

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU BARTEC VARNOST

Ljubljana, julij 2019

ROMANA MATKO

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Romana Matko, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Obvladovanje stroškov v podjetju Bartec Varnost, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Simonom Čadežem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela 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 oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 9.9.2019

Podpis študentke: Matko

KAZALO

UVOD	1
1 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE.....	3
1.1 Vrste poročil	4
1.2 Odločanje na podlagi računovodskih poročil.....	5
2 POMEN IN VLOGA STROŠKOV V PODJETJU	7
2.1 Opredelitev stroškov	7
2.2 Stroškovna mesta in mesta odgovornosti.....	8
2.3 Razporejanje stroškov	12
2.3.1 Neposredni in posredni stroški	13
2.3.2 Sodila za razporejanje stroškov	14
2.3.3 Metode obračunavanja stroškov	15
2.3.3.1 Klasične metode obračunavanja stroškov	15
2.3.3.2 ABC (Activity-based costing) metoda	16
3 FUNKCIJA KONTROLINGA	19
3.1 Opredelitev kontrolinga	19
3.2 Vrste in naloge kontrolinga.....	20
3.2.1 Strateški kontroling	20
3.2.2 Operativni kontroling	21
4 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU BARTEC VARNOST	21
4.1 Predstavitev podjetja	21
4.1.1 Poslanstvo in strateška usmeritev podjetja	23
4.1.2 Poslovna uspešnost podjetja	23
4.1.3 Organizacijska struktura	24
4.2 Sistem razporejanja stroškov v podjetju	25
4.2.1 Oblikovanje stroškovnih mest v podjetju	27
4.2.2 Ključ za razporejanje stroškov v podjetju	29
4.3 Analiza poročila po prodajnih področjih	33
4.4 Izračun stroškov in lastne cene proizvoda.....	41
4.5 Organizacijska umestitev kontrolinga	45
5 UGOTOVITVE IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVE.....	46

SKLEP	48
LITERATURA IN VIRI	49
PRILOGE	53

KAZALO TABEL

Tabela 1: Odločanje notranjih uporabnikov in finančne informacije, ki jih potrebujejo	6
Tabela 2: Razvrstitev stroškov po različnih kriterijih	8
Tabela 3: Vrste mest odgovornosti.....	11
Tabela 4: Namen alokacije stroškov	13
Tabela 5: Primer stroškovnih bazenov in povzročiteljev stroškov	17
Tabela 6: Prikaz stroškovnih mest v podjetju	28
Tabela 7: Razdelitev stroškov SM Tajništvo v odstotkih	30
Tabela 8: Razdelitev stroškov SM Kakovost v odstotkih	31
Tabela 9: Razdelitev stroškov SM Avtopark v odstotkih	31
Tabela 10: 100-odstotni prenos stroškov na SM.....	32
Tabela 11: Prodaja motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih).....	33
Tabela 12: Skupna uspešnost motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)	34
Tabela 13: Prispevek za kritje motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)	35
Tabela 14: Delež stroškov oskrbovalne verige	36
Tabela 15: Delež upoštewane vrednosti iz stroškovnih mest proizvodnje	36
Tabela 16: EBIT motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih).....	38
Tabela 17: Delež neposrednih stroškov prodaje po področjih	39
Tabela 18: Delež posrednih stroškov prodaje po področjih.....	40
Tabela 19: Delež posrednih administrativnih stroškov po področjih.....	40
Tabela 20: Dobiček motorjev pred davki in po davkih za poslovno leto 2017 (v tisočih) .	40
Tabela 21: EBITDA motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)	41
Tabela 22: Podatki o proizvodnji motorja.....	42
Tabela 23: Prikaz izračuna lastne cene z uporabo klasičnega razporejanja stroškov	43
Tabela 24: Prikaz lastne cene v skladu z načeli ABC sistema	43
Tabela 25: Razlika med klasičnim razporejanjem stroškov in ABC sistemom (razlika je v odstotkih glede na klasično razporejanje stroškov).....	44
Tabela 26: Dobiček proizvodnje motorja A in motorja B.....	44

KAZALO SLIK

Slika 1: Aktivnosti managerjev v povezavi z računovodskimi poročili.....	4
Slika 2: Razdelitev stroškov na SM po odstotkih	10
Slika 3: Razdelitev stroškov na SM s pomočjo ključev	10

Slika 4: Primerjava med ABC in klasičnim določanjem stroškov	18
Slika 5: Prihodki od prodaje po letih (v mio)	24
Slika 6: Organizacijska struktura podjetja.....	25
Slika 7: Prikaz stroškovnega sistema v podjetju	26

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Prikaz porazdelitve stroškov v podjetju Bartec Varnost.....	1
Priloga 2: Gross margin za poslovno leto 2017.....	2
Priloga 3: Izkaz poslovnega izida za poslovno leto 2017.....	4

SEZNAM KRATIC

ang. – angleško

ABC – (ang. Activity-Based Costing); Sistem razporejanja stroškov po aktivnosti poslovnega procesa

BME – (ang. Bartec Motors and Electroequipment); Motorji

BSS – (ang. Mining/Oil & Gas); Rudarstvo

CCE – (ang. Control and Connection Equipment); Razvodnice in stikalna oprema

EBIT – (ang. Earning before interest and taxes); Poslovni izid pred obrestmi in davki

EBITDA – (ang. EBIT – (ang. Earning before interest and taxes); Dobiček pred obrestmi, davki, odpisi in amortizacijo

IPI – (ang. Profit and loss statement); Izkaz poslovnega izida

IT – (ang. Information Technology); Informacijska tehnologija

OD – Odhodki dela

PP – Produktno področje

SAP – (ang. Systems, Applications & Products in Data Processing)

SM – (ang. Cost Center); Stroškovno mesto

ZRC – Zasavski računovodski center

WIP – (ang. Work in process); Nedokončana proizvodnja

UVOD

Prisotnost podjetij na trgu in njihov obstanek predstavlja velik izziv in odgovornost podjetnikom. Uspešnost podjetja je zato odvisna od določanja ciljev in jasno opredeljene vizije. Cilji so lahko različni, kot so obstanek na trgu, biti vodilni na določenem področju, najbolj pogosto pa lastniki in posledično managerji stremijo k čim večji dobičkonosnosti. Za doseganje dobička je zelo pomembno poznavanje stroškov, saj jih le tako lahko učinkovito obvladujemo in prispevamo k boljšim rezultatom podjetja.

Informacije o obvladovanju stroškov so koristne v vseh organizacijah, kot so podjetja, vladne enote in neprofitne organizacije in zato večina teh tudi uporablja različne pristope za obvladovanje stroškov (Blocher, Chen, Cokins & Lin, 2005, str. 7).

Managerji se konstanto srečujejo s problemi in njihova naloga je, da jih ustrezno rešujejo. Različni koncepti stroškov zato pripomorejo k reševanju njihovih dilem, čar in umetnost pa je v tem, da znajo za različne managerske dileme poiskati ustrezno tehniko prikazovanja stroškov (Hočevar, 2007, str. 7). Prav tako je njihova naloga, da poznajo različne vrste računovodskih poročil, da znajo razbrati, kaj jim poročilo sporoča. Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2003, str. 23) pravijo, da ob potrebi odločanja nastane potreba po računovodskih in drugih informacijah. Da dobimo koristne informacije, moramo izhajati iz opredelitev problema odločanja in določanja razmer, v katerih ga je treba reševati. Proučiti moramo možne različice in sodila, na podlagi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico (Aver & Čadež, 2009).

Pred nastankom in prebiranjem informacij pa se moramo dobro seznaniti tudi s sistemom upravljanja stroškov. Razumeti moramo nastanek stroškov in poznati terminologijo stroškov, ki je povezana s sistemom. Sistem stroškovnega računovodstva pomeni merjenje in dodeljevanje stroškov stroškovnim objektom. V podjetju morajo torej odgovorni za vzpostavitev sistema biti seznanjeni s stroški, ki v podjetju nastajajo, ki jih potem dodelijo stroškovnim objektom. Stroškovni objekti so lahko različni, kot so produkti, kupci, oddelki, različne dejavnosti itd. (Guan, Hansen & Mowen, 2009).

V večjih podjetjih je pogostejše, da se ne ukvarjajo samo z eno dejavnostjo, ampak njihov vir prihodkov izhaja iz več podobnih ali pa tudi različnih produktov. Vodstvo podjetja na podlagi obstoječih rezultatov posamezne dejavnosti ugotavlja uspešnost le teh in sprejema kratkoročne in dolgoročne načrte. Za zagotovitev ustreznih podatkov o posamezni dejavnosti oz. prodajni enoti je nujno, da je vzpostavitev sistema z opredelitvijo prihodkov in stroškov ustrezna že na samem začetku proizvodnje. Če pa se pojavijo spremembe v povezavi s produktom, je potrebno, da se to upošteva tudi pri dodeljevanju stroškov in se jih zato na novo opredeli. Bolj natančno, govorimo o opredelitvi neposrednih in posrednih stroškov.

Na prvem mestu želimo ugotoviti, ali je v podjetju dobro in razumljivo opredeljen stroškovni nosilec. Igličar in Hočevar (2011) pravita, da se v podjetju sami odločijo, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec, in da je to odvisno od posloводства, kakšne informacije potrebuje za odločanje in kako se stroški razlikujejo po posameznem stroškovnem nosilcu. Prav tako je opredelitev zelo pomembna za ugotavljanje, ali je določen strošek posreden ali neposreden.

Opredelili bomo tudi področje kontrolinga, ki je pomemben element v podjetju, ki tesno sodeluje z managerji in jim z različnimi pristopi pomaga pri njihovih odločitvah. Kontroling ima ključno nalogo tudi pri definiranju stroškovnih mest v podjetju in pomaga pri določitvi ustreznih stroškovnih mest, ki jih podjetje potrebuje za uspešno analizo poslovanja.

V našem delu se bomo osredotočili na prepoznavanje in razporejanje stroškov v proizvodnem podjetju. Srednje veliko podjetje ustvarja produkte, ki se delijo v tri glavne proizvode oz. dejavnosti, to so elektromotorji, elektrooprema in elektrooprema za rudarstvo, za katere se tudi ločeno ugotavlja dobičkonosnost. Podrobneje se bomo lotili analize stroškov in učinkovitost uporabe metode za dodeljevanje stroškov tem produktom. Ker v podjetju prevladuje specifična proizvodnja in manj standardna, je tveganje o ustreznosti dodeljevanja stroškov še toliko večje.

Namen magistrskega dela je preveriti ustreznost metod alokacij stroškov in identificirati možne izboljšave. Pri tem je glavni poudarek na metodi razporejanja po aktivnostih posameznih prodajnih panogah.

Metoda raziskovanja, uporabljena pri izdelavi magistrskega dela, je v prvem delu opisna oz. deskriptivna, ki temelji na proučevanju dosegljive strokovne in znanstvene literature domačih in tujih avtorjev s področja računovodstva, stroškov, njihovega razporejanja in analiziranja. V drugem oz. praktičnem delu magistrskega dela uporabimo deduktivno metodo, s pomočjo katere poskušamo teorijo prenesti na izbrano proizvodno podjetje. Pri izdelavi magistrskega dela nam bo v pomoč teoretično znanje, ki smo ga pridobili v okviru podiplomskega študija, in znanje ter izkušnje, ki smo jih pridobili z izobraževanjem in delom v podjetju. Pomagamo si tudi s podatki, pridobljenimi iz informacijskega sistema podjetja in ostalimi zaposlenimi v podjetju.

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih glavnih poglavij. V prvem poglavju najprej opredelimo računovodske informacije in se osredotočimo na vrsto in pomembnost računovodskih poročil. Drugo poglavje obravnava pomen in vlogo stroškov v podjetju, sem spada podrobna opredelitev stroškov in njihovo razvrščanje. Predstavimo, kako se oblikujejo stroškovna mesta, mesta odgovornosti ter podrobno predstavimo dejavnike, ki so vključeni v učinkovito razporejanje stroškov. V tretjem poglavju predstavimo funkcijo kontrolinga, saj igra pomembno vlogo pri odločanju. V četrtem poglavju podrobno predstavimo podjetje in na praktičnih primerih prikažemo obvladovanje stroškov v podjetju. V zadnjem, petem poglavju podamo ugotovitve in predloge za izboljšave.

1 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE

Podatki oz. informacije so dragocene, lahko povečajo razumevanje in zmanjšajo negotovost, če so točne in pravočasne, specifične in organizirane za namen ter predstavljene v kontekstu, ki daje pomen (Information, brez datuma).

Podjetje je odgovorno za številne različne skupine ljudi, tako znotraj kot tudi zunaj podjetja. Npr. poslovanje podjetja vpliva na življenje managerjev in zaposlenih, stranke pričakujejo zanesljive produkte in storitve po razumni ceni, skupnost pričakuje, da bo podjetje delovalo družbeno odgovorno, lastniki želijo donosnost svojih naložb, upniki pričakujejo plačilo itd. Posamezniki znotraj teh skupin zato uporabljajo računovodske informacije podjetja, ki pomagajo pri oceni poslovanja, sposobnosti izvajanja odgovornosti in pri sprejemanju odločitev, ki zadevajo podjetje. Informacije prihajajo iz poslovnega računovodskega sistema. Računovodski sistem je sredstvo, s katerim so računovodske informacije o poslovnih dejavnostih označene, evidentirane, izmerjene in strnjene tako, da jih je mogoče podajati v računovodskem poročilu (Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh & Simmons, 2019, str. 17).

Računovodske informacije spadajo med kvantitativne vrste informacij, ki so izražene s številkami. Poznamo še kvalitativne informacije, ki pa so pridobljene na podlagi opazovanj, izkušenj, vtisov in podobnega (Igličar & Hočevár, 2011, str. 21).

Čadež in Hočevár (2008) menita, da stroškovno računovodstvo postaja v sodobnem poslovnem okolju osrednja informacijska služba. Stroškovno računovodstvo je temelj za finančno in poslovodno računovodstvo ter zagotavlja takšne informacije o stroških, ki bodo managerjem omogočale učinkovitejše in ustrežnejše poslovanje. Stroškovno računovodstvo ni nujno ali zakonsko določeno, je pa za poslovanje v močno konkurenčnem okolju in v povečanem obsegu potreb učinkoviti sistem spremljanja in načrtovanja stroškov.

Prav tako o poslovodnem in finančnem računovodstvu kot o vejah računovodskega sistema, ki omogočata pripravo poročil za različne skupine ljudi, govorijo Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh in Simmons (2019).

Poslovodno računovodstvo je namenjeno notranjim uporabnikom in daje managerjem informacije, ki jim pomagajo pri načrtovanju poslovanja in vrednotenju poslovnih dejavnosti. Spreminjajoče se poslovno okolje od managerjev zahteva sprejemanje težkih odločitev, za katere potrebujejo informacije, ki jim pomagajo biti konkurenčni na globalnem trgu, kjer se tehnologija in metode proizvodnje konstanto spreminjajo. Managerji lahko informacije zahtevajo »po meri«, npr. v evrih, enotah, delovnih urah, proizvedenih količinah itd., odvisno od tega, kaj je koristno za njihovo odločanje. Čadež (2006) omenja, da poslovodno računovodstvo ni podrejeno zahtevam zunanjega poročanja

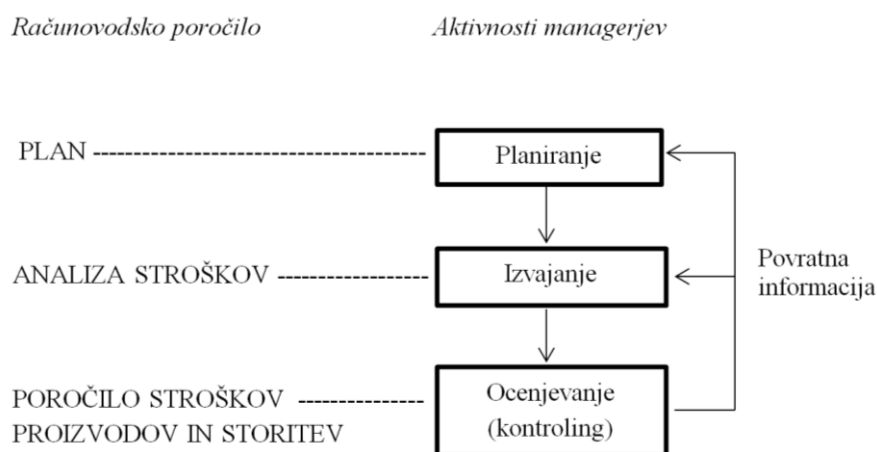
in zato so podatki lahko manj objektivni in točni ter večinoma temeljijo na napovedih in ocenah, upoštevajo pa tudi oportunitetne stroške.

Finančno računovodstvo je namenjeno zunanjim uporabnikom, ki analizirajo poslovanje podjetja s pomočjo finančnih poročil. Da uporabniki lahko interpretirajo poročila podjetij, morajo slediti določenim smernicam ali pravilom, ki jih poznamo kot splošno sprejeta računovodska načela. Informacije so v finančnih poročilih podane v valutah, kot so evro, dolar itd., odvisno od države (Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh & Simmons 2019). Poleg zunanjim uporabnikom finančno računovodstvo služi tudi managerjem, saj velikokrat lastniki prav računovodske izkaze uporabljajo kot merilo uspešnosti managerjev (Čadež, 2006, str. 1).

1.1 Vrste poročil

S sprejemanjem odločitev, postavljanjem ciljev, raziskovanjem trga in zbiranjem sredstev managerji ključno vplivajo na uspešnost podjetja. Da dosežejo cilje in uspešno poslovanje podjetja, uporabljajo računovodske informacije, ki jim pomagajo pri njihovih aktivnostih, kot so planiranje, izvajanje in ocenjevanje poslovanja (Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh & Simmons, 2019, str. 20). Na podlagi teh informacij torej lahko sprejemajo odločitve ter postavljajo plane oz. cilje za naprej. Osnovna poslovodno računovodska poročila, prikazana v sliki 1, so plan, analiza stroškov in poročilo stroškov proizvodov in storitev.

Slika 1: Aktivnosti managerjev v povezavi z računovodskimi poročili



Vir: Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh & Simmons (2019, str. 20).

Kot smo že omenili, so managerji notranji uporabniki računovodskih informacij, medtem ko zunanji uporabniki računovodskih informacij, kot so lastniki, investitorji, kupci itd., uporabljajo računovodske informacije, ki jih pripravlja finančno računovodstvo. Za vse

subjekte je osnova za finančno računovodstvo sistem dvojnega knjigovodstva, iz katerega so izpeljane ključne finančne izjave, kot sta izkaz finančnega položaja oz. bilanca stanja in izkaz poslovnega izida (Maynard, 2017, str. 3).

Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida sta računovodska izkaza in spadata med računovodski del Letnega poročila o poslovanju, ki ga podjetja oz. organizacije pripravljajo ob zaključku poslovnega leta. Med računovodske izkaze spadata tudi izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Poleg računovodskega dela Letno poročilo vsebuje tudi poslovni del, ki vključuje uvodno predstavitev, dosežke, vizijo in strategijo, podatke o prodaji, različne kazalnike uspešnosti itd. Letno poročilo je dostopno zunanjim in notranjim uporabnikom in je objavljeno v javnih bazah. Mayr in Kamenšek (brez datuma) opozarjata, da moramo biti pri branju poslovnega dela poročila pazljivi, saj je pogosto njihov namen sporočiti bralcu določene ciljno usmerjene vsebine in zato so včasih nepopolna in kot taka lahko tudi zavezujoča. To pa ne velja za računovodski del poročila, ki je objavljen tudi v drugih javnih bazah. Da bi bile informacije, ki nam jih podaja računovodsko poročilo, za nas koristne, moramo razumeti njihovo vsebino. To pomeni, da moramo razumeti tehniko sestave računovodskega poročila oz. moramo poznati jezik, v katerem je sestavljeno. Ker je bilo želeno, da bi različna podjetja v različnih dejavnostih uporabljala enotne kriterije oz. merila pri vrednotenju in predstavljanju poslov v računovodskih poročilih, so bili sprejeti računovodski standardi. Ti določajo, kakšna so pravila skrbnega vodenja poslovnih knjig, torej urejajo temeljna načela in metode v zvezi z računovodstvom (Podbevšek, brez datuma, str. 3).

1.2 Odločanje na podlagi računovodskih poročil

V globalnem okolju, kakršnega poznamo danes, je veliko različnih vrst poslovnih subjektov s širokim razponom skupin, ki jih zanimajo računovodske informacije. Odločanje in računovodski informacijski sistem sta interaktivna, kar pomeni, da računovodja zbira informacije o podjetju (najde, zbira, razlaga in organizira) in te informacije posreduje notranjim in zunanjim uporabnikom, da jim pomaga pri odločanju. Na dejavnost podjetja vplivajo odločitve, ki so posledice za nastale računovodske informacije v podjetju, kar se odraža, ko se računovodski proces informiranja in ponovne komunikacije ponovno ponovi (Cunningham, Nikkolai, Bazzley, Kavanagh & Simmons, 2019, str. 39). Podbevšek (brez datuma, str. 1) meni, da dobro korporativno upravljanje sloni na razumljivih in resničnih informacijah. Da to dosežemo, je pomembno, da se skozi celotno organizacijo vzpostavijo ustrezne kontrole posameznih procesov, ki seveda segajo tudi na področje poročanja. Poleg odgovornosti v procesu odločanja v organizaciji moramo zagotoviti tudi transparentnost, zanesljivost in poštenost.

