interni obračun      |
| 526-902   | FIN. ODHODKI         |  | 21 interni obračun      |
| 526-903   | PREVRED. PRIHODKI    |  | 21 interni obračun      |
| 526-904   | PREVRED.ODHODKI      |  | 21 interni obračun      |
| 526-905   | IZREDNI PRIHODKI     |  | 21 interni obračun      |
| 526-906   | IZREDNI ODHODKI      |  | 21 interni obračun      |
| 526-907   | SUPERRABATI          |  | 21 interni obračun      |
| 526-999   | FINANCE CO PA        |  | 21 interni obračun      |
| 530-002   | PRODAJA - cikel 1    |  | 42 razdelitev           |
| 530-003   | RAZVOJ - cikel 1     |  | 42 razdelitev           |
| 530-004   | NABAVA- cikel 1      |  | 42 razdelitev           |
| 530-005   | TEHNIKA - cikel 1    |  | 42 razdelitev           |
| 530-006   | FINANCE- cikel 1     |  | 42 razdelitev           |
| 530-007   | EKO - cikel 1        |  | 42 razdelitev           |
| 530-008   | KADRI- cikel 1       |  | 42 razdelitev           |
| 530-009   | KAKOVOST - cikel 1   |  | 42 razdelitev           |
| 530-010   | UPRAVA - cikel 1     |  | 42 razdelitev           |
| 530-011   | ORG - cikel 1        |  | 42 razdelitev           |
| 530-012   | PRODAJA PE - cikel 1 |  | 42 razdelitev           |

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

| Vrs. str. | Oznaka               |  | Tip Vrste | Stroška                   |
|-----------|----------------------|--|-----------|---------------------------|
| 530-013   | ORG - cikel 1        |  | 42        | razdelitev                |
| 530-014   | RAZVOJ PE- cikel 1   |  | 42        | razdelitev                |
| 530-015   | KAKOVOST PE- cikel 1 |  | 42        | razdelitev                |
| 530-016   | TEHNIKA PE- cikel 1  |  | 42        | razdelitev                |
| 535-001   | PODPORA PR DELO      |  | 42        | razdelitev                |
| 535-002   | PODPORA PR. STROJ    |  | 42        | razdelitev                |
| 535-901   | Otvoritev material   |  | 42        | razdelitev                |
| 535-902   | Otvoritev storitve   |  | 42        | razdelitev                |
| 535-903   | Otvoritev delo       |  | 42        | razdelitev                |
| 535-999   | otvoritev            |  | 42        | razdelitev                |
| 541-001   | Režija SPE           |  | 41        | dodatki splošnih stroškov |
| 541-002   | Režija Podjetja      |  | 41        | dodatki splošnih stroškov |
| 560-001   | VODSTVO SPA CO-PA    |  | 42        | razdelitev                |
| 560-002   | PRODAJA CO-PA        |  | 42        | razdelitev                |
| 560-003   | RAZVOJ CO-PA         |  | 42        | razdelitev                |
| 560-004   | NABAVA CO-PA         |  | 42        | razdelitev                |
| 560-005   | TEHNIKA CO-PA        |  | 42        | razdelitev                |
| 560-006   | FINANCE CO-PA        |  | 42        | razdelitev                |
| 560-007   | EKO CO-PA            |  | 42        | razdelitev                |
| 560-008   | KADRI CO-PA          |  | 42        | razdelitev                |
| 560-009   | KAKOVOST CO-PA       |  | 42        | razdelitev                |
| 560-010   | UPRAVA CO-PA         |  | 42        | razdelitev                |
| 560-011   | ODSTOPANJA SM CO-PA  |  | 42        | razdelitev                |
| 560-012   | DRUGI POSL PRIHODKI  |  | 42        | razdelitev                |
| 560-013   | ORG CO-PA            |  | 42        | razdelitev                |
| 570-001   | COP - zaloga         |  | 31        |                           |
| 570-002   | COP - rezervacija    |  | 31        |                           |
| 570-003   | COP - prihodki       |  | 31        |                           |
| 570-004   | COS - zaloga         |  | 31        |                           |
| 570-005   | COS: rezervacije     |  | 31        |                           |
| 570-006   | COS: prihodki        |  | 31        |                           |
| 570-007   | ZPR: zaloga          |  | 31        |                           |
| 570-008   | ZPR: rezervacije     |  | 31        |                           |
| 570-009   | ZPR: prihodki        |  | 31        |                           |
| 570-010   | REV: prihodki        |  | 31        |                           |
| 570-021   | COP - plan.rel.izgub |  | 31        |                           |
| 570-231   | PREH.KT DELNO PL.KUP |  | 11        |                           |
| 571-001   | Poravnava prihodki   |  | 21        |                           |
| 571-002   | Poravnava popusti    |  | 21        |                           |
| 571-003   | Poravnava stroški    |  | 21        |                           |

Vir: Letrika d.d., Seznam sekundarnih stroškov (interno gradivo), 2013.

## Priloga 4: Organigram po stroškovnih mestih

Slika 3: Organigram po stroškovnih mestih



Vir: Letrika d.d., Organigram po stroškovnih mestih (interno gradivo), 2013.