Finančna poročila, ki jih lahko pridobijo zunanji uporabniki, vsebujejo podatke, ki so se zgodili v preteklosti. Zunanjemu uporabniku so ti podatki v pomoč, ko poskuša predvideti, kaj se lahko zgodi v prihodnosti. Na drugi strani pa notranji uporabniki oz. vodstvo

podjetja finančne informacije potrebuje, da lahko učinkovito vodi in nadzoruje svoje poslovanje. Poleg finančnih informacij, kaj se je zgodilo, pa potrebujejo tudi informacije, ki so usmerjene v prihodnost.

Ključno vprašanje, ki se danes pojavlja pri finančnem poročanju oz. pri uporabnosti finančnih informacij v odločitvah, je, kdo se ukvarja s poslovnimi subjekti in za kakšen namen zunanji uporabniki želijo informacije, kaj bodo z njimi storili, in katere odločitve bodo sprejeli (Maynard, 2017).

Tabela 1 prikazuje glavne zunanje skupine ljudi, za katere je verjetno, da se zanimajo za finančne podatke, ki jih zagotovi poslovni subjekt.

Tabela 1: Odločanje notranjih uporabnikov in finančne informacije, ki jih potrebujejo

Uporabnik	Odločitev	Potrebne finančne informacije
Vlagatelji	Nadaljevanje investiranja? Umik investiranja? Povečati investiranje?	Donosnost naložb, sposobnost plačevanja donosov vlagateljem, vrednost naložb, vodenje naložb.
Posojilodajalci	Posojilo ali ne? Zaračunane obresti? Varnost?	Zmožnost odplačevanja posojil ob zapadlosti, zmožnost plačevanja obresti ob zapadlosti, varnost posojil.
Dobavitelji	Prodaja blaga ali storitev podjetju?	Sposobnost plačevanja dolgovanj plačil, prihodnost poslovanja za nadaljnjo dobavo.
Kupci	Nabava blaga ali storitev podjetju?	Ali je podjetje varen vir dobave za ponovne nakupe in poprodajne storitve.
Zaposleni	Nadaljevanje zaposlitve?	Dolgoročna prihodnost in stabilnost podjetja, sposobnost zagotavljanja ustreznih ravni plačila, upokojevitve in druge zaposlitvene možnosti.
Vlada	Je podjetje plačalo ustrezne davke? Drugi oddelki oz. agencije poslujejo v skladu s prepisi in dajo na voljo ustrezne informacije?	Poslovni dobiček Podrobnosti o zaposlenih Različnost poročil in statističnih podatkov
Javnost	Različne odločitve, npr. ali naj bi podjetje prispevalo k lokalnemu gospodarstvu ali pa bi ga bilo treba raziskati, ker so njegove prakse škodljive za okolje.	Različnost poročil in statističnih podatkov

Vir: Maynard (2017, str. 7).

V nadaljevanju bo naša vsebina bolj povezana s poročili in analiziranjem le teh, ki so v pomoč pri odločitvah notranjim uporabnikom. Odločitve, ki jih sprejemajo managerji podjetij, so izredno pomembne za poslovni subjekt sam, za zaposlene, stranke in družbo

nasploh. Manager s pomočjo pripravljenih računovodskih poročil ugotavlja na primer, kateri izdelki so bili uspešni in zato se lahko odloči, katere izdelke postopoma odpravi ali pa katere je treba bolj spodbujati (Clarke, 2002, str. 5).

2 POMEN IN VLOGA STROŠKOV V PODJETJU

Računovodje opredelijo stroške kot vir, ki je žrtvovan ali opuščen, da bi dosegli določen cilj. Strošek se običajno meri kot denarni znesek, ki ga je treba plačati za pridobitev blaga ali storitve (Horngren, Datar & Foster, 2003, str. 30).

Peljhan in Tekavčič (2004) navajata, da je v podjetju obvladovanje stroškov v pomoč pri izboljševanju poslovnih učinkov in procesov, ker opozarja na aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti, in ponuja ustrezna orodja za zmanjšanje ali odpravo opravljanja teh aktivnosti. Današnje obvladovanje stroškov zahteva poznavanje poslovnega in stroškovnega računovodstva. Vodje podjetja, ki se trudijo obvladovati stroške, morajo zelo dobro poznati vse poslovne procese in celotno verigo vrednosti, saj drugače ne morejo meriti in obvladovati tistega, česar ne razumejo.

2.1 Opredelitev stroškov

V življenju vsakodnevno velikokrat govorimo o stroških kot o tistem, kar nas je nekaj stalo. Vendar stroški niso isto kot izdatki. Izdatki so zmanjšanje denarnih sredstev podjetja, ki sooblikujejo denarni tok podjetja in ne vplivajo na višino poslovnega izida, ki lahko prikazuje dobiček ali izgubo (Čadež & Hočevar, 2008, str. 7; Tekavčič, 1997, str. 14). Če smo natančni, višino poslovnega izida določa razlika med prihodki in odhodki, pri čemer so odhodki opredeljeni kot stroški, ki se nanašajo na prodane količine poslovnih učinkov. Moramo pa vedeti, da vsi izdatki niso stroški (npr. nakup zemljišča), da obstajajo stroški, ki niso izdatki (npr. amortizacijski stroški), da poznamo stroške, ki niso odhodki (npr. stroški, ki se zadržujejo v zalogah), in obstajajo tudi odhodki, ki niso stroški (npr. odpisane terjatve, ki se pojavljajo med izrednimi odhodki) (Tekavčič, 1997, str. 14).

Stroški so pomemben sestavni del vodenja evidenc v organizacijah, vendar se ne zbirajo zaradi njih samih. Zbirajo se zaradi managerjev in njihovih odločitev (Snyder & Davenport, 1997, str. 159).

Poznamo različne uporabljene kriterije za razvrščanje stroškov. Hočevar, Čadež in Novak (2012, str. 10) in Tekavčič (1997, str. 18) so stroške po različnih kriterijih razvrtili tako, kot prikazuje tabela 2.

Tabela 2: Razvrstitev stroškov po različnih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Kategorije stroškov
1. Izvor glede na prvine poslovnega procesa	Stroški predmetov dela (materiala) Stroški delovnih sredstev (amortizacija) Stroški dela Stroški storitev
2. Obdobje vplivanja na poslovni izid	Stroški, ki se zadržujejo v zalogah Stroški obdobja Zapadli stroški Nezapadli stroški
3. Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov)	Stalni stroški (nujni, odpravljlivi) Spremenljivi (napredujoči, sorazmerni, nazadujoči) Omejeno stalni stroški Omejeno spremenljivi stroški
4. Pripisovanje stroškovnim nosilcem	Neposredni (direktni) stroški Posredni (splošni, indirektni) stroški
5. Poslovne funkcije	Stroški proizvodnje Stroški nabave, prodaje, uprave
6. Obdobje nastanka stroškov	Obračunski (uresničeni) stroški Načrtovani (planirani) stroški
7. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	Dejanski stroški Ocenjeni stroški (normalni) Standardni stroški
8. Koncepti, pomembni za odločanje	Obvladljivi stroški Razlikovalni (diferenčni) stroški Nepovratni stroški Izogibni (izbežni) stroški Okoliščinski (oportunitetni) stroški Odločilni (relevantni) stroški

Vir: Hočevar, Čadež & Novak (2012, str. 10); Tekavčič (1997, str. 18).

2.2 Stroškovna mesta in mesta odgovornosti

V nadaljevanju se bomo večkrat srečali s pojmom stroškovna mesta, ki ga Slovenski računovodski standardi z dodanimi pravili skrbnega računovodenja opredelijo in razložijo kot namensko, prostorsko in stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih lahko razporejamo na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 312). Turk in Melavc (1998, str. 65) govorita o poslovnem učinku kot o stroškovnem nosilcu, kot so proizvodi ali opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani. Stroškovni nosilec je torej lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov, serija poslovnih učinkov, posamezni poslovni učinki ali del poslovnega učinka. Slovenski računovodski standardi z dodanimi pravili skrbnega računovodenja omenjajo poslovne učinke kot končne stroškovne nosilce, ki so

namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva iste organizacije. Poslovni učinki kot začasni stroškovni nosilci pa so namenjeni ustvarjanju končnih poslovnih učinkov (npr. polproizvodi, sestavni deli, različne notranje storitve itd.) (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 313).

Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodne dejavnosti. Lahko pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošne dejavnosti. V primeru, da je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba ločiti temeljna in splošna stroškovna mesta (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 313).

Robnik (2008, str. 41) stroškovna mesta z vidika razporejanja stroškov loči:

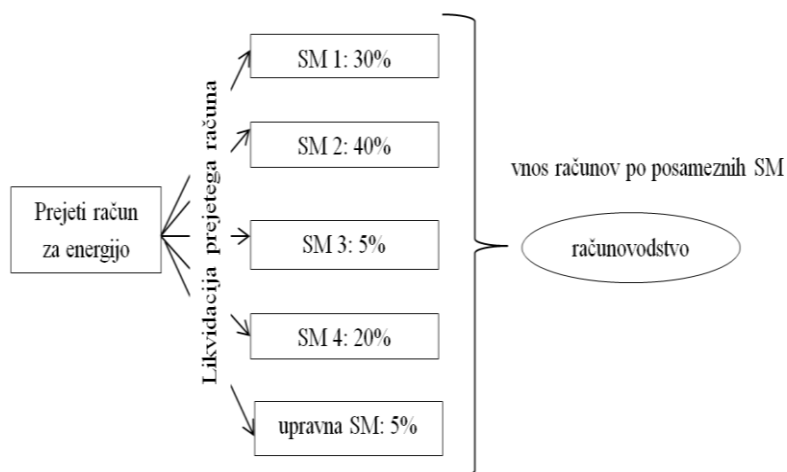
- izvirne stroške, ki jih lahko takoj razporedimo na temeljna stroškovna mesta, saj jih lahko neposredno povežemo s stroškovnim mestom;
- izvedene stroške, ki jih usmerimo na splošna stroškovna mesta, saj jih ne moremo neposredno razporediti na temeljna stroškovna mesta.

V podjetju je zelo pomembno pravilno definiranje stroškovnih mest in zato ima tu ključno nalogo kontroling, ki pomaga določiti ustrezna stroškovna mesta. Funkcijo kontrolinga bomo bolje spoznali v nadaljevanju. Robnik (2008, str. 40) meni, da moramo z vzpostavljenimi stroškovnimi mesti omogočiti popolnejši pregled stroškov, ki odpadejo na posamezne stroškovne nosilce in preglede gibanja stroškov na področjih, za katera je nekdo odgovoren.

Velikokrat se zgodi, da ima podjetje premalo ali pa preveč stroškovnih mest. Spremljanje dogodkov je bolje beležiti na ustrezno manj zapleten način, kot pa da za vsak nov dogodek ustvarimo novo stroškovno mesto. To privede do neučinkovitega spremljanja, analiziranja ter tudi kontroliranja dogodkov v podjetju (Lipovšek, brez datuma). Število stroškovnih mest je lahko odvisno od velikosti podjetja, organizacije podjetja, posebnosti ustvarjanja poslovnih učinkov, uporabljene metode obračunavanja stroškov po stroškovnih nosilcih ali pa od oblik kontroliranja poslovanja (Robnik, 2008, str. 40).

Sliki 2 in 3 prikazujeta dva različna primera, kako lahko spremljamo npr. strošek energije (plin, elektrika).

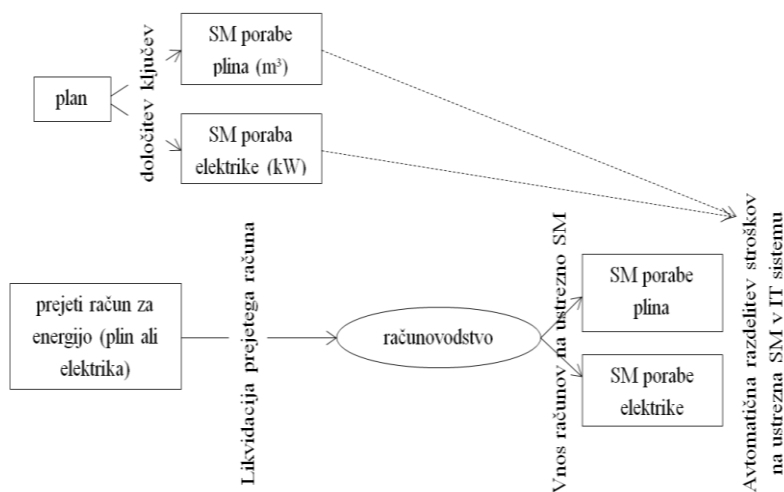
Slika 2: Razdelitev stroškov na SM po odstotkih



Vir: Lipovšek (brez datuma).

Slika 2 prikazuje enostaven primer prejetega računa in razdelitev stroškov po odstotkih na stroškovna mesta. Težava lahko nastane pri določitvi ustreznega odstotka za določeno stroškovno mesto, ki lahko privede do netočnih podatkov.

Slika 3: Razdelitev stroškov na SM s pomočjo ključev



Vir: Lipovšek (brez datuma).

Z določitvijo ključev v planu, kot prikazuje slika 3, zagotovimo preprostejši sistem beleženja stroškov. V tem primeru je najbolj ustrezen ključ m^3 in kW. Odgovorna oseba prejeti račun potrdi, v računovodstvu mu dodelijo ustrezen konto in ga vnesejo v IT (informacijska tehnologija, v nadaljevanju IT) sistem, ki vse ostalo naredi sam.

Managerji svojih dolžnosti praviloma ne morejo izvajati sami, zato so prisiljeni del svojih dolžnosti prenašati na sodelavce. S tem ko se začne prenos dolžnosti, se hkrati prenaša tudi

odgovornost za izvedbo prenesene dolžnosti, vendar tako, da nadrejena instanca še vedno ostane odgovorna za izpolnitev celotne svoje dolžnosti. Nastane t. i. sistem računovodske odgovornosti, ki je v podjetjih organiziran s ciljem zagotoviti primerjanje med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah t. i. mestih odgovornosti podjetja (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 213). Slovenski računovodski standardi z dodanimi pravili skrbnega računovodenja mesto odgovornosti opredelijo kot mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju, ki ga zaseda nosilec odgovornosti, ki ne odgovarja samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 313). Stroške lahko razporejamo tudi po mestih odgovornosti in se razlikujejo od njihovega razporejanje po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Nosilec odgovornosti mora torej na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 219). Omenjajo različne vrste mest odgovornosti, prikazane v tabeli 3, ki jih lahko ločimo glede na to, ali se vložki in izločki mesta odgovornosti dajo izraziti vrednostno oziroma z denarnimi enotami.

Tabela 3: Vrste mest odgovornosti

MESTO ODGOVORNOSTI	MERILO
Stroškovno (odhodkovno)	Vložki, ki se merijo v denarnih enotah, njegovi izločki pa so izraženi v nedenarnih enotah.
Dobičkovno	Uspešnost kot razlika med prihodki in odhodki.
Naložbeno	Donosnost naložbe
Prihodkovno	Uspešnost kot obseg prodaje

Vir: Hočevar, Čadež & Novak (2012, str. 219).

Ker naša tema daje poudarek stroškom, nas bolj podrobno zanima stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti.

Za managersko ugotavljanje odgovornosti zaposlenih je zanimiv namen ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih, ki omogoča pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katere je kdo odgovoren. Ker za znesek stroškov ne morejo odgovarjati proizvodi, ampak lahko odgovarjajo le ljudje, lahko postavimo vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po stroškovnih mestih, kjer je zanje nekdo odgovoren. Stroškovna mesta odgovornosti lahko ločimo na dve osnovni podskupini (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 222):

- **Standardna stroškovna mesta odgovornosti** znesek stroškov, potreben za doseg naloge mesta, lahko določijo tehnološko oz. se lahko določijo standardni stroški za določena opravila. Za te vrste stroškovnih mest velja, da mora manager poleg

stroškovnega kriterija, ki prevladuje, skrbeti tudi za ustrezno kakovost izločka. Takšna vrsta mesta odgovornosti je npr. proizvodni oddelek.

- **Diskrecijska ali razsodnostna stroškovna mesta**, pri katerih ni mogoče stroškov določiti na podlagi tehnoloških standardov in ni očitne povezave med vložki in izločki, ampak so stroški predmet managerske presoje ali diskrecije in od tod tudi ime (Flamholtz, 1996, str. 133). Obstajajo enote v podjetju, ki imajo izločke, ki jih ne moremo meriti z denarnimi enotami, to so npr. pravni, računovodski, prodajni in razvojni oddelek. V teh oddelkih je nadzor nad stroški omejen na obseg, ki ga določa predračun stroškov za te oddelke (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 222).

2.3 Razporejanje stroškov

V podjetju se srečamo z večjimi razlogi, ki spodbujajo ustrezno razporejanje posrednih stroškov: ustvariti informacije za boljše gospodarske odločitve, motivirati vodje in zaposlene, upravičiti stroške ali izračunati povračilo in merjenje prihodkov in sredstev za poročanje zunanjim uporabnikom (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, str. 138). Finančno poslovanje mora oblikovati stroške tako, da dajo optimalno odločitev spodbujanja vseh ravni upravljanja odločitev, ki so optimalne iz organizacijske perspektive (Snyder & Davenport, 1997, str. 159).

Boljše gospodarske odločitve se zgodijo, ko managerji poskušajo bolje razumeti »resnične« stroške določenega izdelka ali storitve. Rezultat boljšega ekonomskega znanja pa naj bi bile boljše odločitve in oblikovanje cen. Npr. skoraj vse storitve zahtevajo več vložkov kot inkrementalni stroški neposrednega dela in neposrednih materialov. Tudi nezmožnost vključitve povečanja stroškov, kot so npr. stroški uprave, vodi vodje do podcenjevanja novih storitev. Posledično se zahteva ali načrtuje manj denarja, kot bi ga sicer potrebovali za izvajanje storitev, in zato so bolj obremenjena sredstva iz drugih programov (Snyder & Davenport, 1997).

V primeru, ko gre za motiviranje, bi moral biti izid dodeljevanja takšen, da bi spodbujal nižje ravni managerjev in tudi zaposlene, da bi se obnašali tako, kot da bodo še naprej del organizacije. Npr. višje vodstvo želi povečati uporabo notranjih virov za obdelavo podatkov v svojem oddelku. Posamezni oddelki lahko na podlagi zneska storitev obdelave podatkov, ki so jim na voljo, ocenijo pavšalni znesek. Ker oddelek plača storitev ne glede na to, kako pogosto jih uporabljajo, jih spodbuja, da jih uporabljajo za popolno korist dodeljenih stroškov (Snyder & Davenport, 1997).

Posredni stroški določenega stroškovnega cilja so s stroškovnim ciljem povezani, ampak jih ni mogoče izslediti na ekonomsko izvedljiv ali stroškovno učinkovit način. Posredni stroški so pogosto v velikem odstotku dodeljeni stroškovnim objektom, kot so proizvodi, distribucijski kanali in stranke (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, str. 138). V tabeli 4 lahko vidimo prikazan namen za razporeditev posrednih stroškov takšnim stroškovnim objektom.

Tabela 4: Namen alokacije stroškov

Namen	Prikaz
Ustvariti informacije za boljše gospodarske odločitve	Odločitve o novih ponudbah Odločitve o »izdelati sam« ali kupiti od dobavitelja Odločitve o prodajni ceni za produkte, izdelane po meri
Motivirati vodje in zaposlene	Spodbujati oblikovanje izdelkov, ki so enostavnejši za izdelavo ali cenejši za servisiranje. Spodbujati prodajnike k prodaji izdelkov ali storitev z visokimi maržami.
Upravičiti stroške ali izračunati povračilo	Proizvodi s »pošteno« ceno so večino določeni z vladno obrambno pogodbo. Za izračun povračila podjetju, ki plača odstotek prihranka stroškov, ki izhajajo iz njihovih priporočil.
Merjenje prihodkov in sredstev za poročanje zunanjim uporabnikom	Prikaz stroškov v finančnem poročanju za delničarje, imetnike obveznic itd. (Splošno sprejeta računovodska načela; stroški, ki jih je mogoče izmeriti, vključujejo stroške proizvodnje, ampak izključujejo stroške trženja, distribucije in servisa).

Vir: Bhimani, Horngren, Datar & Foster (2008, str. 138).

2.3.1 Neposredni in posredni stroški

Določanje neposrednih stroškov, ki se nanašajo na posamične stroškovne nosilce, je dokaj enostavno in hitro. Snyder in Davenport (1997, str. 159) pravita, da so neposredni stroški tisti stroški, ki jih je mogoče izslediti do ločenih stroškovnih ciljev. Posredni stroški pa se morajo razporejati in prenašati na različne stroškovne nosilce ali namene, kar pomeni, da jih stroškovnim nosilcem ne moremo vnaprej določiti v nesporno določljivem znesku (Perner, 2009). Posredne stroške posameznim proizvodom ali storitvam dodelimo s pomočjo različnih podlag, kot so ključi, razdelilniki ali odstotki. Posredne stroške imenujemo tudi skupni (splošni stroški), saj so skupni več proizvodom ali storitvam (posredni stroški materiala, storitev, amortizacije, dela) (Robnik, 2008).

Narsis (2009) pravi, da so stroški, ki nastanejo pri izdelavi izdelka, razdeljeni na tiste, ki so znani kot elementi stroškov. Elementi stroškov so zato primarna klasifikacija stroškov glede na dejavnike, na podlagi katerih nastanejo izdatki. Elementi stroškov so material, delo in stroški, ki se ponovno razdelijo na neposredno ali posredno postavko ali stroške.

Materiali so snovi, iz katerih so izdelki narejeni. Lahko so surovina ali pa proizvodni izdelek.

- Neposredni materiali so tisti, ki jih je mogoče neposredno identificirati v izdelku in jih je mogoče na primeren način meriti in neposredno vključiti v izdelek. Ti materiali neposredno vstopajo v proizvod in tvorijo del končnega izdelka (npr. les pri izdelavi pohištva, tkanine pri izdelavi oblek itd.).

- Posredni materiali so tisti materiali, ki običajno niso del končnega izdelka. To so različni materiali, ki jih ni mogoče dodeliti, ampak jih je mogoče razdeliti oz. dodeliti na stroškovna mesta ali stroškovne nosilce (npr. maziva, bombažni odpadki, olja itd.).

Delo je človeški napor oz. prizadevanje, da materiale pretvorimo v končne izdelke.

- Neposredno delo je delo, ki ima aktivno in neposredno vlogo v proizvodnji določenega blaga. Plače takšnega dela se imenujejo neposredne plače.
- Posredno delo je delovna sila, ki se uporablja za opravljanje dela, povezanega z blagom ali opravljenimi storitvami. Takšno delo ne spremeni konstrukcije, sestave ali stanja proizvoda. To so npr. plače delodajalcev, plače prodajalcev, direktorski honorarji itd.

Stroški

- Neposredni stroški so stroški, ki se lahko neposredno, odločno in v celoti dodelijo stroškovnim mestom ali stroškovnim nosilcem (npr. stroški posebnih risb, orodja za določen izdelek, najem posebnih orodij, ki jih zahteva določeno delo itd.).
- Posredni stroški so stroški, ki jih ni mogoče neposredno, odločno in v celoti dodeliti stroškovnim mestom ali stroškovnim nosilcem. Razdelimo jih v tri skupine:

Proizvodni stroški, ki nastanejo v tovarni in se nanašajo na obratovanje tovarne (npr. najemnina, zavarovanje prostorov v tovarni, poraba energije v tovarni itd.).

Pisarniški stroški, ki se imenujejo tudi administrativni stroški (npr. najem pisarne, poštnina in telegrami, bančni stroški, revizijska pomoč, pohištvo itd.).

Stroški prodaje in distribucije so stroški, ki so nastali pri trženju izdelka, pri zavarovanju naročil za izdelke in za prizadevanje pri iskanju in zadrževanju kupcev (npr. stroški oglaševanja, potni stroški itd.).

2.3.2 Sodila za razporejanje stroškov

Način razporejanja stroškov se je v preteklosti zelo spreminjal. Potreba po razporejanju stroškov se pojavi, ko imata dva ali več izdelkov ali dve ali več storitvi skupne stroške. Določiti moramo, koliko teh skupnih stroškov je treba uporabiti za izdelek ali storitev A in koliko za izdelek ali storitev B in C. Storitve, kot so administracija, računovodstvo, skladiščenje, inženiring, nabava itd., so lahko povezane z različnimi izdelki ali storitvami in so lahko zbrane v stroškovnih bazenih in potem dodeljene proizvodnji ali storitvi na podlagi razumne osnove, kot so npr. število zaposlenih v predelovalnih dejavnostih ali ocenjeni znesek opravljene storitve za splošno naročilo itd. (Doost, 1996, str. 14). Temeljni problem pri določanju stroškov izdelkov ali storitev je odločitev, kako naj bodo posredni stroški dodeljeni skupnim stroškom izdelka ali storitve. Postopek odločanja je v

računovodski literaturi naveden kot razporeditev stroškov in kot splošno pravilo zahteva tri korake (Snyder & Davenport, 1997, str. 159):

Izbira stroškovnega cilja, ki mu bodo posredni stroški dodeljeni. Stroškovni cilj je karkoli znotraj organizacije, za kar se ločeno meri stroške. Npr. stroškovni cilj so lahko dejavnosti, nad katerimi ima kontrolo vodja, ni pa kontrola nujno značilna za stroškovni cilj.

Zbrati obseg posrednih stroškov (skupino stroškov), ki so povezani z določenim stroškovnim ciljem. Posredni stroški so skupni različnim vrstam stroškovnih ciljev in ne morejo biti preprosto in neposredno vezani na eno samo stroškovno enoto.

Izbrati način povezovanja stroškov s ciljem. S podatki o stroških je običajno težko delati. Najti dobro povezavo med posrednimi stroški in produkti ali storitvami zahteva uporabo posrednih stroškov na podlagi ene ali več neodvisnih spremenljivk, ki so znane kor osnova za dodelitev. Tipičen primer osnove za dodelitev splošnih stroškov je neposredna delovna ura, z osnovno predpostavko delovni čas, ki je razumen kazalnik drugih nastalih stroškov.

Ta postopek odločanja o razporeditvi stroškov se zdi preprost, ampak v resnici dodelitev zahteva več kot algoritemsko aplikacijo stroškov (Snyder & Davenport, 1997, str. 159).

2.3.3 Metode obračunavanja stroškov

Poznamo različne vrste obračunavanja stroškov. Največkrat jih ločimo na tradicionalne metode in ABC (ang. Activity-based costing) metodo. Lucey (2003) omenja metode obračunavanja stroškov, ki so oblikovane tako, da ustrezajo načinu proizvodnje, ali predelave proizvodnje, ali načinu zagotavljanja storitev. Takšne metode so npr.: stroški dela (ang. job costing), stroški serije (ang. batch costing), stroški pogodbe (ang. contract costing) in stroški postopka (ang. process costing).

2.3.3.1 Klasične metode obračunavanja stroškov

Namen obračunavanja **stroškov dela** je vodenje ločenih evidenc stroškov za vsako posamezno delo. Metoda stroškov dela je primerna, kadar so delovna mesta, na katerih se opravlja delo, edinstvena, torej niso standardna. Pogosto so zato kreirana posebna naročila (npr. naročilo avta s strani kupca). Delovna mesta se med seboj razlikujejo in zahtevajo beleženje različnih količin dela, materiala in splošnih stroškov, ki se porabijo, zato je treba ohraniti ustrezen zapis o njegovih stroških. Izračun stroškov dela se običajno opravi na osnovni absorpciji, pri čemer se vsi režijski stroški dodelijo poslu. Namen obračunavanja stroškov dela je vodenje ločenih evidenc stroškov za vsako posamezno delo. Ta metoda je drag sistem, ki ga je priporočljivo uporabljati samo v določenih okoliščinah, kadar je to res potrebno (Izhar & Hontoir, 2001, str. 226).

Stroški serije je oblika obračunavanja stroškov, ki se uporablja, kadar se količina enakega izdelka proizvaja skupaj kot serija. Splošni postopki so podobni kot pri obračunavanju stroškov dela. Serija je obravnavana kot delo med proizvodnjo in različnimi stroški (material, delo, splošni stroški), zbranimi na običajen način. Ko je serija zaključena, se skupni stroški serije delijo s številom proizvedenih dobrih izdelkov in dobimo povprečne stroške na izdelek. Metoda za obračunavanje stroškov serije se pojavlja v različnih panogah (Lucey, 2003, str. 29).

Kadar je delo, ki je vezano na dolgoročno pogodbo in zajema več obračunskih obdobj, potem uporabimo metodo **stroškov pogodbe**. Npr. v gradbeništvu in ladjedelništvu so stroški dela bolj zapleteni, zato se uporabijo tehnike pogodbenih stroškov. Za vsako delovno mesto se vodi dvopredmetni kontni načrt. Vsi neposredni stroški, nastali na pogodbi, in splošni stroški, ki so dodeljeni, bremenijo konto, medtem ko se mu prihodki iz pogodbe pripišejo (stranka običajno tekom obračunskih obdobj večkrat izvede nakazilo). Pogodbeni konto tako predstavlja posamični izkaz poslovnega izida, iz katerega je mogoče določiti dobiček za vsako pogodbo (Izhar & Hontoir, 2001, str. 230).

Obračunavanje **stroškov procesa** je primerno, kadar proizvod sledi zaporednim, pogosto samodejnim procesom (npr. izdelava papirja, rafiniranje, proizvodnja barve, predelava hrane itd.). Ključni procesni stroški so povprečje skupnih stroškov vsakega procesa nad celotnim pretokom tega procesa (vključno z delno dokončanimi enotami) in zaračunavanje stroškov proizvodnje enega procesa kot surovine za naslednji proces (Lucey, 2003, str. 30). Surovina se začne kot postopek 1 in prenese v postopek 2 in tako naprej. Izhod iz enega procesa postane vhod v naslednjega. Za vsak proces se vodi konto, ki ga bremenijo nastali neposredni stroški in dodeljeni splošni stroški. Ko se konto zapre, se znesek prenese na naslednji proces. Konto drugega postopka se začne, ko so preneseni stroški iz prvega postopka in tako dalje. Da lahko določimo povprečen strošek izdelka, moramo voditi evidenco števila pridelanih enot ali količine glede na težo in jih nato delimo s skupnimi enotami ali težo (Izhar & Hontoir, 2001, str. 237).

Lucey (2003, str. 42) meni, da se pri klasičnih metodah obračunavanja stroškov pojavi težava pri dodeljevanju splošnih stroškov. Stroški izdelka so običajno izračunani tako, da se neposrednim stroškom prišteje delež splošnih stroškov, ki se nanaša na proizvedene enote. Splošni stroški se dodelijo izdelkom na podlagi obsega proizvodnje, običajno neposrednih delovnih ur ali strojnih ur. Ta sistem predpostavlja, da so vsi splošni stroški povezani predvsem z obsegom proizvodnje. Da bi bilo dodeljevanje splošnih stroškov bolj realistično, so v preteklosti razvijali različne pristope, kako do bolj točnih splošnih stroškov. En izmed najbolj vplivnih pristopov je ABC.

2.3.3.2 ABC (Activity-based costing) metoda

Informacije o stroških pomagajo managerjem sprejemati različne odločitve. Na vprašanja, kot so, kakšna naj bo prodajna cena izdelka ali storitve v povezavi z nastalimi stroški, ali

tržna cena omogoča ustvarjanje dobička in v kolikšni meri obstoječe prakse dodeljevanja stroškov odražajo porabo virov v različnih proizvodnih linijah v podjetju, s preprostim sistemom pregleda stroškov težko odgovorimo. V letu 1990 se je pojavila metoda, ki računa stroške na podlagi sestavin dejavnosti, t. i. ABC metoda in dandanes še vedno zelo spreminja managerski pogled na proizvodjalne stroške (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, str. 341).

Collier (2013, str. 256) pravi, da je ABC metoda poskus natančnejšega dodeljevanja splošnih stroškov izdelku ali storitvam. ABC metoda uporablja stroškovne bazene, kjer zbira stroške pomembnih poslovnih dejavnosti in jih nato s pomočjo povzročitelja stroškov porazdeli na proizvode.

Stroškovni bazen (ang. cost pool) združuje stroške poslovnih procesov, ne glede na organizacijsko strukturo podjetja. Lahko pa stroške, ki ustrezajo formalni strukturi podjetja, še naprej zbiramo za namene finančnega poročanja prek številnih stroškovnih mest, vendar te metode ne moremo uporabiti za izračun stroškov proizvoda.

Povzročitelj stroškov (ang. cost driver) je najpomembnejši povzročitelj spremembe dejavnosti v stroškovnem bazenu. Povzročitelji stroškov omogočajo, da se stroški dejavnosti iz stroškovnih bazenov pripišejo k stroškovnim objektom (proizvodu ali storitvi). Splošni stroški so dodeljeni produktom ali storitvam na podlagi izračunanih stopenj povzročitelja stroškov.

V podjetju ne obstajajo določena pravila, kakšne stroškovne bazene in kakšne povzročitelje stroškov bi morali uporabljati, to je predvsem odvisno od okoliščin vsakega podjetja in izbire, ki so jo sprejeli računovodje. Primer stroškovnih bazenov in povzročiteljev stroškov je prikazan v tabeli 5.

Tabela 5: Primer stroškovnih bazenov in povzročiteljev stroškov

Stroškovni bazen	Povzročitelj stroškov
Nabava	Št. nabavnih nalogov
Vnos prodajnih nalogov	Št. prodajnih nalogov
Ravnanje z materialom	Št. nastavitev (paketov)
Razporejanje	Št. delovnih nalogov
Obdelava	Št. delovnih ur

Vir: Collier (2013).

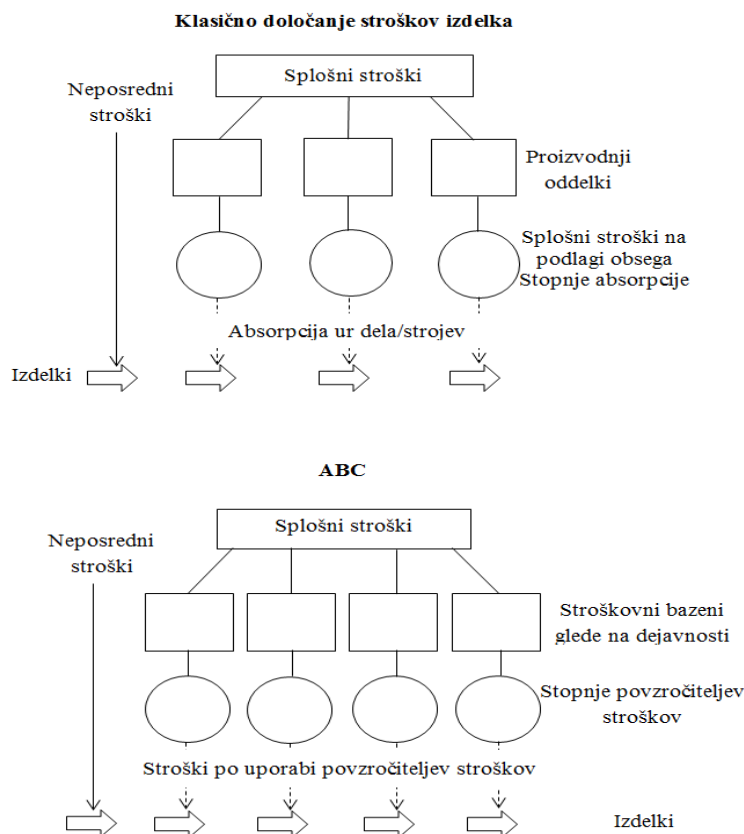
Torej ABC metoda zagotavlja bolj natančne ocene kot tradicionalne metode, tako imenovane metode naročanja stroškov, ki uporabljajo stroške na enoto, ki so spremenljivi glede na spremembo obsega storitve. Prav tako je ABC metoda uporabno sredstvo za porazdelitev splošnih stroškov v sorazmerju (pravično) z dejanskimi dejavnostmi, ki se izvajajo na določenem delovnem mestu, in tako povečujejo racionalno sprejemanje odločitev (Haroun, 2015).

Snyder in Davenport (1997, str. 162) menita, da se postopek dodeljevanja stroškov po metodi ABC načeloma ne razlikuje veliko od drugih procesov dodeljevanja stroškov. Postopek je naslednji:

- 1) izberite izdelke ali storitve, za katere želite zbirati stroške;
- 2) dodelite neposredne stroške;
- 3) preučite vse splošne stroške, povezane z izdelkom ali storitvijo, da ugotovite, ali obstajajo povzročitelji stroškov, ki napovedujejo (bodisi povzročajo ali so povezani z njimi) te splošne stroške;
- 4) uporabite preostale splošne stroške z uporabo standardnih osnov.

Slika 4 spodaj prikazuje razliko med klasičnim določanjem stroškov izdelku in med ABC metodo. Pri obeh načinih lahko opazimo podobnost. Neposredni stroški so določeni direktno izdelku in splošni stroški so dodeljeni izdelku z uporabo dveh stopenj. Razlika se pojavi pri drugi stopnji. Pri klasični metodi so splošni stroški lahko dodeljeni s pomočjo delovnih ali strojnih ur. Pri ABC metodi pa za dodelitev stroškov uporabimo stopnje povzročiteljev stroškov in zato naj bi bili stroški, ki so dodeljeni, bolj točni, še posebej, če so splošni stroški visoki (Lucey, 2003).

Slika 4: Primerjava med ABC in klasičnim določanjem stroškov



Vir: Lucey (2003, str. 44).

3 FUNKCIJA KONTROLINGA

Osnovne zamisli razumevanja kontrolinga je razvil Albrecht Deyhle, ki velja za očeta nadzorovanja in je ustanovitelj Controller Akademie München leta 1971 in ustanovitelj ICV International Association of Controllers leta 1975. Značilnost razumevanja kontrolinga je predvsem v ciljno usmerjenem upravljanju, timskem sodelovanju kontrolorjev in managerjev. Zamisli kontrolinga, ki jih je oblikoval, je kasneje tudi spreminjal in dodatno razvijal (International Controller Association (ICV) & International Group of Controlling (IGC), 2012, str. 2).

3.1 Opredelitev kontrolinga

Kontroling pojmuje na različne načine, kot poslovna filozofija podjetja, kot poseben slog poslovanja in kot odločevalno naravnano informacijsko, predvsem računovodsko dejavnost. Ker so gospodarske razmere od sedemdesetih let 20. stoletja dalje zahtevale novo poslovno miselnost, ki temelji na natančnejši opredelitvi poslovnih nalog in ciljev ter strožji notranji disciplini, pravimo, da je kontroling strogo delovanje podjetja. V podjetje je prinesel nov poslovni duh, ki je vsem udeležencem dodelil bolj prepoznavno vlogo. To pomeni, da se mora vsakdo dokazovati in z delovnimi učinki oz. koristmi upravičevati povzročene stroške oz. napore (Koletnik, 2007, str. 55).

Kontroling je opredeljen tudi kot finančni kontroling in v veliki meri tudi kot poslovodno računovodstvo. Kontroling poslovanja je ena ključnih funkcij poslovodenja podjetja in predstavlja osnovni instrument upravljanja in nadzora (Kontroling, brez datuma).

Kontroling je dejavnost managementa, ki pomeni usmerjanje vseh odločitev v doseganje cilja in strmenje k cilju. Za vsako posamezno poslovno odločitev managementa, kot tudi za management družbe kot celote, so ključnega pomena načrtovanje, napovedovanje, monitoring in kontrola. Zagotoviti je torej treba, da so postopki poročanja, načrtovanja in kontrole tesno povezani med seboj (International Controller Association (ICV) & International Group of Controlling (IGC), 2012, str. 3):

- 1) ODLOČANJE je postopek, ki se izvaja kot del oblikovanja strategije in načrtovanja, opredeljuje cilje in sredstva, s katerimi so ti cilji lahko doseženi. S postopki odločanja je povezana usmerjenost v prihodnost in omogoča boljše spoprijemanje s stvarmi, ko ne gre vse po načrtih.
- 2) KONTROLA je postopek, kjer se spremlja, ali bodo cilji doseženi, in v primeru, da ne bodo, ugotavljamo, kakšni so razlogi za to. Izvedba in načrtovanje se izboljšata s spoznanji, pridobljenimi z monitoringom, ki jih je treba izkoristiti za čim hitrejša ukrepanja.
- 3) NAČRTOVANJE IN KONTROLA na eni strani postavljata pravila in omejitve posameznikom v družbi, hkrati pa prepuščata individualno presojo managerjem in omogočata decenraliziranje pobude.

- 4) Upravljavski kontrolni proces je zelo pomemben, zato je zelo pomembno, da vsi zaposleni sprejmejo zamisel o kontrolingu.

Jelenec (brez datuma) meni, da je kontroling učinkovito orodje za vodenje, ki je namenjeno managerjem in vsem vodstvenim strukturam v podjetju, ki potrebujejo ključne informacije. Da pa je res učinkovit, mora biti med managerjem in kontrolorjem vzpostavljeno medsebojno zaupanje, dialog in dobra komunikacija.

3.2 Vrste in naloge kontrolinga

Kontrolorji oblikujejo in spremljajo upravljalne procese določanja ciljev, ki so lahko strateški ali operativni. Z načrtovanjem in upravljanjem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev in rezultatov (Erčulj, 2010). Cilj kontrolinga je prepoznati in rešiti probleme ali predlagati ukrepe za njihovo reševanje, da bi se izognili težavam v prihodnosti. Stalna uporaba strateških in operativnih inštrumentov za nadzor zagotavlja izboljšanje razmer na trgu, uresničevanje ciljev ter olajša procese odločanja. Z uporabo metod kontrolinga lahko dosežemo, da je delo vedno lahko pravilno in uspešno, saj so podatki, pridobljeni na ta način, vedno uporabljeni za napovedovanje in hitro odzivanje na opazen problem (Perović, Nerandžić & Todorović, 2011). Kontroling delimo torej na strateški kontroling in operativni kontroling.