## Priloga 5: Kosovnica

Slika 4: Kosovnica za izdelek x

**Prikaz kosovnice materiala: Splošni pregled postavk**

Material: 16911623, Obrat: 0026, Alternativa: 1

| Pos. | TIP | Komponenta  | Oznaka komponente | Količina | EM  | PojRazvrš | IDPrP | Sk.      | Skl | PPs                                 | Fan.                     | Veljav.od  | Veljav.do  | Št.spremembe | Št.spr. na | Fik                                 |
|------|-----|-------------|-------------------|----------|-----|-----------|-------|----------|-----|-------------------------------------|--------------------------|------------|------------|--------------|------------|-------------------------------------|
| 0010 | L   | 16100295    | ...               | ...      | KOS | 02        | 7     | 00000001 | 02  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 13.11.2009 | 31.12.9999 | 45795        |            |                                     |
| 0010 | L   | 46100276    | ...               | ...      | KOS | 02        | 7     | 00000002 | 02  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0030 | L   | 15100271    | ...               | ...      | KOS | 00        | 11    | 00000003 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0040 | L   | 15421518    | ...               | ...      | KOS | 00        | 12    | 00000004 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0050 | L   | 16285371599 | ...               | ...      | KOS | 00        | 3     | 00000005 | 01  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0050 | L   | 16285423    | ...               | ...      | KOS | 00        | 3     | 00000006 | 01  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0051 | T   |             | ...               | ...      | KOS |           |       | 00000007 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            | <input checked="" type="checkbox"/> |
| 0060 | L   | 850000282   | ...               | ...      | KG  | 00        | 301   | 00000008 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 03.12.2010 | 31.12.9999 | 49241        |            |                                     |
| 0070 | L   | 15111240    | ...               | ...      | KOS | 00        | 1     | 00000009 |     | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0080 | L   | 15120145    | ...               | ...      | KOS | 00        | 10    | 00000010 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0090 | L   | 870000419   | ...               | ...      | L   | 00        | 302   | 00000011 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0100 | L   | 15301937    | ...               | ...      | KOS | 00        | 5     | 00000012 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0110 | L   | 15301550    | ...               | ...      | KOS | 00        | 4     | 00000013 |     | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0120 | L   | 15301638599 | ...               | ...      | KOS | 00        | 9     | 00000014 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0130 | L   | 15401270599 | ...               | ...      | KOS | 00        | 2     | 00000015 |     | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0140 | L   | 15281160    | ...               | ...      | KOS | 00        | 8     | 00000016 | 03  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |
| 0140 | L   | 15281177    | ...               | ...      | KOS |           |       | 00000017 | 03  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 07.07.2009 | 31.12.9999 | 44608        |            |                                     |

Vir: Letrika d.d., Kosovnica – program SAP (interno gradivo), 2013.

## Priloga 6: Tehnološki plan

Slika 5: Tehnološki plan za izdelek x

**Prikaz Normalni delovni plan: Pregled postopka**

Material: 16911623, Št.skPl: 1, Zaporedje: 0

| Pos. | PodP | Delovno | Obr. | Nad. | Ključ. sta. | Opis | Do                                  | Kla                      | Ra                       | Q                        | Vr                       | Po                       | Osn. količina | En.    | TPZ (priprava) | En. | Vrs. a | Čas stroja | En. | Vrs. a | Čas delavca | En. |
|------|------|---------|------|------|-------------|------|-------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------|--------|----------------|-----|--------|------------|-----|--------|-------------|-----|
| 0008 |      |         | 0026 | PP01 |             | ...  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS 5  | MIN            | TPZ |        | 0,000      | H   | STROJ  | 0,290       | H   |
| 0010 |      |         | 0026 | PP01 |             | ...  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS 10 | MIN            | TPZ |        | 0,542      | H   | STROJ  | 0,542       | H   |
| 0060 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS    |                |     |        |            |     |        |             |     |
| 0080 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS    |                |     |        |            |     |        |             |     |
| 0100 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS 0  | MIN            | TPZ |        | 0,000      | H   |        | 0,000       | H   |
| 0120 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS 0  | MIN            | TPZ |        | 0,000      | H   |        | 0,000       | H   |
| 0180 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS 0  | MIN            | TPZ |        | 0,000      | H   | STROJ  | 0,000       | H   |
| 0181 |      |         | 0026 | EVDM |             | ...  | <input type="checkbox"/>            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |               | KOS    |                |     |        |            |     |        |             |     |

Vir: Letrika d.d., Tehnološki plan – program SAP (interno gradivo), 2013.