3.2.1 Strateški kontroling

Strateški kontroling podpira procese strateškega upravljanja v podjetju, spopada se z nejasnimi nepredvidljivimi dogodki, dolgoročnim nelinearnim razvojem in tveganjem (Diehl & Karmasin, 2013, str. 76). Strateški kontroling priskrbi informacije za sprejemanje odločitev na strateški ravni in postavlja vprašanja, kot so: Ali smo na pravem trgu, z najboljšimi izdelki?, Ali obravnavamo pravo ciljno skupino?, Ali nam uspe ustvariti potencial, iz katerega ustvarjamo dobiček in denar? (Alin, brez datuma). Poznamo osnovne naloge strateškega kontrolinga (Strategic controlling, brez datuma):

- 1) nadzorni procesi za osnovno strategijo;
- 2) razvoj in krepitev informacijskega sistema za strateško upravljanje;
- 3) sistem spremljanja strateških kazalnikov;
- 4) primarna elementarna integralna in strateška analiza;
- 5) začetno fiksiranje kritičnega strateškega položaja podjetja;
- 6) sodelovanje pri nadomeščanju strateških ciljev;
- 7) sodelovanje pri sekundarni strateški analizi in strateškem razmišljanju;
- 8) usklajevanje vseh faz procesa strateškega upravljanja kot celote vseh elementov strateškega upravljanja.

3.2.2 Operativni kontroling

V nasprotju s strateškim kontrolingom je operativni kontroling namenjen dnevnemu urejanju notranjih procesov, ki so potrebni za kratkoročno spremljanje in usmerjanje družbe. Omogoča sprejemanje poslovnih odločitev, povezanih s tekočim poslovanjem. Proces operativnega kontrolinga omogoča pretvorbo strateških načrtov v operativne načrte. Ti načrti morajo biti prilagojeni posebnim enotam, ki sestavljajo celotno podjetje (Operational controlling, 2018, 18. januar). Operativni kontroling priskrbi informacije za sprejemanje na operativni ravni in postavlja vprašanja, kot so: Ali je proizvodnja izdelka ali storitve primerne kakovosti in je na voljo tako, kot smo načrtovali?, Ali se zaloge surovin, blaga v procesu in končni izdelki kupujejo in proizvajajo v želenih količinah?, Ali so stroški povezani s procesom preoblikovanja, v skladu z ocenami stroškov? (Types of Control, brez datuma). Osnovne naloge operativnega kontrolinga so (Operational controlling, 2018, 18. januar):

- 1) nadzor rezultatov,
- 2) načrtovanje likvidnosti,
- 3) spremljanje donosnosti,
- 4) izboljšanje učinkovitosti uporabe obstoječih virov.

Kržan (2013) pravi, da marsikje v podjetju ni jasne razmejitve med funkcijami kontrolinga in drugimi računovodsko-analitskimi službami. »Meje kontrolinga ni mogoče jasno začrtati, je pa treba opredeliti njegove naloge, da ga ne bi enačili s pristojnostmi vodstva in sprejemanja odločitev.«

4 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU BARTEC VARNOST

Podjetje Bartec Varnost je srednje veliko podjetje, ki se ukvarja s projektiranjem, proizvodnjo, montažo, preizkušanjem, servisiranjem in vzdrževanjem električnih in elektronskih naprav, strojev in sistemov v normalni in protieksplzijski zaščiti (Bartec Varnost, d.o.o., brez datuma). Vsa ta različna področja, s katerimi se podjetje ukvarja, zahtevajo tudi ustrezen pregled dobičkonosnosti in posledično spremljanje stroškov. V nadaljevanju bomo podjetje bolj podrobno spoznali in si pogledali, kakšen pristop imajo za učinkovito obvladovanje stroškov.

4.1 Predstavitev podjetja

V začetku šestdesetih let je potreba po domači energiji naraščala, zato se je od premogovnikov zahtevala maksimalna proizvodnja. Rudnike je bilo tako treba opremiti z ustrežno opremo in zato se je leta 1957 pri Rudniku Zagorje formiral poseben obrat Varnost, ki je izdeloval protieksplzijsko opremo. Leta 1962 se je mala delovna enota

Rudnika Zagorje preoblikovala v samostojno podjetje Teve Varnost, ki je razširilo svoj program s specialnimi električnimi stroji za kemijsko industrijo, gradbeništvo, železarne in lesno industrijo. Leta 1969 se je priključilo delovni organizaciji Energoinvest Sarajevo in je bilo eno izmed vodilnih proizvajalcev eksplozijsko varnih električnih naprav in strojev ter elektromagnetov v Jugoslaviji. Iz Energoinvest Varnost leta 1991 se je oblikovalo podjetje Teve Varnost d. d., ki je obdržalo celoten proizvodni program nekdanjega podjetja in je s svojimi proizvodi pokrivalo velik del potreb slovenskih in jugoslovanskih rudnikov, kemične, kovinsko predelovalne in lesne industrije, petrokemije in metalurgije. Vojska na Balkanu je vplivala na izgubo trga in zato je bilo treba preusmeriti možnost razvoja podjetja. Leta 1997 dobi podjetje ime Bartec Varnost, ko je nemško podjetje postalo večinski lastnik podjetja (97 odstotkov). Položaj na trgu je bil razlog, da je podjetje namesto serijske proizvodnje začelo s tako imenovano »butik« proizvodnjo, ki je povsem prilagojena zahtevam in pričakovanjem kupcev. Izdelki so namenjeni izključno posebnim zahtevam in jih velika podjetja in njihovi konkurenti zaradi višine proizvodnih stroškov, ki jih povzročajo, ne nudijo. Sistem prodaje in proizvodnje je zato prilagojen tej tržni niši. Podjetje z ostalimi Bartecovimi podjetji sodeluje pri skupnih razvojnih nalogah in na področju certificiranja. S prodajnimi enotami Barteca premaguje kulturne razlike v poslovanju in izvaja učinkovite poprodajne storitve.

Podjetje Bartec v Bad Mergentheimu je ustanovil Reinhold Barlian, ki je hitro rastoče podjetje vodil do leta 2005. V tem obdobju je lastništvo celotnega koncerna prešlo najprej v roke nemške družbe Allianz, kasneje, leta 2008, švicarske družbe Capvis. V letu 2012 je novi lastnik postala angleška družba Charter House. Vodenje celotne skupine Bartec je v septembru 2017 prevzela nova uprava, dr. Martin Schefter, Gerhard Bickmann, Dirk Thiemann, Jörg Dallhöfer, Michael Wechsler in Xavier Hamers (Bartec Varnost, d.o.o., 2018a). Danes spada družba med srednje velika podjetja, ki ima približno 167 zaposlenih, največ je proizvodnih delavcev, ki imajo poklicno ali srednjo izobrazbo (Bartec Varnost, d.o.o., 2018c).

Konkurenčne prednosti podjetja so:

- prilagodljivost izdelave izdelkov po željah kupcev,
- tehnološko opremljena proizvodnja,
- prilagodljivost trgu – samostojni nastopi in v sodelovanju z obstoječo Bartecovo prodajno mrežo,
- zmožnost izdelovanja majhnih in večjih serij izdelkov,
- znanje protieksplozijske zaščite, ki se ne da naučiti v šoli,
- dolgoletne izkušnje.

Glavni cilj podjetja je proizvodnja komponent in naprav, ki so vezane na varnost človeka in okolice. Proizvodni program podjetja je precej širok in ga sestavljajo elektromotorji za eksplozijsko ogrožene prostore, elektrooprema za rudarstvo (elektromotorji, črpalke,

ventilatorji, stikalna oprema itd.), elektrooprema za eksplozijsko ogrožene prostore v zunanji industriji (razsvetljava, instalacijski materiali, razvodnice itd.) ter inženiring in servis (Bartec Varnost, d.o.o., 2018a).

4.1.1 Poslanstvo in strateška usmeritev podjetja

Poslanstvo družbe je proizvodnja in razvoj najkakovostnejših proizvodov in storitev v protieksplzijski zaščiti, ki zagotavljajo varnost ljudi in okolja ter so popolnoma prilagojeni zahtevam kupca. Družba se je zavezala k temu, da bo s svojim delovanjem neprestano izboljševala sistem kakovosti ter optimizirala in povečevala učinkovitost poslovnih procesov. Iz tega razloga se tudi povezuje z najrazličnejšimi zunanjimi ustanovami, kot so univerze, inštituti in drugi, ki lahko s svojim specifičnim znanjem podprejo delovanje družbe. Cilje kakovosti dosega tudi z vlaganjem v razvoj komplementarnih kadrov. S svojim delovanjem in izvajanjem strategije družba omogoča zanesljiv vir dohodka svojim zaposlenim ter zagotavlja donosnost kapitala z ustvarjanjem dobička na dolgi rok. Pozitivno vpliva tudi na lokalno skupnost in širšo okolico. V 60-ih letih delovanja si je družba priborila ime zanesljivega in kakovostnega partnerja, ki s svojimi razvojnimi rešitvami lahko konkurira največjim proizvajalcem. Podjetje odlikujejo odzivnost, prilagodljivost, razvojna naravnost ter dolgoletne izkušnje. Odgovorno ravnanje z lastnino in z nenehnim izboljševanjem delovanja zagotavlja zadovoljstvo uporabnikov njihovih izdelkov in storitev ob minimalnem vplivu na okolje (Bartec Varnost, d. o. o. 2018a; Bartec Varnost, d. o. o., 2018b).

Vizija družbe je (Bartec Varnost, d.o.o. 2018b, str. 5):

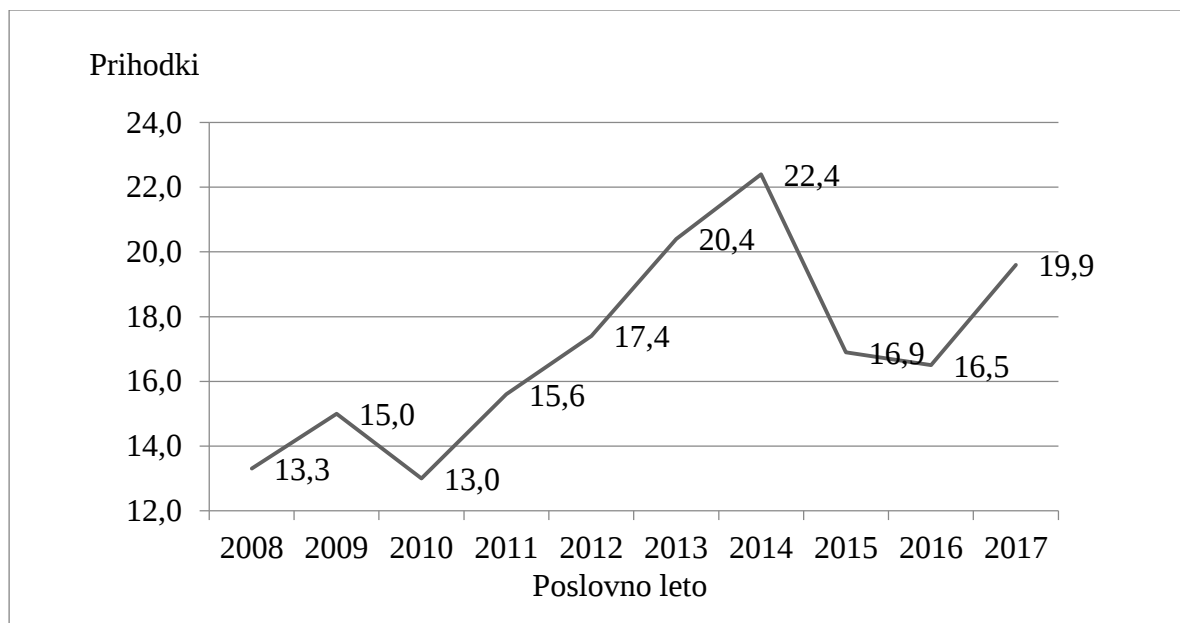
- skupaj s skupino Bartec postati vodilni proizvajalec opreme v protieksplzijski zaščiti v svetovnem merilu;
- pomembno prispevati k razvoju industrije na področju vzdrževanja pogonov;
- z individualnimi rešitvami za kupce še vedno ohraniti odzivnost in fleksibilnost procesov;
- mednarodno konkurenčno, profitabilno in razvojno naravnano podjetje;
- letno večati dvoštevilčni delež proizvodnje in prodaje izdelkov v protieksplzijski zaščiti na globalnem trgu;
- s kakovostjo izdelkov in storitev izpolnjevati zahteve oz. pričakovanja kupcev.

4.1.2 Poslovna uspešnost podjetja

Gospodarstvo se je po nekaj letih slabe rasti spet okrepilo in stopnja gospodarske rasti v Evropi je v letu 2017 presegla pričakovanja, in sicer je zrasla za 2,4 odstotka, kar je najhitrejša rast v zadnjih desetih letih. Kombinacija močnejšega cikličnega zagona v Evropi, kjer se razmere na trgih dela še naprej izboljšujejo in je gospodarsko razpoloženje izrazito pozitivno ter okrepitve globalne gospodarske aktivnosti in trgovin, ki je presegla

pričakovanja, je rezultat, ki podobno rast napoveduje tudi v letih 2018 in 2019. V tem obdobju naj bi močno povpraševanje, visoka izkoriščenost zmogljivosti in ugodni pogoji financiranja spodbujali naložbe (Evropska komisija, 2018). Slika 5 spodaj prikazuje gibanje prihodkov od prodaje za obdobje desetih let.

Slika 5: Prihodki od prodaje po letih (v mio)



Vir: Bartec Varnost, d. o. o. (2018a, str. 16).

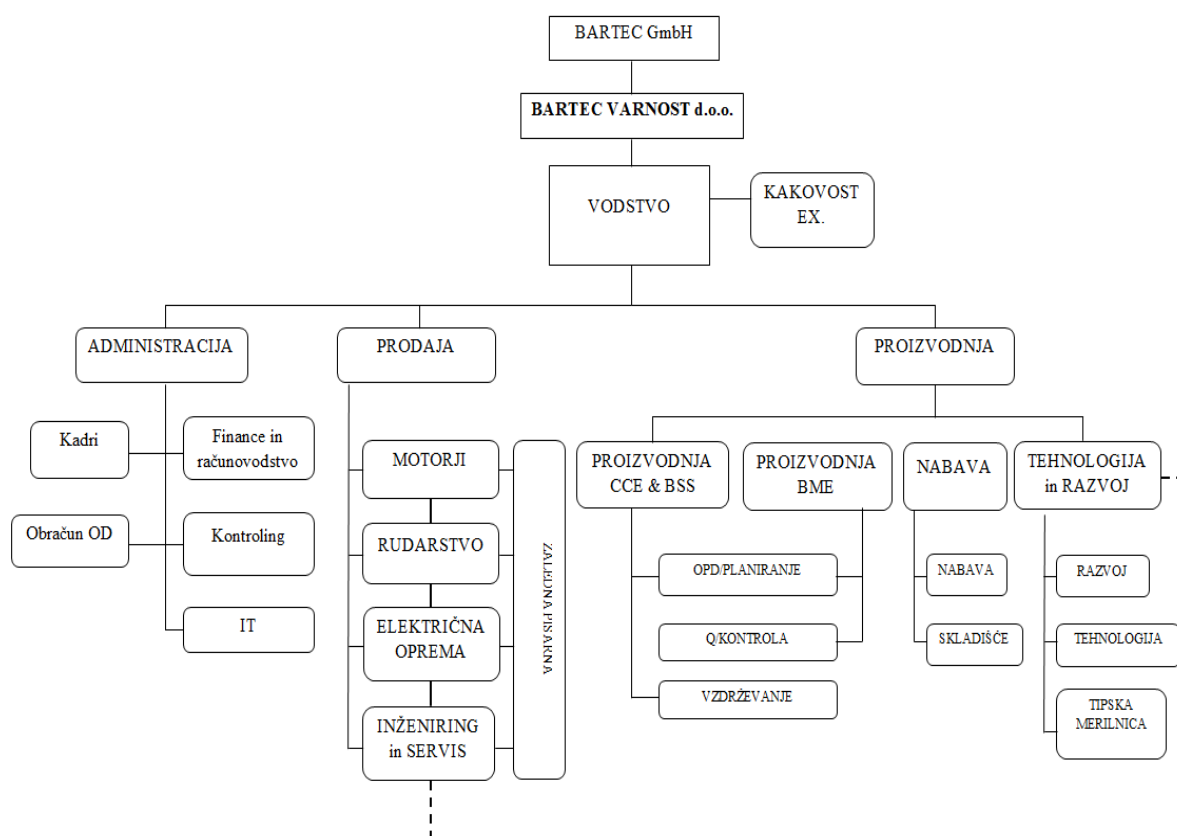
Močan padec nafte je zaznamoval poslovno leto 2015 in vplival na vse večje nafte družbe, ki so ustavile investicijske projekte ter nabavo opreme za redno vzdrževanje. Naftna družba je drastično zmanjšala povpraševanje kupcev, kar je vplivalo na velik padec prodajne realizacije v poslovnem letu 2015, ki je znašala 16,9 mio evrov (Bartec Varnost, d. o. o., 2016, str. 4). Pozitivne spremembe na trgu v naslednjih letih so spet dvignile rast prihodkov in podjetje je v poslovnem letu 2017 beležilo 19,9 mio evrov prodaje, kar je 19 odstotkov več kot prejšnje poslovno leto in presegalo tudi planirano vrednost prodaje, ki je znašala 18.183 tisoč evrov. Delež izvoza predstavlja 91 odstotkov, v 43 držav, se je v primerjavi s preteklim poslovnim letom povečal za 2-odstotni točki. Podjetje je velik del sredstev namenilo za naložbe (približno 600 tisoč evrov), kot so novi stroji, delovna in merilna oprema, sprememba prostorske ureditve itd., in napoveduje močno investicijsko aktivnost tudi v prihodnje (Bartec Varnost, d. o. o., 2018a).

4.1.3 Organizacijska struktura

Organizacijska struktura se je v času delovanja podjetja nekajkrat spremenila. V zadnjem letu so nastale večje spremembe, predvsem zaradi spremembe vodstva podjetja, ki si je želelo uspešnejše poslovanje podjetja in boljše odnose med zaposlenimi. Organizacijska struktura podjetja, prikazana na sliki 6, je funkcijska, ključna značilnost pa je hierarhija v

obliki piramide, ki opredeljuje opravljanje funkcij in ključne vodstvene položaje, ki so jim dodeljene te funkcije. Vključuje strogo zapovedano linijo poročanja, ki zagotavlja, da se komunikacija in dodeljevanje ter vrednotenje nalog izvajajo v linearnem komandnem in kontrolnem okolju. Ta struktura torej ponuja ključne prednosti, kot so prostorske delitve dela in jasne linije poročanja in odgovornosti (Buchbinder & Thompson, 2010, str. 22). Organizacijska struktura je prav tako povezana z določitvijo stroškov in zato je ob vsaki spremembi pomembno, da se stroški analizirajo in da se ugotovi, če je njihova povezava s povzročitelji stroškov ustrezna.

Slika 6: Organizacijska struktura podjetja



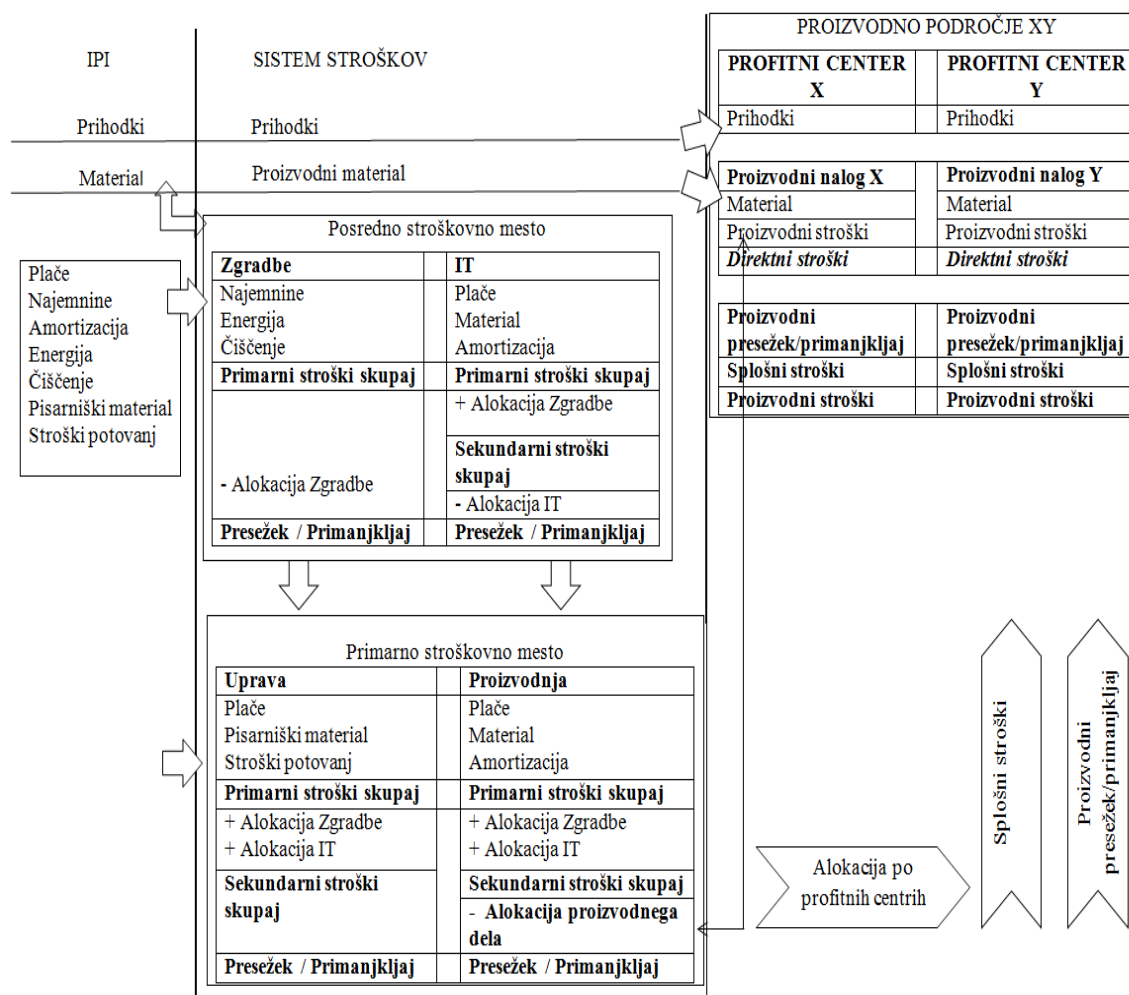
Vir: Barteč Varnost, d. o. o. (2018b, str. 6).

4.2 Sistem razporejanja stroškov v podjetju

V podjetju, ki proizvaja različne tipe proizvodov in stremi k zadovoljstvu in ustvarjanju dobičkonosnosti, so za uspešno analiziranje prodajnih proizvodov in njihovih stroškov vpeljali uporabo sistema dodeljevanja stroškov, ki ga prikazuje slika 7 in kaže podobnosti z ABC sistemom dodeljevanja stroškov. Podrobno je shema razporejanja stroškov na primeru prikazana v prilogi 1.

V podjetju imajo informacijski sistem prilagojen tako, da lahko po vnosu vseh dogodkov na eni strani beremo poročilo Izkaz poslovnega izida (IPI), hkrati pa sistem stroškov omogoča kreiranje poročila po področjih oz. po profitnih centrih.

Slika 7: Prikaz stroškovnega sistema v podjetju



Prيرهeno po Schwämmle (2010).

Kot vidimo, sistem stroškov, ki ga podjetje uporablja, loči stroškovna mesta na posredna in primarna. Posredna bi lahko imenovali tudi splošna in niso direktno povezana z dejavnostjo podjetja. Za delitev stroškov pri posrednih stroškovnih mestih podjetje uporablja ključ, kot je npr. št. zaposlenih, št. uporabnikov IT, kvadratura itd. Stroški, zbrani na takšnih stroškovnih mestih, so alocirani (v nadaljevanju dodeljeni) na primarna stroškovna mesta. Primarna stroškovna mesta bi lahko poimenovali tudi temeljna, na katerih so zbrani stroški, ki so direktno povezani z dejavnostjo podjetja. Na proizvodnih stroškovnih mestih so zbrani tudi stroški neposrednega dela iz delovnih nalogov in nato s pomočjo odstotkov naprej dodeljeni profitnim centrom oz. proizvodnemu področju. Stroški stroškovnih mest uprave predstavljajo splošne stroške in stroški proizvodnih stroškovnih

mest proizvodni presežek ali primanjkljaj, ki je prav tako s pomočjo odstotkov naprej dodeljen določenemu proizvodnemu področju.

Prvi pogoj, ki mora biti izpolnjen za zagotovitev točnih podatkov, je pravilno kreiranje matičnih podatkov. Tu govorimo predvsem o identih oz. materialih, ki so vneseni v informacijski sistem in so opremljeni z različnimi podatki oz. karakteristikami. V podjetju obstajajo posebna navodila, kako kreirati idente. Odgovorni za vnos identov v sistem morajo biti seznanjeni s podrobnostmi, torej morajo dobro poznati ident. Ključni podatek, ki mora biti točen, je določitev profitnega centra vsakemu identu posebej. Informacijski sistem SAP (ang. Systems, Applications & Products in Data Processing), ki ga podjetje uporablja, pri kreiranju identov zahteva določitev profitnega centra. Struktura profitnih centrov je namenjena opredelitvi odgovornosti poročanja organizacije. Na splošno se profitni centri ali skupine profitnih centrov v SAP-u pogosto uporabljajo za zastopanje področij znotraj organizacije, ki so odgovorna za prihodke, stroške in včasih donos naložb (Pringle, 2016). V podjetju obstaja več različnih profitnih centrov, ki so bili določeni glede na raznolikost materialov, s katerimi podjetje posluje. Vsak profitni center ima hkrati tudi določitev, h kateremu proizvodnemu oz. prodajnemu področju sodi. Ta način podjetju omogoča lažje ugotavljanje profitabilnosti posameznega področja.

V naslednjem poglavju pa se bomo s pomočjo analize poročila po različnih področjih osredotočili tudi na uporabljeno metodo in skušali ugotoviti, kako učinkovita je.

4.2.1 Oblikovanje stroškovnih mest v podjetju

Proizvodnjo podjetje Bartec Varnost je s pomočjo matične družbe oblikovalo kar nekaj stroškovnih mest, s katerimi želi, da bi omogočali učinkovit pregled stroškov po posameznih oddelkih in po prodajnih področjih. Stroškovna mesta so oštevilčena in jih s pomočjo organizacijske strukture lahko razdelimo na proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta. Slednja se delijo na vodstvena, administracijska in prodajna stroškovna mesta.

Stroškovna mesta sestavlja 6 števk, ki imajo naslednji pomen:

- 1. in 2. števka: **19** označuje podjetje (Bartec Varnost je eno izmed podjetij v Bartecovi skupini in ima dodeljeno kodo 19);
- 3. števka: področje stroškovnega mesta;
- 4. števka: področje stroškovnega mesta razdeli na oddelke;
- 5. števka: je v našem primeru vedno 0;
- 6. števka: razdeli oddelek; npr. glede na različne tipe proizvodov, velikost proizvoda, skladišča itd.

Podjetje ima kreiranih 66 stroškovnih mest, ki so prikazana v tabeli 6.

Tabela 6: Prikaz stroškovnih mest v podjetju

SM	OPIS SM	PODROČJE SM
191001	Direktorica	VODSTVO
191004	Direktor	
191007	Tajništvo	ADMINISTRACIJA
191101	Kakovost standardizacija	
191203	Ekonomija (finance, kontroling)	
191301	Kadrovska opravila	
191401	Organizacija informatika (IT)	
191603	Telefonska centrala	
191605	Avtopark	
191608	Zgradbe	
191609	Hiša Savudrija	
191801	Sindikot	
192001	Vodja proizvodnje	PROIZVODNJA
192005	Tehnološka priprava dela	
192007	Operativna priprava dela	
192105	Montaža razvodnic	
192107	Montaža stikalne opreme	
192301	Predelovalna kovin ročna	
192302	Predelovalna kovin ročna	
192303	Predelovalna kovin strojno	
192307	Ročno vrtanje, rezanje	
192309	Zalivanje	
192401	Strojna obdelava – mali	
192402	Strojna obdelava – srednji	
192403	Strojna obdelava – težki	
192405	Viličar	
192406	Strojna obdelava CNC	
192407	CNC	
192408	Obdelovalni center	
192409	Obdelovalni center HAAS	
192701	Navijanje, rezanje, izolacija	
192702	Navijalnica	
192705	Impregnirnica, lakirnica	
192707	Zahtevna montaža	
192901	Kontrola kakovosti	
192903	Varstvo pri delu	
192905	Varovanje okolja	
192907	Orodjarna	
192909	Vzdrževanje	
195101	Nabava	NABAVA
195201	Skladišče materiala	
195205	Skladišče polizdelkov	
195207	Skladišče gotovih izdelkov	
195209	Skladišče orodij	

se nadaljuje

Tabela 6: Prikaz stroškovnih mest v podjetju (nad.)

SM	OPIS SM	PODROČJE SM	
193001	Področje tehnike	TEHNOLOGIJA IN RAZVOJ	
193003	Certificiranje		
193009	Arhiv, kopirnica		
193101	Konstrukcija razvodnic		
193103	Konstrukcija stikalne opreme		
193701	Konstrukcija elektro		
193703	Preizkušanje		
193801	Konstrukcija rudarstvo		
194001	Področje trženja	PRODAJA	
194003	Prodaja na slovenski trg		
194005	Prodaja na tuji trg		
194101	Produktno vodenje razvodnic		
194103	Produktno vodenje stikalne opreme		
194109	Reklamacije CCE		
194601	Produktno vodenje inženiring		
194605	Montaža in servis		
194701	Produktno področje motorji		
194709	Reklamacije BME		
194801	Produktno področje rudarstvo		
194809	Reklamacije BSS		
196601	Projektivna inženiring		
199004	Splošni stroški materiala		

Vir: Lastno delo.

4.2.2 Ključ za razporejanje stroškov v podjetju

Ko sprejemamo odločitev o razporeditvi stroškov v podjetju, se vprašamo, katere stroške je treba zbirati in dodeljevati stroškovnim mestom, da pomagajo managerjem razumeti in upravljati s stroški. Najpreprostejši pristop je zbrati vse organizacijske stroške in jih na določeni osnovi dodeliti vsakemu oddelku (Snyder & Davenport, 1997, str. 160).

Robnik (2008) pravi, da lahko vse splošne stroške razporejamo s pomočjo iste osnove ali ob upoštevanju kombinacije različnih osnov. Prava izbira osnove bistveno vpliva na ugotavljanje lastnih cen posameznih proizvodov. Osnove za razporejanje posrednih stroškov so lahko neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala, skupni neposredni stroški, ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih itd.

V nadaljevanju bomo pogledali primere. V podjetju za razporejanje stroškov po stroškovnih mestih uporabljajo različne ključne, kot so število zaposlenih, število računalnikov, število telefonskih priključkov, kvadratura, odstotki. Podrobno smo razporejanje stroškov preučili na vseh stroškovnih mestih in ugotovitve o njihovi ustreznosti oz. nevarnostih podali spodaj.

Menimo, da so število zaposlenih, število računalnikov, število telefonskih priključkov in kvadratura preprostejši ključi pri razporejanju stroškov in ne bi smeli povzročati nejasnosti oz. neustrezne razporeditve. Ti ključi v celoti razbremenijo stroškovno mesto in so uporabljeni na naslednjih posrednih stroškovnih mestih:

- SM Kadrovska = vsi stroški na SM/št. zaposlenih
- SM Organizacija (IT) = vsi stroški na SM/št. računalnikov
- SM Telef. centrala = vsi stroški na SM/št. telefonskih priključkov
- SM Zgradbe = vsi stroški na SM/kvadratura
- SM Sindikat = vsi stroški na SM/št. zaposlenih

Prejete fakture, ki pridejo v podjetje, se delijo na materialne in finančne fakture. Na zgoraj omenjena stroškovna mesta so knjiženi stroški iz finančnih faktur, kar pomeni, da odgovorna oseba določi, na katero stroškovno mesto se določeni stroški navezujejo (npr. stroški najema programske opreme pripadajo SM Organizaciji). Običajno tu ni nejasnosti, kateri stroški spadajo na določeno stroškovno mesto. Informacijski sistem pri procesu razporejanja stroškov upošteva ključ, ki je dodeljen stroškovnemu mestu, in jih ustrezno dodeli prejemnikom oz. primarnim stroškovnim mestom.

Do nepravilnosti npr. lahko pride v primeru, ko ima stroškovno mesto, ki prejme stroške po danem ključu, dejansko drugačno št. zaposlenih, kot pa je podatek o številu zaposlenih v sistemu. Da bi se temu izognili oz. preprečili napačno razporejanje stroškov, moramo slediti in kontrolirati spremembe in jih pravočasno uskladiti.

Stroškovna mesta, prikazana v tabelah 7, 8, 9 in 10, so v celoti razbremenjena in za razporejanje stroškov uporabljajo odstotke.

Tabela 7: Razdelitev stroškov SM Tajništvo v odstotkih

SM	SM				
	Direktorica	Direktor	Področje trženja	Področje tehnike	Vodja proizvodnje
Tajništvo	30	30	20	10	10

Vir: Lastno delo.

Na SM Tajništvo se zbirajo stroški, kot so stroški pisarniškega materiala (tonerji, papir, pisala itd.), stroški reprezentance, stroški poštne, ki jih je tudi največ. Kot vidimo v tabeli 7 se stroški iz stroškovnega mesta porazdelijo med vodilne kadre. Vprašamo se, ali stroški SM Tajništvo smiselno pripadajo zgoraj omenjenim stroškovnim mestom in ali je ta delež ustrezen. Na stroškovnem mestu je bila do konca leta 2016 še zaposlena tajnica, kar je pomenilo, da je stroškovno mesto vsebovalo tudi stroške plače. Njeno delo in zadolžitve so se nato porazdelile v oddelek računovodstva. Podjetje trenutno nima zaposlene osebe, ki bi

opravljala tajniška dela na SM Tajništvo. Torej lahko sklepamo, da je bila ta porazdelitev stroškov do konca leta 2016 smiselna, saj tajniško delo vsebuje zadolžitve, ki jih nalagata direktorica in direktor oz. SM Direktorica in SM Direktor. Ker te zadolžitve zdaj pripadajo drugim oddelkom, bi morali razmisliti o drugačnih odstotkih razdelitve SM Tajništva ter hkrati analizirati stroškovna mesta računovodskega oddelka in se tako izogniti netočnim podatkom o stroških na omenjenih stroškovnih mestih.

Poleg tega smo opazili tudi spremembo na SM Direktorja, saj v drugi polovici poslovnega leta 2017 podjetje razreši generalnega direktorja in njegove naloge prevzame direktorica, porazdelitev stroškov iz SM Tajništva pa ostaja enako. Ker se je pričakovalo, da bo to mesto zasedel nekdo drug, se sprememba na stroškovnem mestu ni storila, kasneje pa vseeno podjetje ni zaposlilo novega direktorja, kar pomeni, da stroški na SM Direktorja konec poslovnega leta niso točni.

Tabela 8: Razdelitev stroškov SM Kakovost v odstotkih

	SM	
SM	Produktno področje razvodnic	Direktorica
Kakovost	70	30

Vir: Lastno delo.

V tabeli 8 je prikazana razdelitev stroškov SM Kakovost. Na SM Kakovost se zbirajo stroški plač, svetovalne storitve s področja prehoda sistema vodenja kakovosti in ravnanja z okoljem ter druge storitve (prevajanje itd.). SM Produktno področje razvodnic se v največji meri dogovarja za kakovost izdelka, preverja, če certifikati ustrezajo naročenim izdelkom in predlaga tudi nova certificiranja. Zaposleni, ki so na tem stroškovnem mestu, sodelujejo pri kontroli izdelka, če gre za zunanjo inšpekcijo. Ostalih 30 odstotkov je povezanih s SM Direktorica, ki je na zahtevo večkrat tudi vključena in sodeluje pri presojah in pripravi dokumentacije.

Tabela 9: Razdelitev stroškov SM Avtopark v odstotkih

	SM								
SM	Vodja proizvodnje	Servis	Direktorica	Direktor	PP ¹ 1	PP 2	PP 3	PP 4	PP 5
Avtopark	26,3	26,3	10,5	10,5	5,3	5,3	5,3	5,3	5,3

¹Produktno področje

Vir: Lastno delo.

Vidimo, da se stroški SM Avtopark v tabeli 9 porazdelijo med vodilne kadre in servis. Na stroškovnem mestu so zbrani stroški goriva, stroški cestnin, stroški vzdrževanja osnovnih sredstev – avtomobilov, stroški zavarovalnih premij, najemnine avtomobilov. Porazdelitev se zdi smiselna, saj v večini stroški na stroškovnem mestu nastanejo s strani vodilnih

kadrov in servisa, ki hodijo na teren ter imajo v uporabi avtomobile, ki so v lasti podjetja. Kot smo že omenili zgoraj pri analizi SM Tajništvo, tudi tu nastane problem na SM Direktor, ki se mu je spremenila struktura stroškov zaradi odhoda generalnega direktorja, in porazdelitev stroškov iz SM Avtopark tako ni več smiselna. Prav tako opazimo, da bi bilo lahko v porazdelitev vključeno tudi SM Področje trženja, saj se na tem stroškovnem mestu nahaja vodja prodaje, ki tudi povzroča stroške na SM Avtopark.

Stroškovna mesta, prikazana v tabeli 10, stroške v celoti prenesejo na primarna stroškovna mesta.

Tabela 10: 100-odstotni prenos stroškov na SM

SM	SM			
	Zgradbe	Področje tehnike	Vodja proizvodnje	Konstrukcija elektromotorjev
Varovanje okolja	100			
Certificiranje		100		
Arhiv, kopirnica			100	
Preizkušanje				100

Vir: Lastno delo.

Pri analizi SM Varovanje okolja smo zasledili, da se tu zbirajo stroški varnostnega nadzornega centra in zato se nam razdelitev v 100 odstotkih na SM Zgradbe zdi smiselna, saj so ti stroški neposredno povezani z omenjenim stroškovnim mestom.

Prav tako ni vprašljiv 100-odstotni prenos stroškov iz SM Certificiranje na SM Področje tehnike, ker prav tu nastaja potreba po storitvah, kot so meritve in certificiranje novih izdelkov.

Menimo pa, da je 100-odstotni prenos stroškov SM Arhiv, kopirnica preveč preprost oz. bi se morali vprašati, ali je prenos stroškov na samo eno stroškovno mesto, kot je SM Vodja proizvodnje, upravičen. Poleg stroškov plač so tu zbrani tudi stroški pisarniškega materiala in stroški storitev fotokopiranja najetega tiskalnika, ki predstavljajo velik delež stroškov na stroškovnem mestu. Trenutna porazdelitev stroškov kaže, da so ti stroški namenjeni samo proizvodnim stroškovnim mestom. Sledi torej vprašanje, ali je prav, da te stroške ne dodelimo tudi na neproizvodna stroškovna mesta, kot so stroškovna mesta administracije, stroškovno mesto vodstva in stroškovna mesta prodaje. Menimo, da so tudi ta stroškovna mesta povezana s stroški, ki nastanejo na SM Arhiv, kopirnica.

Na SM Preizkušanje se zbirajo stroški plač, ki opravljajo meritve motorjev, stroški meritev, ki jih po potrebi izvedejo zunanji izvajalci, in drugi stroški manjših vrednosti. Ker so ti stroški nastali izključno za potrebe preizkušanja in meritev motorjev, se nam dodelitev teh stroškov na SM Konstrukcija elektromotorjev ne zdi sporna.

Ker ima vsako od zgoraj omenjenih stroškovnih mest samo enega prejemnika stroškov, bi bilo izvedljivo beleženje stroškov kar direktno na primarnih stroškovnih mestih. V tem primeru bi resda podjetje imelo manj stroškovnih mest, ampak ni nujno, da bi bilo stroške zato lažje analizirati. Ta stroškovna mesta so kreirana za lažjo analizo stroškov, kajti upravljavcem to omogoča hitrejši vpogled in lažje odločitve za naprej. Če bi se stroški knjižili direktno na primarna stroškovna mesta, bi bila njihova analiza težja oz. bi zahtevala več časa.

4.3 Analiza poročila po prodajnih področjih

Poslovno leto se v podjetju razlikuje od koledarskega in traja od 1. 5. do 30. 4. Poleg obveznih poročil, ki jih družba pripravi ob zaključku poslovnega leta, to so Konsolidirano poročilo, Letno poročilo, Poročilo o povezanih družbah, pripravi tudi poročilo po prodajnih področjih. Prodaja in proizvodnja po področjih je prikazana v poročilu Gross margin (v nadaljevanju poročilo) in se na zahtevo matične družbe pripravlja začetek meseca za pretekli mesec. Poročilo nam predstavi rezultat poslovanja treh večjih prodajnih področij, kot so CCE (ang. Control & Connection Equipment), Motorji (ang. Motors) in Rudarstvo (ang. Mining). Pripravlja se mesečno in ga lahko v celoti vidimo v prilogi 2. V nadaljevanju želimo podrobno predstaviti in analizirati poročilo in njegove posamezne kategorije za poslovno leto 2017 (to je obdobje od 1. 5. 2017 do 30. 4. 2018). Osredotočili se bomo na najbolj obsežno področje, to so Motorji. Vrednosti bomo zaokrožili na tisočice.

Področje Motorjev je v poslovnem letu 2017 predstavljalo 44 odstotkov celotne prodaje, CCE 36 odstotkov in Rudarstvo preostalih 20 odstotkov. V podjetju je velik delež delavcev, ki delajo izključno samo za eno področje. Največ jih je takšnih, ki delajo na področju Motorjev in tudi velik del proizvodnje je namenjen prav temu področju. Takšen trend podjetje ohranja že vseskozi.

V nadaljevanju bomo naredili sistematično analizo poročila po posameznih sklopih.

Prvi sklop podatkov v tabeli 11 se navezuje na prodajno realizacijo (ang. Sales), ki jo razdelimo na Prodajo drugim (ang. Sales Customer) in Prodajo povezanim (ang. Sales Intercompany). Prihodki so po različnih področjih razporejeni glede na profitne centre, ki so določeni vsakemu identu posebej.