## Priloga 7: Vrste aktivnosti in vrste stroškov na izbranem stroškovnem mestu

Slika 6: Vrste aktivnosti in vrste stroškov na stroškovnem mestu Y

| Str. mest: Razsloj.            |          |                   |                |           |
|--------------------------------|----------|-------------------|----------------|-----------|
| Str. mest: Razsloj.            |          | Stanje:20.09.2013 | Stran: 2 / 3   |           |
| Stroškovno mesto/skupin        |          |                   | Stolpec: 1 / 1 |           |
| Odgovorna oseba:               |          | -                 |                |           |
| Obdobje poročanja:             |          | 1 do 12 2013      |                |           |
| Vrste aktivnosti/Stroškovne ko | Dejansko | Plan              | Abs. raz.      | Odmik (%) |
| 70 Proizvodno delo             |          |                   |                | 100,00-   |
| 80 Podpora proizvodnje         |          |                   |                | 100,00-   |
| * DELO Delo delavca            |          |                   |                | 100,00-   |
| 30 Amortizacija                |          |                   |                | 100,00-   |
| 40 Vzdrževanje                 |          |                   |                | 100,00-   |
| 50 Energija                    |          |                   |                | 100,00-   |
| 60 Ostali stroški              |          |                   |                | 100,00-   |
| 80 Podpora proizvodnje         |          |                   |                | 100,00-   |
| * STROJ Strojna ura            |          |                   |                | 100,00-   |
| 70 Proizvodno delo             |          |                   |                | 100,00-   |
| 80 Podpora proizvodnje         |          |                   |                | 100,00-   |
| * TPZ TPZ ura                  |          |                   |                | 100,00-   |
| ** Vsota                       |          |                   |                | 100,00-   |

| Str. mest: Razsloj.       |           | Stanje:20.09.2013 | Stran: 3 / 3   |           |
|---------------------------|-----------|-------------------|----------------|-----------|
| Stroškovno mesto/skupin   |           |                   | Stolpec: 1 / 1 |           |
| Odgovorna oseba:          |           | -                 |                |           |
| Obdobje poročanja:        |           | 1 do 12 2013      |                |           |
| Vrste aktivnosti          | Dej. akti | Dej.tar.          | Nač. akt.      | Plan.tar. |
| DELO Delo delavca         |           |                   |                |           |
| POSOJA Posojanje delavcev |           |                   |                |           |
| STROJ Strojna ura         |           |                   |                |           |
| TPZ TPZ ura               |           |                   |                |           |

Vir: Letrika d.d., Vrste aktivnosti in vrste stroškov na stroškovnem mestu Y program SAP(interno gradivo), 2013.

Slika 7: Seznam stroškov stroja na stroškovnem mestu Y

Vir: Letrika d.d., Seznam stroškov stroja na stroškovnem mestu Y - program SAP(interno gradivo), 2013.

## Priloga 9: Seznam stroškov dela na izbranem stroškovnem mestu

Slika 8: Seznam stroškov dela na stroškovnem mestu Y

| <b>Stroš. mesta: Dejansko/plan/odmik</b> |           |                    |            |                |
|------------------------------------------|-----------|--------------------|------------|----------------|
| <div> </div>                             |           |                    |            |                |
| Stroš. mesta: Dejansko/plan/odmik        |           | Stanje: 20.09.2013 |            | Strani: 2 / 3  |
| Stroškovno mesto/skupin                  |           |                    |            | Stolpec: 1 / 2 |
| Odgovorni:                               |           |                    |            |                |
| Obdobje poročanja:                       |           | 1 do 12 2013       |            |                |
| Vrste stroškov                           | Dej. str. | Plan.str.          | Odm.(abs.) | Odmik (%)      |
| 414-500 IZOBRAŽEVANJE                    |           |                    |            |                |
| 419-560 ŠTUDENTISKI SERVIS               |           |                    |            |                |
| 419-400 STORIITVE AGENCIJE               |           |                    |            |                |
| 443-000 REZERVACIJE POKOJN               |           |                    |            |                |
| 470-000 PLACE - R                        |           |                    |            |                |
| 471-000 NADOMESTILA PLAC -               |           |                    |            |                |
| 472-000 DPZ - R                          |           |                    |            |                |
| 473-000 PREVOZNI STROŠKI -               |           |                    |            |                |
| 473-002 VOZOVNICE - R                    |           |                    |            |                |
| 473-100 PREHRANA - R                     |           |                    |            |                |
| 473-120 MOCNEJŠA HRANA - P               |           |                    |            |                |
| 473-300 REGRES ZA LD - R                 |           |                    |            |                |
| 473-400 JUBILEJNE - R                    |           |                    |            |                |
| 473-410 JUBILEJNE-OBĐ. - R               |           |                    |            |                |
| 473-520 ODPR., JUBIL-PRENOS              |           |                    |            |                |
| 473-610 NAGRADE-OBĐ. - R                 |           |                    |            |                |
| 474-000 PRISPEVKI PLAC - R               |           |                    |            |                |
| 489-000 SOCIALNE POMOCI                  |           |                    |            |                |
| 535-001 PODPORA PR DELO                  |           |                    |            |                |
| 511-008 Posojanje delavcev               |           |                    |            |                |
| * Bremenitev                             |           |                    |            |                |
| 511-008 Posojanje delavcev               |           |                    |            |                |
| * Razbremenitev                          |           |                    |            |                |
| ** Pres./nez.kritje                      |           |                    |            |                |

Vir: Letrika d.d., Seznam stroškov dela na stroškovnem mestu Y - program SAP(interno gradivo), 2013.