Tabela 11: Prodaja motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
Prodaja drugim	Prodaja na domači trg in v druge države.	6.812
Prodaja povezanim	Prodaja povezanim družbam.	1.896
Prodaja		8.708

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

V poslovnem letu 2017 je podjetje v sodelovanju z Bartecovo matično družbo in ostalimi povezanimi podjetji ustvarilo 9.153 tisoč evrov prihodkov oz. 47 odstotkov glede na celotno prodajo (31 povezanih družb) (Bartec Varnost, d. o. o., 2018d), vendar vidimo, da področje Motorjev tu ne prevladuje (1.896 tisoč evrov).

Drugi sklop podatkov v tabeli 12 vsebuje spremembo zalog (ang. Changes in WIP), notranje prenose (ang. Interdivisional Transfer) med različnimi prodajnimi področji in aktivirane investicije (ang. Capitalized WiP) ter nam pokaže skupno uspešnost (ang. Overall Performance).

Tabela 12: Skupna uspešnost motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
Prodaja		8.708
Spremembe zalog	Pozitivne in negativne spremembe cen materialov, prenos stroškov v zaloge, vrednost prodaje zalog in prevzemi novih zalog.	212
Notranji obračun na druga področja	Prenos na druga prodajna področja ² .	4.294
Notranji obračun iz drugih področij	Prenos iz drugih prodajnih področij ³ .	-3.166
Usredstveni lastni proizvodi	Usredstveni lastni proizvodi oz. lastna proizvodnja osnovnih sredstev, ki niso namenjena za prodajo.	99
Skupna uspešnost		10.147

²Se pojavi, ker ne moremo vedno strogo ločiti prodajnih področij med seboj. Kar npr. pomeni, da smo na področju Motorjev uporabili tudi material in delo, ki je vezano na rudarsko področje.

³Podobno kot pri opombi št. 2., materiali in delo, ki so bili uporabljeni na drugih področjih in spadajo pod motorski del, se prenese na ustrezno področje. Npr. delovni nalog je razpisan za motorski del, delovne ure pa je opravil delavec, ki je lociran na delovnem stroju, ki spada na stroškovno mesto rudarskega področja.

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

Tretji sklop stroškov v tabeli 13 beleži različne vrste stroškov, ki so predvsem vezani na različne vrste materialov in dajo podatek o višini prispevka za kritje (ang. Contribution margin). Prispevek za kritje je torej presežek prodaje nad spremenljivimi oz. variabilnimi stroški. Posebej koristen je, ker zagotavlja vpogled v dobičkonosnost podjetja (Warren, Reeve & Duchac, 2009, str. 866).

Tabela 13: Prispevek za kritje motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
Skupna uspešnost		10.147
Stroški materiala (brez trgovskega blaga)	Stroški materiala, stroški proizvodnega materiala, surovine, polizdelki.	-3.684
	Stroški pomožnega materiala, embalaže, čistilnih sredstev itd.	
	Stroški proizvodnih sredstev: elektrika, plin, nafta itd.	
	Manki in viški	
Trgovsko blago	Stroški, povezani z direktno prodajo kupcu.	-248
	Lastna raba trgovskega blaga.	
	Manki in viški, povezani z direktno prodajo oz. preprodajo.	
Stroški materiala povezanih družb	Poraba materiala, vezana na povezana podjetja iz skupine Bartec.	-423
Splošni stroški materiala	Prenos stroškov oskrbovalne verige iz SM, prikazanih v tabeli 14.	-252
Stroški lastne proizvodnje	Prenos proizvodjalnih stroškov (neposredni stroški dela, posredni proizvodjalni stroški, posebni neposredni stroški proizvodnje, ki jih ni mogoče zajemati po posameznem naročilu – šablone, modeli itd.) iz proizvodnih stroškovnih mest (100 odstoten prenos stroškov dela iz stroškovnih mest, prikazanih v tabeli 15), stroški študentskega dela v proizvodnji, stroški pogodbenih varilcev.	-2.873
Stroški zunanje proizvodnje	Stroški zunanjega kooperanta ⁴	-331
	Stroški zunanjih izvajalcev ⁵	
Presežek/primanjkljaj proizvodnje	Vrednost, ki nastane kot razlika med vsemi stroški na stroškovnih mestih in vrednostjo opravljenega dela v razmerju, ki je prikazano v tabeli 15.	-78
Stroški inženiringa, vezani na naročila	Stroški, ki nastanejo v inženiringu, kot so npr. servisi motorjev in pridobivanje raznih certifikatov.	-12
Posebni stroški prodaje	Posebni neposredni stroški prodaje, kot so darila za stranke, reprezentanca, prenočitve itd.	-5
Prispevek za kritje		2.240

⁴ Zbir stroškov, ki nastanejo, ko lastna proizvodnja določenega procesa ne izvaja (cinkanje, niklanje itd.).

⁵ Stroški, povezani s povečanjem naročil in posledičnimi nezadostnimi kapacitetami. Da bi pravočasno opravili delo, mora podjetje najeti zunanje izvajalce.

V tabeli 14 lahko vidimo deleže stroškov, ki so iz stroškovnih mest oskrbovalne verige dodeljeni različnim področjem. Govorimo o t. i. posrednih stroških materiala. Kot vidimo, imajo stroškovna mesta podobno razdelitev stroškov, izstopa pa SM Skladišče polizdelkov, iz katerega gre največji delež (73 odstotkov) stroškov na področje Motorjev. Sklepamo, da na SM Skladišče polizdelkov nastajajo stroški, ki so povezani s področjem Motorjev, katero ima največji obseg polizdelkov oz. materialov, ki jih je treba skladiščiti.

Tabela 14: Delež stroškov oskrbovalne verige

Opis stroškovnega mesta	Delež v %		
	Motorji	CCE	Rudarstvo
Nabava	45	48	7
Skladišče materiala	45	48	7
Skladišče polizdelkov	73	7	20
Splošni stroški materiala	45	48	7

Vir: Lastno delo.

Tabela 15 prikazuje proizvodna stroškovna mesta, ki so v večini povezana s področjem Motorjev. Zato je delež prenosa vrednosti 100 odstoten, razen iz SM Zalivanje (40 odstotkov) in SM Impreg., lakirnica (80 odstotkov), kjer so stroški, ki nastanejo, povezani tudi z ostalimi področji.

Tabela 15: Delež upošteevane vrednosti iz stroškovnih mest proizvodnje

Opis stroškovnega mesta	Delež v %	Opis stroškovnega mesta	Delež v %
Predel. kovin ročna	100	Strojna obdelava – CNC	100
Predel. kovin ročna	100	CNC	100
Predel. kovin stroj	100	Obdelovalni center	100
Ročna vrtanje, rezanje	100	Navij., rez., izolac.	100
Zalivanje	40	Navijalnica	100
Strojna obdelava – mali	100	Impreg., lakirnica	80
Strojna obdelava – srednji	100	Zahtevna montaža	100
Strojna obdelava – težki	100		

Vir: Lastno delo.

Managerji običajno gledajo na stopnjo dobička, ki meri celoten znesek prihodkov od prodaje, ki presegajo stroške. Če pa želimo razumeti, kako določen izdelek prispeva k dobičku podjetja, moramo pogledati tudi prispevek za kritje. Prispevek za kritje je izraz, ki ga je mogoče razlagati in uporabiti na več načinov. Standardna definicija prispevka za kritje je: od izdelanega izdelka ali opravljene storitve odštejemo spremenljive stroške. Managerjem analiza prispevka za kritje pomaga sprejeti več vrst odločitev, kot so, ali je treba povečati ali zmanjšati linijo izdelka, kako določiti ceno izdelka ali storitve, ali kako

strukturirati prodajne provizije. Če je prispevek za kritje negativen, pomeni, da podjetje izgublja denar z vsako enoto, ki jo proizvaja, in takrat se mora odločiti, ali bo izdelek obdržal in povečal ceno ali pa ga bo ukinil (Gallo, 2017). Prispevek za kritje je v našem primeru pozitiven in znaša 2.240 tisoč evrov. Lahko ga izračunamo tudi v odstotkih. Stopnja prispevka za kritje (ang. Contribution margin ratio) se izračuna, kot je prikazano spodaj (1):

$$\text{Stopnja prispevka za kritje} = \frac{\text{Prispevek za kritje}}{\text{Skupna uspešnost}} \times 100 \quad (1)$$

V našem primeru je torej stopnja prispevka za kritje (2):

$$\text{Stopnja prispevka za kritje} = \frac{2.240}{10.147} \times 100 = 22 \% \quad (2)$$

Stopnja prispevka za kritje je koristna pri razvoju poslovnih strategij. Če ima podjetje visoko stopnjo prispevka za kritje in proizvaja manj kot 100 odstotno zmogljivost, potem je mogoče pričakovati veliko povečanje prihodkov iz poslovanja zaradi povečanja obsega prodaje. Podjetje lahko v tem primeru razmisli o uvedbi posebne prodajne akcije za povečanje prodaje (Warren, Reeve & Duchac, 2009, str. 867). V našem primeru lahko rečemo, da je stopnja prispevka za kritje nizka (22 odstotkov) in bi podjetje moralo večjo pozornost nameniti zmanjšanju stroškov, če bi želelo pospešiti prodajo.

Če izračunamo še stopnji prispevka za kritje za ostali dve področji, vidimo, da ima največjo stopnjo prispevka za kritje področje Rudarstva, in sicer 46 odstotkov, medtem ko ima področje CCE 26 odstotkov (podatki za izračun v prilogi 2).

Kot pa nam že samo ime poročila, Gross margin (bruto marža), pove, da nas iz poročila zanima tudi podatek o bruto marži. Jagelavicius (2013) meni, da je upravljanje z bruto maržo v podjetju zelo pomembno in eno izmed zahtevnejših področij upravljanja finančnega rezultata podjetja. Podjetja, ki imajo višjo bruto maržo, so po navadi dobičkonosnejša in imajo močnejši prosti denarni tok – visok denarni tok se lahko vrne delničarjem ali pa se ponovno investira v podjetje in tako podjetjem omogoča širitev brez zadolževanja. Ta podjetja so zato bolj odporna na zunanje okolje (vpliv sprememb makroekonomije in delovanje konkurentov). Upravljanje bruto marže je v podjetjih, ki imajo velik asortiman izdelkov, še bolj zapleteno. Razlog za to je predvsem v vedenju kupcev, na katero vplivajo odločitve o trgovanju z blagovnimi skupinami. Skupina izdelkov vpliva na dejanske stroške trgovanja, dejansko bruto maržo in bruto dobiček. Za izračun bruto marže (3), ki je razmerje bruto dobička (4) na prihodek, torej potrebujemo tudi podatek o bruto dobičku, ki je razlika med prihodki in stroški prodanega blaga.

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{Bruto dobiček}}{\text{Prihodek}} \times 100 \quad (3)$$

$$\text{Bruto dobiček} = \text{Prihodki} - \text{Stroški prodanega blaga} \quad (4)$$

Ker v podjetju ne vodijo posebej evidence o stroških prodanega blaga po posameznih področjih, bomo izračunali skupno bruto maržo. Podatek o stroških prodanega blaga dobimo v Izkazu poslovnega izida (v prilogi 3). V našem primeru je torej bruto marža (5):

$$\text{Bruto marža (v tisoč evrih)} = \frac{19.591 - 11.542}{19.591} \times 100 = 41 \% \quad (5)$$

41 odstotkov bruto marže podjetja pomeni, da podjetje ustvarja 41 odstotkov neposrednega dobička.

Naslednji četrti sklop, v tabeli 16, prikazuje stroške, vezane na storitve, in skupaj s podatkom o prispevku za kritje da rezultat EBIT (ang. Earnings befor interest and taxes).

Tabela 16: EBIT motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
Prispevek za kritje		2.240
Inženiring posredno	Posredni stroški konstrukcije, ki jih ni mogoče neposredno obračunati za posle s strankami.	-792
Stroški prodaje	Posredni in neposredni stroški prodaje, zbrani na stroškovnih mestih, prikazani v tabelah 17 in 18.	-1.030
Stroški splošnih služb	Posredni stroški splošnih služb (računovodstvo, vodstvo, stroški povezani z nepremičnino), prikazani v tabeli 19.	-247
Drugi odhodki/prihodki	Stroški koncerna ⁶ , izgube in dobički prodaje osnovnih sredstev, škodnih primerov, odpis terjatev, tečajne razlike, prihodki od prodaje zaposlenim, dodatki na plače in nadomestila ter drugi bilančni ukrepi.	-235
EBIT	Poslovni izid pred obrestmi in davki	-64

⁶ Stroške koncerna vsako leto določi matična družba glede na sprejeti plan. Plan se pripravlja v podjetju in je sprejet s strani matične družbe.

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

Podatek o EBIT se osredotoča izključno na sposobnost podjetja, da ustvarja dobiček iz poslovanja, ne upošteva pa spremenljivk, kot sta davčna obremenitev in struktura kapitala. EBIT je uporabno merilo, saj pomaga identificirati sposobnost podjetja na operativni ravni, da bi bilo donosno, da ustvari dovolj zasluzka, izplača dolgove in financira tekoče poslovanje (Murphy, 2019). V našem primeru je EBIT za področje Motorjev negativen in kaže na tveganje učinkovitosti obvladovanja stroškov.

Celoten EBIT podjetja je sicer pozitiven in na področju CCE znaša 1.232 tisoč evrov, na področju Rudarstva pa 553 tisoč evrov.

Tabela 17 prikazuje delež neposrednih stroškov po stroškovnih mestih, porazdeljenih po področjih. Vidimo, da je večina deležev 100-odstoten ter da so stroški iz stroškovnih mest v celoti dodeljeni določenemu področju. Sklepamo lahko torej, da so stroškovna mesta bila kreirana tako, da se na njih zbirajo stroški določenega področja. Izstopa eno stroškovno mesto in to je SM PP razvodnic. To stroškovno mesto ima obsežno paleto izdelkov, katerih nekateri so sestavni deli izdelkov in zato je 10-odstotni delež določen na področju Motorjev.

Tabela 17: Delež neposrednih stroškov prodaje po področjih

SM	Delež v %		
	Motorji	CCE	Rudarstvo
PP razvodnic	10	90	0
PP stikalne opreme	0	100	0
Reklamacije CCE	0	100	0
PP inženiring	100	0	0
Montaža, servis	100	0	0
PP motorji	100	0	0
Reklamacije BME	100	0	0
PP rudarstvo	0	0	100
Reklamacije BSS	0	0	100

Vir: Lastno delo.

Tabela 18 prikazuje delež posrednih stroškov po stroškovnih mestih, porazdeljenih po področjih. Vidimo lahko, da je delež na večini stroškovnih mestih na določeno področje enak. Delež je bil določen glede na obseg prodaje in aktivnosti prodajnikov. Pri prodaji motorjev, kjer je delež največji (55 odstotkov), je v veliki meri vključeno samo podjetje in zelo malo ostala Bartecova podjetja ali matično podjetje. Podjetje samo vodi največje kupce, se dogovarja, sodeluje na sejnih in ureja vse logistične zadeve. Na področju Motorjev sodeluje šest prodajnih referentov, direktor pa neposredno sodeluje z vsemi kupci. Na področju CCE prodaja poteka v večini prek Bartecovih podjetij, zelo malo podjetje proda samo. Na tem področju delujejo trije prodajni referenti. Za področje Rudarstva je poleg produktne vodja odgovoren tudi en referent. Vidimo da izstopa SM Skladišče gotovih in predvidevamo, da je to povezano z izdelki, ki so konec obdobja v zalogah. Torej ima področje CCE največji delež (60 odstotkov) gotovih izdelkov v zalogah.

Tabela 18: Delež posrednih stroškov prodaje po področjih

SM	Delež v %		
	Motorji	CCE	Rudarstvo
Direktor	55	39	6
Prodaja na slovenski trg	55	39	6
Prodaja na tuji trg	55	39	6
Skladišče gotovih	34	60	6

Vir: Lastno delo.

Tabela 19 prikazuje delež posrednih administrativnih stroškov po stroškovnih mestih, porazdeljenih po področjih. Podobno kot pri tabeli 18 je tudi tu delež določen glede na obseg prodaje in aktivnosti vodstva in oddelka financ. SM Hiša Savudrija predstavlja nepremičnino, ki jo ima podjetje v lasti.

Tabela 19: Delež posrednih administrativnih stroškov po področjih

SM	Delež v %		
	Motorji	CCE	Rudarstvo
Direktorica	55	39	6
Ekonomija (finance)	55	39	6
Hiša Savudrija	55	39	6

Vir: Lastno delo.

V nadaljevanju poročila, v tabeli 20, sta prikazana dva podatka. Vidimo lahko, da finančni rezultat (ang. Financial result) 179 tisoč evrov pozitivno vpliva na Dobiček pred davki (ang. Earnings before tax) in znaša 115 tisoč evrov. Dobiček po davkih (ang. Result after tax) oz. čisti dobiček je pozitiven in znaša 59 tisoč evrov. Čisti dobiček nam pove, kolikšen je presežek celotnih prihodkov nad celotnimi odhodki, ki jih podjetje ustvari.

Tabela 20: Dobiček motorjev pred davki in po davkih za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
EBIT	Poslovni izid pred obrestmi in davki	-64
Finančni rezultat	Prihodki in odhodki iz obresti, odprava rezervacij	179
Dobiček pred davki		115
Davek iz dobička		-63
Drugi davki	Mestno zemljišče in terjatve za odloženi davek	7
Dobiček po davkih		59

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

Naslednji, zadnji, in najbolj pomemben podatek za podjetje, ki ga v poročilu lahko preberemo, je EBITDA (ang. Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) v tabeli 21. Podjetje za analiziranje uspešnosti največkrat uporabi prav te podatke.

Tabela 21: EBITDA motorjev za poslovno leto 2017 (v tisočih)

KATEGORIJA	VSEBINA	VREDNOST
Dobiček po davkih		59
EBIT	Poslovni izid pred obrestmi in davki	-64
Amortizacija		-547
EBITDA	Dobiček pred obrestmi, davki, odpisi in amortizacijo	484

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

Podjetje je v poročilo najbolj osredotočeno na podatek o EBITDA. Rozenbaum (2019, str. 514) navaja, da je EBITDA običajno uporabljena kot merilo uspešnosti za vrednotenje podjetij, sklepanje pogodb o zadolževanju in nadomestilo izvršnega odbora.

EBITDA je kazalnik, ki najbolj zanima lastnike podjetja, saj iz njega razberejo, koliko se je povečala ali zmanjšala vrednost podjetja. Če se prihodki v podjetju npr. povečajo, vrednost EBITDA pa zmanjša, to pomeni, da se je stanje poslabšalo. Torej povečanje prihodkov ni nujno da pomeni uspešnost poslovanja, saj je vrednost EBITDA pokazatelj ustvarjenega denarja (Gruden, 2017).

Za uskladitev ciljev delničarjev je pomembna določitev ustreznih meril uspešnosti za managerje. Številne študije dokumentirajo nezaželene učinke ravnanja direktorjev na neustrezne ukrepe uspešnosti in zato ne smemo spregledati tudi teh. EBITDA izključuje različne izdatke, ki se uporabljajo pri določanju donosnosti podjetja. Amortizacija je najpomembnejši strošek, izključen iz izračuna EBITDA. Managerji, ki so osredotočeni na EBITDA, nimajo resničnega podatka o stroških naložb v kapital in zato se lahko zgodi, da preveč investirajo. S prekomernim vlaganjem v kapital je povezan tudi odhodek od obresti, ki je neposreden strošek finančnega vzvoda in je prav tako izključen iz izračuna. Velja torej, da managerji, ki so osredotočeni na EBITDA, več vlagajo v kapital kot managerji, ki niso osredotočeni na podatek EBITDA (Rozenbaum, 2019).

EBITDA področja Motorjev znaša 484 tisoč evrov in predstavlja 26 odstotkov celotne EBITDA. Največji EBITDA ima področje Rudarstva, in sicer 759 tisoč evrov.

4.4 Izračun stroškov in lastne cene proizvoda

V tem delu magistrske naloge bomo podrobno analizirali stroške enega najbolj prodajnih proizvodov podjetja. Če želimo določiti prodajno ceno proizvoda, moramo najprej izračunati lastno ceno proizvoda. Za izračun lastne cene uporabimo kalkulacijo, ki jo

Horvat (2011, str. 7) opredeli kot računski postopek, s katerim ugotovimo stroške posameznega izdelka ali storitve. Največji problem pri ugotavljanju lastne cene je, kako porazdeliti posredne stroške (stroške uprave, nabave, prodaje itd.) na posamezen izdelek ali storitev. Namen evidentiranja stroškov je, da ugotovimo, koliko nas izdelek ali storitev stane in tako običajno lahko določimo prodajno ceno.

Lastna cena je sestavljena iz neposrednih in splošnih stroškov. Tekavčič (1997, str. 107) med neposredne stroške uvršča neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela in neposredne stroške strojnega dela. Splošni stroški pa so splošni prodajni stroški, splošni proizvodjalni stroški in splošni nabavni stroški.

Kot smo že omenili, ima podjetje večji del proizvodnje usmerjen v področje Motorjev in tekom poslovnega leta izdela več različnih tipov motorjev. Mi smo za analizo izbrali dva različna proizvedena motorja. Prvi, ki ga bomo imenovali Motor A, je eden izmed najbolj prodajnih proizvodov v podjetju na področju Motorjev. Podjetje je v poslovnem letu 2017 izdelalo 200 kosov takšnih motorjev. Drugi motor bomo imenovali Motor B in je bil proizveden v manjšem obsegu, in sicer 12 kosov v poslovnem letu 2017. Naročnik obeh motorjev je podjetje Hew iz Nemčije in je za podjetje zelo pomemben, saj je njegovo naročilo v poslovnem letu znašalo približno 5.500 kosov različnih tipov motorjev.

Proizvodni proces je pri obeh motorjih podoben, zato lahko podjetje za njihovo proizvodnjo uporablja isto opremo. V tabeli 22 so prikazani podatki o proizvodnji motorjev.

Tabela 22: Podatki o proizvodnji motorja

Proizvod	Motor A	Motor B	
Količina	200	12	
Ure neposrednega dela na enoto proizvoda	0,326	0,360	
Ure strojnega dela na enoto proizvoda	0,336	0,394	
Ure priprave stroja na serijo	0,144	0,108	Skupaj
Število nabav	9	4	13
Število sproženih serij	9	1	10
Število pridobljenih naročil	9	1	10

Vir: Lastno delo.

Lastni ceni motorjev bomo poskušali ugotoviti tako, da bomo splošne stroške proizvoda razporedili z uporabo ključa za razporejanje splošnih stroškov. Osnova za razporejanje splošnih stroškov so lahko neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala, skupni neposredni stroški, ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih itd. »Izbira osnove namreč bistveno vpliva na ugotavljanje lastnih cen posameznih proizvodov.« (Robnik, 2008, str. 15). Mi bomo za razporejanje splošnih stroškov uporabili ključ, ki upošteva vse neposredne stroške proizvoda. Izračun je prikazan v tabeli 23.

Ura neposrednega dela in priprave stroja je vredna 9,27 evra in ura neposrednega strojnega dela je vredna 13,53 evra.

Da smo dobili podatek o splošnih stroških obeh motorjev, smo celotne splošne stroške (3.428,730 evra) razporedili najprej na vse proizvedene količine (213.019 kosov) v poslovnem letu 2017. Splošni stroški Motorja A in B torej znašajo 3.609 evrov, od tega so 716 evrov splošni stroški nabave, 1.306 evrov splošni stroški proizvodnje in 1.587 splošni stroški prodaje.

Tabela 23: Prikaz izračuna lastne cene z uporabo klasičnega razporejanja stroškov

ZAP. ŠT.	VRSTA STROŠKA	Motor A	Motor B	Skupaj
1.	Stroški materiala	3.061	162	3.223
2.	Stroški vzdrževanja osnovne opreme	25	2	27
3.	Stroški dela	604	40	644
4.	Stroški strojnega dela	910	64	974
5.	Stroški priprave stroja	12	1	13
6.	Dodatni splošni materialni stroški	114	6	120
7.	Lastna raba polizdelka	38.124	1.781	39.905
	Neposredni stroški skupaj	42.850	2.056	44.906
	Splošni stroški	3.444	165	3.609
	Celotni stroški	46.294	2.221	48.515
	Lastna cena	231	185	

Vir: Lastno delo.

Ključ za razdelitev splošnih stroškov motorjev = splošni stroški motorjev/neposredni stroški motorjev $\times 100 = 3.609/44.906 \times 100 = 8,04 \%$

V tabeli 24 je prikazan izračun lastne cene proizvodov glede na stroške porabljene aktivnosti. Splošne nabavne stroške smo razdelili glede na število nabav, splošne proizvodne stroške glede na število sproženih serij in splošne prodajne stroške glede na število pridobljenih naročil.

Tabela 24: Prikaz lastne cene v skladu z načeli ABC sistema

ZAP. ŠT.	VRSTA STROŠKA	Motor A	Motor B	Skupaj
1.	Stroški materiala	3.061	162	3.223
2.	Stroški vzdrževanja osnovne opreme	25	2	27
3.	Stroški dela	604	40	644
4.	Stroški strojnega dela	910	64	974
5.	Stroški priprave stroja	12	1	13
6.	Dodatni splošni materialni stroški	114	6	120
7.	Lastna raba polizdelka	38.124	1.781	39.905

se nadaljuje

Tabela 24: Prikaz lastne cene v skladu z načeli ABC sistema (nad.)

	Neposredni stroški skupaj	42.850	2.056	44.906
8.	Nabava	496	220	716
9.	Proizvodnja	1.176	130	1306
10.	Prodaja	1.428	159	1587
	Splošni stroški skupaj	3.100	509	3.609
	Celotni stroški	45.950	2.565	48.515
	Lastna cena	230	214	

Vir: Lastno delo.

Razporejanje splošnih stroškov

Nabava: splošni stroški nabave/število nabav = $716/13 = 55$

Proizvodnja: splošni stroški proizvodnje/število sproženih serij = $1.306/10 = 131$

Prodaja: splošni stroški prodaje/število pridobljenih naročil = $1.587/10 = 159$

Izračun razlik med obema načinoma razporejanja splošnih stroškov v tabeli 25 kaže, da smo Motor B podcenili. Z uporabo klasičnega razporejanja stroškov smo mu dodelili manj splošnih stroškov kot z uporabo ABC sistema.

Tabela 25: Razlika med klasičnim razporejanjem stroškov in ABC sistemom (razlika je v odstotkih glede na klasično razporejanje stroškov)

Proizvod	Splošni stroški (v evrih)			Lastna cena (v evrih)		
	Klasično razporejanje	ABC sistem	Razlika (v %)	Klasično razporejanje	ABC sistem	Razlika (v %)
Motor A	3.444	3.100	-10	231	230	-0,4
Motor B	165	509	+208	185	214	+16

Vir: Lastno delo.

Ker poznamo podatek o prodajni ceni obeh proizvodov, je v tabeli 26 prikazan tudi izračun dobička, ki ga podjetje dosega s proizvodnjo omenjenih proizvodov. Upoštevali bomo lastno ceno, ki smo jo izračunali z uporabo ABC sistema, saj menimo, da je bolj zanesljiva in izkazuje bolj točno oceno stroškov.

Tabela 26: Dobiček proizvodnje motorja A in motorja B

Proizvod	Količina	Prodajna cena (v evrih)	Lastna cena (v evrih)	Dobiček na enoto proizvoda (v evrih)	Dobiček (v %)
Motor A	200	283	230	53	19
Motor B	12	220	214	6	3

Vir: Lastno delo.

Vidimo lahko, da oba proizvoda pokrivata lastno ceno in ustvarjata dobiček. Motor A ustvari 53 evrov na enoto proizvoda, medtem ko Motor B le 6 evrov na enoto, kar predstavlja 3 odstotke dobička. Na tej točki, ko smo ugotovili vse dejanske stroške, ki jih ima podjetje s proizvodnjo teh dveh motorjev, je v naslednji fazi najboljše, da podjetje na novo opredeli prodajno ceno. Še posebej mora slediti dobičkonosnosti Motorja B, kjer lahko vsi stroški, namenjeni za proizvodnjo, hitro postanejo enaki prodajni ceni. V primeru poslovanja z izgubo pri proizvodnji motorja B, bi bilo treba premisliti o prihodnosti proizvodnje ali možnosti opustitve proizvodnje in prodaje izdelka ter njenih posledicah.

4.5 Organizacijska umestitev kontrolinga

Leto 2007 je bilo za podjetje prelomno, saj se je zgodilo kar nekaj sprememb, ki so zahtevale čas in potrpežljivost vseh udeležencev v organizaciji. Podjetje je zamenjalo uporabo lokalnega informacijskega programa ZRC (Zasavski računovodski center) s svetovno znanim SAP informacijskim programom. Prav tako je bila v začetku leta uvedena nova valuta za države evropske unije, in sicer evro, ki ga je bilo treba vključiti v nov informacijski sistem.

V tem letu se je matična družba odločila uvesti področje kontrolinga v večino svojih Bartecovih podjetij. Podjetje se je zato odločilo izvesti novo zaposlitev, ki bo pokrivala področje kontrolinga. Matična družba je bila zadolžena za izobraževanje in usposabljanje in tako izpeljala uspešno vpeljavo nove funkcije v podjetje. Področje kontrolinga še danes sodeluje z kontrolingom v matični družbi pri ključnih problemih in rešitvah, ki dolgoročno vplivajo na poslovanje podjetja.

V podjetju organizacijsko spada funkcija v oddelk financ in računovodstva. Prednost takšne organizacije je zagotovo v tem, da lažje dostopa do nekaterih ključnih informacij, ki jih kontroling potrebuje za izvajanje svojih nalog. Npr. poročili, kot sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, ki jih pripravlja računovodstvo, kontroling uporablja zelo pogosto. Prav tako je komunikacijska pot med zaposlenimi v oddelku krajša, kar pomeni hitrejšo odzivnost.

Oddelk kontrolinga v podjetju ni osredotočen izključno na podatke o stroških, ampak je hkrati podpora drugim oddelkom v podjetju, kot so proizvodnja, nabava, prodaja itd. Zagotovo to pomeni, da mora kontrolor imeti širši obseg znanja, saj to zahteva razumevanje vseh aktivnosti v podjetju. To je predvsem prednost, saj kontrolorju omogoča boljše razumevanje delovanja podjetja v celoti. V velikih podjetjih imajo običajno, odvisno od dejavnosti podjetja, več vrst kontrolinga, kot so proizvodni kontroling, trženjski kontroling, finančni kontroling itd.

Naloge kontrolinga in kontrolorja v podjetju so:

- priprava in izdelava poročil za potrebe vodstva in poročanja matičnemu podjetju (tedenska, mesečna, kvartalna in letna poročila);
- priprava kazalnikov uspešnosti poslovanja;
- sodelovanje in priprava kratkoročnih, srednjeročnih in dolgoročnih planov;
- pregled, koordiniranje in podpora managementu pri izdelavi in analizi dejanskih rezultatov poslovanja, primerjava s planom in odstopanja;
- sodelovanje in ocenjevanje učinkovitosti novih naložb;
- nadaljnji razvoj in podpora kontrolniških orodij;
- popolna podpora pri nadzoru s strani oddelka kontrolinga v matičnem podjetju.

5 UGOTOVITVE IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVE

Pri podrobnem vpogledu v sistem stroškov v podjetju smo naleteli na različna tveganja, s katerimi se podjetje srečuje.

Na prvem mestu bi poudarili **znanje zaposlenih**, ki so vpleteni v sistem stroškov. Dobra usposobljenost kadra je ključ do zagotavljanja pravih podatkov, ki jih managerji potrebujejo. Čeprav v podjetju vlagajo v izobraževanje kadrov, včasih nastopi težava, ki zahteva hitro rešitev, in takrat je pomembna tudi sposobnost zaposlenih reagirati v takšnem položaju. Pri postavitvi sistema stroškov je bila glavna matična družba v Nemčiji in je še danes odgovorna za ključne zadeve, ki zadevajo sistem stroškov (npr. kreiranje stroškovnih mest). Zato je pomembno, da se z matično družbo ohranja **visok nivo komunikacije**, saj pomaga, ko nastanejo težave in v podjetju nimajo pristojnosti za odpravo le teh. V podjetju, v oddelku financ, računovodstva in kontrolinga sicer dobro komunicirajo z matično družbo. Največje tveganje za neučinkovito komunikacijo je ob koncu obračunskega obdobja, to je vsak začetek meseca, ko se pripravljajo podatki o uspešnosti in druge analize. Čas, ki je namenjen za to, je zelo kratek, kar pomeni, da morajo biti zaposleni, ki so odgovorni za pripravo teh podatkov, zelo produktivni in fokusirani, da lahko v tako kratkem času pripravijo vse zahtevane podatke. Torej je v tem obdobju dogovarjanje in usklajevanje z matično družbo težje in včasih neučinkovito, vsaj kar se tiče zadev, ki so vezane na obračunsko obdobje, in pomeni, da se težave po potrebi rešujejo v tekočem obdobju za preteklo obračunsko obdobje. Takšna situacija lahko vpliva na točnost podatkov posameznih obračunskih obdobj. Da bi se temu izognili, je pomembno, da si napake oz. težave, s katerimi se v podjetju srečujejo, zapomnijo in se jim v prihodnje skušajo izogniti.

Pri podrobnem pregledu stroškovnih mest smo ugotovili, da v podjetju razpolagajo z **velikim številom stroškovnih mest**. Menimo, da je opravljanje s stroškovnimi mesti zahtevna naloga, ki zahteva večkratni vpogled v samo strukturo stroškovnih mest kot tudi v njihovo smiselnost. Opazili smo, da imata dve stroškovni mesti, to sta SM Konstrukcija stikalne opreme in SM Konstrukcija rudarske opreme, zelo malo knjižb v poslovnem letu 2017 in posledično malo stroškov. Takšen primer stroškovnih mest zahteva takojšno

analizo, ki bi nam povedala, ali je stroškovno mesto smiselno obdržati samostojno ali pa ga združiti s kakšnim drugim. Prav tako velja za vsa ostala stroškovna mesta, ki jih je treba večkrat pregledati in jih po potrebi prilagoditi in uskladiti. V podjetju, od začetka vzpostavitve sistema stroškov in stroškovnih mest pa do danes, ni bilo zaslediti večjih sprememb na strukturi stroškovnih mest. To lahko pomeni, da podjetje temu ne nameni dovolj pozornosti ali pa da se dejavnost podjetja čez leta ni temeljito spreminjala. Vsekakor je večkratna analiza povezanosti stroškovnih mest s sestavo dejavnosti nujna za učinkovito obvladovanje stroškov.

V povezavi s stroškovnimi mesti bi izpostavili tudi uporabo **ključa za razporejanje stroškov**, in sicer odstotke. Pri podrobnem pregledu sistema stroškov, ki ga podjetje uporablja, nismo zasledili, da bi v podjetju stroške razporejali z uporabo drugih ključev, kot so npr. povzročitelji stroškov. Menimo, da porazdelitev z odstotki ni zahtevna, če je podlaga pri določanju njih jasna. Lahko pa se pojavi tveganje o točnosti podatkov. Pri pregledu stroškovnih mest in analize prodajnega poročila smo ugotovili, da v podjetju v večini uporabljajo odstotke za porazdelitev stroškov. Koliko stroškov pripada določenemu področju, določijo odstotki, ki so bili določeni na podlagi obsega proizvodnje ali prodajnih aktivnosti. Sklepamo, da obseg proizvodnje ali prodaje ni konstanten in zato je določitev primernih odstotkov prav tako tvegan pristop, ki lahko temeljito vpliva na stroške. Zagotovo bi bilo na nekaterih stroškovnih mestih bolj primerno uporabiti druge ključne za razporejanje. To je npr. SM Nabave, kjer bi lahko kot ključ uporabili število nabavnih nalogov, in SM Prodaje, kjer bi lahko kot ključ uporabili število prodajnih nalogov itd.

Kot smo že omenili, ima podjetje zelo veliko različnih proizvodov in storitev. Informacijski sistem podjetja zato vsebuje **široko bazo matičnih podatkov**. Za vnos matičnih podatkov so odgovorni predvsem v oddelku tehnologije, nabave in seveda tudi prodaje. Da so podatki v sistem vneseni točno, morajo zaposleni biti seznanjeni z navodili o kreiranju identov. Vsak ident zahteva kar nekaj vnosov, zato sta doslednost in ažurnost odgovornih nujna. Napačni oz. pomanjkljivi podatki v sistemu lahko prikažejo napačne oz. netočne podatke. Npr. vnos cene identa vpliva na vrednost zalog, vnos profitnega centra vpliva na dodelitev identa pravemu prodajnemu področju itd. Ker ident niso kreirani v enkratnem postopku, s tem mislimo, da kreiranje identa poteka v več fazah, v različnih oddelkih, je tveganje pomanjkljivosti toliko večje. V podjetju trenutno skušajo vzpostaviti sistem »status identa«, ki prepreči nadaljnjo obdelavo podatkov, če podatki niso ustrezno vneseni. Menimo, da bi takšen sistem zagotovo zmanjšal tveganje o točnosti podatkov v sistemu stroškov.

Pri analizi stroškov izbranih dveh proizvodov smo uporabili dva različna pristopa. Pri zbiranju stroškov, ki so vezani na proizvoda, smo ugotovili, da ugotavljanje splošnih stroškov ni enostavno. Če bi v podjetju proizvajali samo enake izdelke, bi celotne stroške delili s proizvedeno količino in dobili splošne stroške. Ker temu ni tako, smo za razdelitev splošnih stroškov pri prvem pristopu uporabili vse neposredne stroške, pri drugem pa smo splošne stroške razdelili s pomočjo povzročiteljev stroškov. Ugotovili smo, da je drugi

način bolj primeren, saj nudi bolj točne podatke o stroških, s katerimi lahko določimo lastno ceno izdelka. S pomočjo lastne cene lahko določimo prodajno ceno, ki naj bi podjetju prinašala dobiček.

Vsa tveganja, ki smo jih zgoraj izpostavili, vplivajo na pripravo podatkov o uspešnosti poslovanja. Podatki, ki jih v podjetju pripravijo, managerjem pomagajo pri boljših odločitvah. V podjetju se pripravljajo različni plani (tedenski, mesečni, letni). Izhodišče za pripravo plana so tekoči podatki. To pomeni, da so točni podatki res zelo pomembni in vplivajo na sprejemanje pomembnih odločitev managerjev. Plan, ki ga v podjetju sprejmejo, je zelo pogosto tudi podlaga za pripravo različnih vrst kazalnikov, ki nudijo podatek o uspešnosti podjetja.

SKLEP

Cilj naše naloge je bil preučiti ključne dejavnike, povezane z učinkovitim obvladovanjem stroškov v podjetju. Različne vrste organizacij uporabljajo različne pristope za obvladovanje stroškov. Če želimo biti pri tem uspešni, moramo imeti ustrezno znanje, ki nam je v pomoč pri branju terminov računovodstva in razlikovanju stroškov, ki nastanejo v podjetju, ki opravlja več vrst dejavnosti. Stroške razvrščamo po različnih kriterijih in eden od njih je pripisovanje stroškovnim nosilcem, ki ločijo neposredne in posredne stroške. Določanje posrednih stroškov stroškovnim objektom je bolj zahtevno opravilo, ki zahteva uporabo različnih ključev, s pomočjo katerih določimo, kolikšna vrednost stroška pripada določenemu stroškovnemu nosilcu.

V podjetju s pomočjo poročila o prodaji, ki se imenuje Gross margin, ugotavljajo uspešnost posameznega področja. Skozi analizo poročila smo ugotovili, na kakšen način razporejajo stroške in tudi prihodke. Prihodki so razporejeni glede na profitne centre, ki so vsakemu identu določeni pri vnosu v informacijski sistem. Torej je zelo pomembno, da so profitni centri in ostale karakteristike identov prave, saj le tako lahko dobimo točne podatke o prihodkih po posameznih področjih. Mi smo analizirali področje Motorjev in pri dodeljevanju stroškov ugotovili, katera stroškovna mesta so aktivna za to področje in kolikšen delež vseh stroškov jim pripada.

Podjetja za določanje posrednih stroškov uporablja različne ključne, razdelilnike in odstotke. V našem primeru podjetje za posredna stroškovna mesta, kot jih imenuje, uporablja za razdelitev stroškov število zaposlenih, število IT uporabnikov, kvadratura itd. Medtem ko za primarna stroškovna mesta uporabi odstotke, ki jih določi glede na obseg proizvodnje ali prodaje določenega področja. V njihovi shemi stroškov, kjer dodeli stroške drugim stroškovnim nosilcem, pogrešamo uporabo povzročiteljev stroškov, kot so npr. število nabav pri določanju splošnih stroškov nabave in število naročil pri določanju splošnih stroškov prodaje itd. Manimo, da bi s takšnim načinom lahko dosegli bolj točne podatke, saj dodeljevanje z odstotki temelji zgolj na oceni.

Podrobno smo pregledali tudi vsa stroškovna mesta, ki so v sistemu kreirana in na katerih nastajajo stroški. Ugotovili smo, da obstajajo stroškovna mesta, na katerih je knjiženo malo dogodkov. Prav tako je nekaj stroškovnih mest, ki se jim je spremenila struktura, npr. zaradi spremembe števila zaposlenih, ki pripadajo stroškovnemu mestu, vendar ta sprememba pri dodelitvi stroškov ni bila upoštevana. Takšna stroškovna mesta bi v podjetju morali na novo definirati.

Preučili smo tudi različne metode dodeljevanja stroškov in na primeru ugotavljanja lastne cene izdelka naredili primerjavo med njimi. Z uporabo klasičnega sistema dodeljevanja splošnih stroškov smo ugotovili, da lahko izdelek premalo vrednotimo, medtem ko z uporabo ABC sistema dobimo bolj točne podatke, saj se pri tej metodi za razporejanje splošnih stroškov uporabijo povzročitelji stroškov.

V podjetju so uvedli sistem stroškov hkrati z oddelkom kontrolinga, ki ima ključno nalogo pri definiranju stroškovnih mest. Prav tako je kontroling v podjetju pomemben, saj tesno sodeluje z managementom in ostalimi vodstvenimi strukturami in jim zagotavlja potrebne informacije, ki jim pomagajo sprejemati odločitve.

Vzpostaviti pravi sistem obvladovanja stroškov je zahtevna naloga za vsako podjetje, še posebej za tista, ki proizvajajo različne vrste proizvodov. Določiti vse parametre in povezave med aktivnostmi, ki so v podjetju, vzame veliko časa in znanja. Ko to naredimo, se moramo zavedati, da vsaka sprememba, ki se v podjetju zgodi in je na kakršenkoli način povezana s stroški, pomeni tudi spremembo pri nadaljnjem dodeljevanju stroškov.

LITERATURA IN VIRI

1. Alin, I. (brez datuma). Integrated Consulting Group. *Strategic and Operative Controlling*. Pridobljeno 11. maja 2019 iz <https://www.integratedconsulting.eu/insights/strategic-operative-controlling/>
2. Aver, B. & Čadež, S. (2009). Management accountant's participation in strategic management processes. A cross-industry comparison. *Journal for East European Management Studies*, 14, 310-322.
3. Bartec Varnost, d.o.o. (2016). *Letno poročilo za poslovno leto 2015/2016*. Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.
4. Bartec Varnost, d.o.o. (2018a). *Letno poročilo za poslovno leto 2017/2018*. Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.
5. Bartec Varnost, d.o.o. (2018b). *Poslovnik kakovosti, ravnanja z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu* (interno gradivo). Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.
6. Bartec Varnost, d. o. o. (2018c). *Kadrovsko poročilo za leto 2017/2018* (interno gradivo). Zagorje ob Savi: Bartec Varnost d. o. o.
7. Bartec Varnost, d.o.o. (2018d). *Poročilo o odnosih PD Bartec Varnost 30. 4. 2018* (interno gradivo). Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.
8. Bartec Varnost, d.o.o. (2018e). *Gross margin* (interno gradivo). Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.

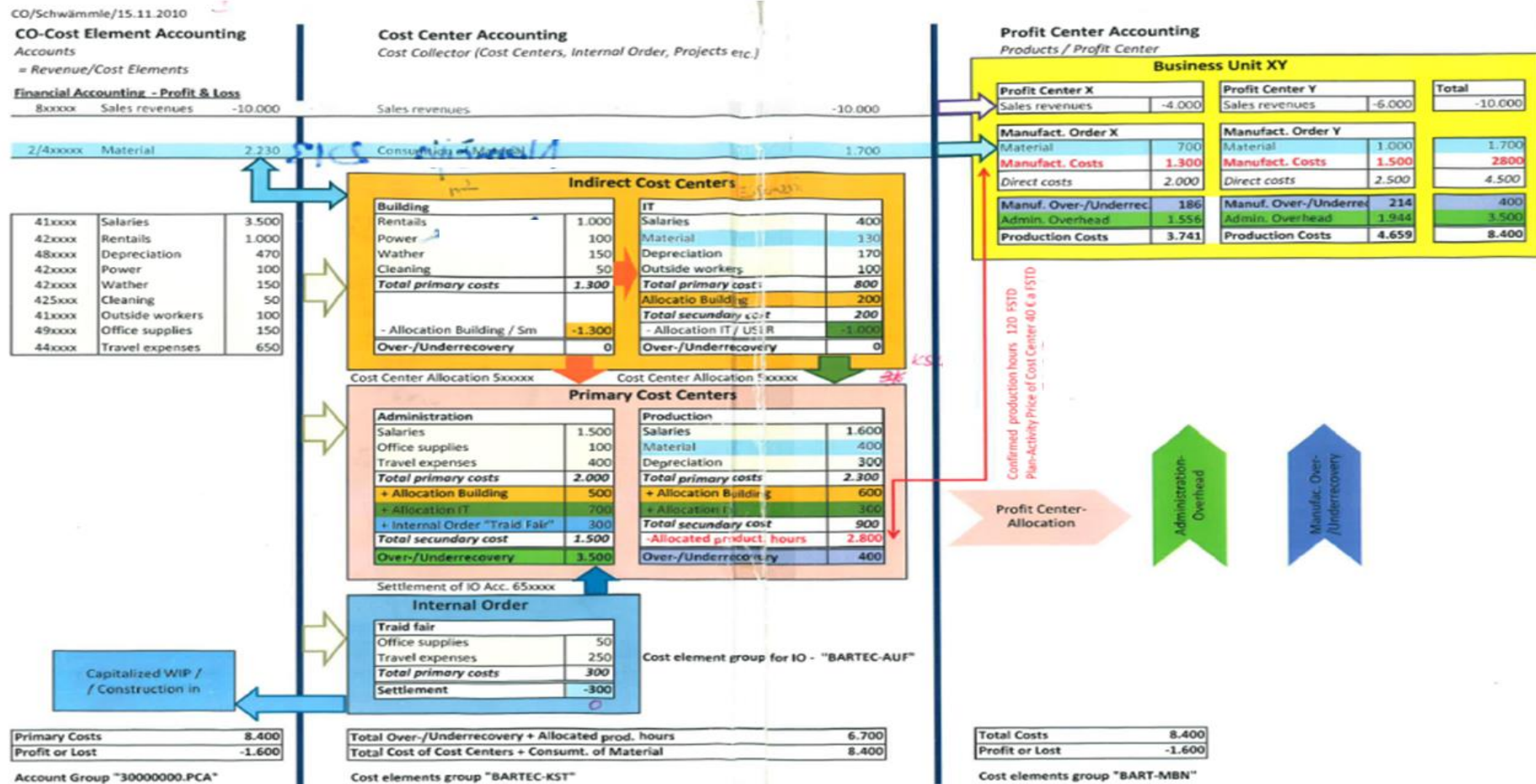
9. Bartec Varnost, d.o.o. (2018f). *P & L* (interno gradivo). Zagorje ob Savi: Bartec Varnost, d.o.o.
10. Bartec Varnost, d.o.o. (brez datuma). *Odprta delovna mesta*. Pridobljeno 28. maja 2019 iz <https://www.bartec-varnost.si/si/kariera/odprta-delovna-mesta/>
11. Bhimani, A., Horngren, T. C., Datar, M. S. & Foster, G. (2008). *Management and cost accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
12. Blocher, J. E., Chen, H. K., Cokins, G. & Lin, W. T. (2005). *Cost management: A Strategic Emphasis* (3. izd.). New York: The McGraw-Hill Companies.
13. Buchbinder, B. S. & Thompson, M. J. (2010). *Career opportunities in health care management: perspectives from the field*. Sudbury: Jones and Bartell Publishers, LLC.
14. Clarke, P. (2002). *Accounting information for managers* (2. izd.). Cork: Cork Oak Tree Press.
15. Collier, P. M. (2013). *Accounting for managers: interpreting accounting information for decision-making* (4. izd.). Chichester (UK) : A John wiley and Sons, Ltd.
16. Cunningham, M. B., Nikkolai, A. L., Bazzley, D. J., Kavanagh, M. & Simmons S. (2019). *Accountig: Information for bussiness decisions*. South Melbourne: Cengage Learning Australia Pty Limited.
17. Čadež, S. (2006). *Strateško računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Čadež, S. & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Diehl, A. & Karmasin, M. (2013). *Media and Convergence Management*. Berlin; New York : Springer.
20. Doost, R. K., (1996), "Cost allocation: what purpose does it serve?", *Managerial Auditing Journal*, 11(8), 14-22.
21. Erčulj, D. (2010). *Kontroling procesov ali procesi v kontrolingu*. Ljubljana: CRMT d.o.o.
22. Evropska komisija. (2018). *Vmesna zimska gospodarska napoved 2018: trdna in trajna rast*. Pridobljeno 10. marca 2018 iz file:///C:/Users/Uporabnik/Downloads/IP-18-604_SL.pdf
23. Flamholtz, G. E. (1996). *Effective management constrol. Theory and Practice*. Boston/London/Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
24. Gallo, A. (2017, 13. oktober). *Contribution Margin: What it is, How to calculate it, and Why you need it*. Pridobljeno 3. julija 2019 iz <https://hbr.org/2017/10/contribution-margin-what-it-is-how-to-calculate-it-and-why-you-need-it>
25. Gruden, L. (2017). Dms. *Najprej določimo kaj želimo ugotoviti skozi analize*. Pridobljeno 29. maja 2019 iz <https://www.dmslo.si/zapis/najprej-dolocimo-kaj-zelimo-ugotoviti-skozi-analize>
26. Guan, L., Hansen, D. R. & Mowen, M.M. (2009). *Cost Management: accounting and control* (6. izd.). USA: South-Western Boulevard.
27. Haroun, A. E. (2015). "Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method", *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, 21(3), 258–270.
28. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov. Oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
29. Hočevar M., Čadež, S. & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

30. Horngren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. (2003), *Cost accounting: a managerial emphasis* (11. izd.). Upper Saddle River (New Jersey): Prentice Hall.
31. Horvat, M. (2011). *Kalkulacije in spremljanje finančnega poslovanje*. Ptuj: Šolski center Ptuj, Biotehniška šola.
32. Igličar, A. & Hočevár, M. (2011). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
33. Information. (brez datuma). V *Businessdictionary*. Pridobljeno 19. maja 2018 iz <http://www.businessdictionary.com/definition/information.html>
34. Controller Association (ICV) & International Group of Controlling (IGC). (2012). *Temelji kontrolinga*. Pridobljeno 18. marca 2018 iz <https://www.controllerakademie.de/wp-content/uploads/2016/08/ICV-IGC-Valuepaper-slovenia.pdf>
35. Izhar, R. & Hontoir, J. (2001). *Accounting, costing, and management*. Oxford: Oxford university Press.
36. Jagelavicius, G. (2013). *Gross margin management framework for merchandising decisions in companies with large assortment of products*. Lithuania: Kaunas University of Technology.
37. Jelenec, N. (brez datuma). Yelly. *Kontroling – samostojna funkcija v podjetju*. Pridobljeno 3. maja iz http://yelly.si/clanki/kontroling_samostojna_funkcija_v_podjetju/
38. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
39. Kontroling. (brez datuma). V *Finančni slovar*. Pridobljeno 10. marca 2018 iz <http://www.financnislovar.com/definicije/kontroling.html>
40. Kržan, N. (2013). *Strategija je pot do uresničitve ciljev, kontroling je stičišče informacij*. Pridobljeno 5. marca 2018 iz <https://siol.net/posel-danes/novice/strategija-je-pot-do-uresnitve-ciljev-kontroling-je-sticisce-informacij-54038>
41. Lipovšek, S. (brez datuma). Yelly. *Kontroling in stroškovna mesta*. Pridobljeno 10. marca 2019 iz http://yelly.si/clanki/kontroling_in_stroskovna_mesta/
42. Lucey, T. (2003). *Management Accounting* (5. izd.). New York: Continuum.
43. Maynard J. (2017). *Financial accounting, reporting & analysis* (2. izd.). Oxford: Oxford university Press.
44. Mayr, B. & Kamenšek, D. (brez datuma). *Branje računovodskih poročil od obrazca do vsebine (bilanca stanj in izkaz uspeha)*. Pridobljeno 19. maja 2018 iz <http://www.vsr.si/clanki/Bilanca%20stanja.pdf>
45. Murphy, C. B. (2019, 19. maj). Investopedia. *Earnings befor interest and taxes – EBIT*. Pridobljeno 26. maja 2019 iz <https://www.investopedia.com/terms/e/ebit.asp>
46. Narsis, I. (2009). *Theory in cost accounting*. New Delhi: Atlantic Publisher & Distrubution (P) Ltd.
47. Operational controlling. (2018, 18. januar). V *Ceopedia management online*. Pridobljeno 11. maja 2019 iz https://ceopedia.org/index.php/Operational_controlling
48. Peljhan, D. & Tekavčič, M. (2004). Pomen obvladovanja stroškov v javnem sektorju. *Uprava*, 1(2), 31–49.
49. Perner, V. (2009, januar). *Pripoznavanje in razporejanje stroškov v nepridobitni organizaciji*. Ljubljana: CPA Parner, d.o.o.

50. Perović, V., Nerandžić, B. & Todorović, A. (2011). Controlling as a useful management instrument in crisis times. *African Journal of Business Management*, 6 (6), 2101–2106.
51. Podbevšek, A. (brez datuma). *Priročnik za člane nadzornih svetov in upravnih odborov*. Pridobljeno 5. junija 2019 iz https://www.zdruzenje-nis.si/db/doc/upl/podbevsek_a_racunovodske_informacije_za_odlocanje.pdf
52. Pringle, J. (2016). *Practical Guide to SAP Profit Center Accounting*. Gleichen: Espresso Tutorials GmbH.
53. Robnik, L. (2008). *Stroškovno računovodstvo: gradivo za 2. letnik* [elektronska knjiga]. Ljubljana: Zavod IRC.
54. Rozenbaum, O. (2019). EBITDA and Managers' Investment and Leverage Choices. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 513–546.
55. Schwämmle, E. (2010). *CO*. Nemčija: Bartec GmbH.
56. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Slovenski računovodski standardi z dodanimi pravili skrbnega računovodnja*. Pridobljeno 20. maja 2019 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/psr-2016.pdf>
57. Snyder, H. & Davenport, E. (1997). What does it really cost? Allocating indirect costs. *The Bottom Line*, 10(4), 158–164.
58. Strategic controlling. (brez datuma). V *Present5*. Pridobljeno 11. maja 2019 iz <https://present5.com/strategic-controlling-the-purpose-of-strategic-management-and-2/>
59. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
60. Types of control. (brez datuma). V *Lumencandela*. Pridobljeno 13. maja iz <https://courses.lumenlearning.com/boundless-management/chapter/types-of-control/>
61. Turk, I. & Melavc, D. (1998). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
62. Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo* (dopolnjena izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
63. Warren, S. C., Reeve, M. J. & Duchac, J. (2009). *Financial and managerial accounting*. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.

PRILOGE

Priloga 1: Prikaz porazdelitve stroškov v podjetju Bartec Varnost



Vir: Schwämmle (2010).

Priloga 2: Gross margin za poslovno leto 2017

	Total	CCE - Control & Connection Equipment	Motors	Mining
Gross margin				
Sales Customers	10.435.663	518.710	6.812.410	3.104.543
Sales Intercompany	9.154.855	6.607.770	1.896.018	651.067
Sales	19.590.518	7.126.480	8.708.428	3.755.610
Changes in WiP/FG	-294.151	204.141	210.742	287.549
Interd.Transfer for Others	5.062.371	659.547	4.294.461	108.363
Interd.Transfer from Others	-5.062.371	-529.120	-3.166.084	-1.367.167
Capitalized WiP	123.173	20.526	98.991	3.656
Overall Performance	20.007.842	7.073.293	10.146.539	2.788.011
Cost of material (without merchand.)	-5.579.216	-1.625.037	-3.683.784	-270.394
Merchandises	-2.664.265	-1.645.463	-247.810	-770.992
Cost of material interco	-1.602.390	-883.048	-422.634	-296.708
Material overhead	-425.839	-135.573	-251.954	-38.312
Costs of in-house manufacturing	-3.282.055	-408.967	-2.873.163	76
Costs of external production	-853.108	-370.753	-330.656	-151.700
Over/Underrecovery manufacturing	-211.238	-141.239	-78.484	8.485
Order-related engineering in-house				
Order-related engineering external	-12.146		-12.146	
Over/Underrecovery Engin./Design				
Special sales costs	-5.482		-5.482	
Contribution margin	5.372.105	1.863.214	2.240.425	1.268.466
Engineering indirect	-893.054	-99.658	-791.990	-1.406
Sales overhead	-2.010.149	-618.873	-1.030.099	-361.177
Administration overhead	-427.744	-133.595	-246.705	-47.444
Other expenses/income	-809.471	-458.186	-235.196	-116.088
EBIT	1.231.687	552.901	-63.565	742.351
Investment earnings				
Financial result	178.422		178.422	
extraordinary result				
Earnings before tax	1.410.109	552.901	114.857	742.351
Income taxes	-241.958	-79.846	-62.909	-99.203
Other taxes	5.502	-1.260	7.361	-599
Result after tax	1.173.654	471.795	59.309	642.550

se nadaljuje

EBIT	1.231.687	552.901	-63.565	742.351
Depreciation	-616.053	-51.823	-547.416	-16.814
EBITDA	1.847.740	604.724	483.851	759.165
Orders				
Order Intake external (3rd party)	11.069.897	513.014	6.695.359	3.861.525
Order Intake IC	6.706.380	4.168.635	2.045.919	491.826
Order Intake	17.776.278	4.681.649	8.741.278	4.353.351
Order Stock external (3rd party)	3.502.322	54.301	1.470.485	1.977.537
Order Stock IC	727.765	329.741	341.255	56.769
Order Stock	4.230.087	384.042	1.811.739	2.034.306
Quotes Stock TP				
Quotes Issued TP				
Quotes	0	0	0	0

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018e).

Priloga 3: Izkaz poslovnega izida za poslovno leto 2017

P & L Bartec Varnost	Year to date 2017_18ACT April (temp)
Sales	10.428.662,66
Sales IC	9.153.564,14
Sales reduction	
Sales reduction IC	
Sales BilRuG	7.000,00
Sales BilRuG IC	1.291,20
Sales	19.590.518,00
Changes in finished goods and work in process	294.150,94
Changes in finished goods and work in progress	294.150,94
Own work capitalized	123.173,48
Own work capitalized	123.173,48
Earnings from disposal of assets	1.197,70
Income from insurance	402,73
Realized currency exchange gains	597,15
Other income	8.342,10
Other operating income – 3rd parties	10.539,68
IC-realized currency exchange gains	120,79
Other operating income – IC	120,79
Income from real IC differences (debt consolidation)	
Other operating income	10.660,47
OVERALL PERFORMANCE	20.018.502,89
Cost of raw materials, consumables + purchased merchandise	-8.388.441,56
Cost of raw materials, consumables + purchased merchandise IC	-2.107.703,95
Cost of raw materials, consumables + purchased merchandise	-10.496.145,51
Cost of purchased services	-954.331,54
Cost of purchased services IC	-39.869,18
Cost of purchased services	-994.200,72
Cost of materials BilRuG	-11.901,89
Cost of materials BilRuG IC	-39.638,66
Cost of materials – BilRuG	-51.540,55
Cost of materials	-11.541.886,78
Wages and salaries	-2.925.978,11
Wages and salaries	-2.925.978,11
Social security + support payments	-491.456,05
Social security + support payments	-491.456,05
Pension related + other costs	-740.637,75
Pension related + other costs	-740.637,75
Personnel expenses	-4.158.071,91
Commissions	-189.543,85

se nadaljuje

P & L Bartec Varnost	Year to date 2017_18ACT April (temp)
Other marketing costs	-19.056,40
Trade fair costs	-18.605,00
Freight and packing	-297.702,79
Maintenance	-177.935,83
Lease and rental expenses	
Provision for write off of bad debts	-6.542,23
Legal and other advisory fees	-37.548,97
Insurance and memberships	-48.451,53
Sundry social expenses	
Office materials & magazines	-44.422,39
Telephone, telex and postage	-21.937,48
Bank charges	-20.531,54
Realized currency exchange losses	-55.441,32
Traveling, Entertaining	-77.766,42
Other personnel expenses	-9.293,51
Product audit & approval costs	-121.681,15
Intergroup service charge	
Computer expenses	-60.429,06
Car expenses	-60.332,10
Receivables losing	-192.846,15
Cost of services	-11.131,07
Energy (Light,Heat and Water)	-149.037,86
Cleaning, wast disposal	-58.252,68
Duties, contributions	-5.697,24
Other expenses	-104.246,36
Other operating expenses – 3rd parties	-1.788.432,93
IC – Other marketing costs	-1.935,00
IC – Trade fair costs	-120,25
IC – Freight and packing	-65
IC – Legal and other advisory fees	-71.288,29
IC – realized currency exchange losses	-37.753,36
IC – Product audit & approval costs	-14.407,47
IC – Intergroup service charge	-454.572,00
IC – Computer expenses	-95.520,00
IC – Other expenses	-6.710,00
Other operating expenses IC	-682.371,37
Expense from real IC differences (debt consolidation)	
Other operating expenses	-2.470.804,30
EBITDA – Earnings before depreciation, interest & tax	1.847.739,90
Depreciation fixed assets	-616.052,88
Depreciation current assets	

se nadaljuje

amortization	
Depreciation	-616.052,88
EBIT – Earnings before interest & tax	1.231.687,02
Income/Expenses affiliated companies	
Income/Expenses participations	
Other Income/Expenses participations	
Other Income/Expenses in companies in which the Company has a participating interest	
Income from participations	0
Income from profit transfer	
Income from profit transfer	0
Income investments/loans affiliated companies	
Other Income investments/loans	
Income investments/loans	
Income from other investments and long term loans	0
Interest income affiliated companies	212.254,69
interest income in companies in which the Company has a participating interest	
Interest and other income	36.132,17
Other interest and similar income	248.386,86
Expenses from profit transfer	
Expenses from profit transfer	0
Amortization of financial assets	
Amortization of financial assets and of securities included in current assets	0
Interest expenses affiliated companies	-1.074,27
interest expenses in companies in which the Company has a participating interest	
Interest and other expenses	-68.890,29
Interest an similar expense	
Interest an similar expense	-69.964,56
Financial income	178.422,30
Extraordinary income	
Extraordinary expenses	
RESULT FROM ORDINARY OPERATIONS	1.410.109,32
EBT – Earnings before tax	1.410.109,32
Income taxes	-241.957,96
Taxes on income and profit	-241.957,96
Other taxes	5.502,46
Other taxes	5.502,46
Expense/income from profit pooling	
Net Profit/Loss after tax and profit pooling	1.173.653,82

Vir: Bartec Varnost, d.o.o. (2018f).