

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO
RAČUNOVODSTVO MEST ODGOVORNOSTI V PODJETJU
ŠAMPIONKA, d. d.**

Ljubljana, oktober 2004

JASNA ČERNE

IZJAVA

Študent/ka Jasna Černe izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 18. 10. 2004

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV MEST ODGOVORNOSTI IN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI	1
2.1. GLAVNI NAMEN OBLIKOVANJA MEST ODGOVORNOSTI	3
2.2. POGOJI ZA OBLIKOVANJE MEST ODGOVORNOSTI	5
2.3. NADZORNI SESTAV NA MESTIH ODGOVORNOSTI	6
2.3.1. Nadziranje poslovanja stroškovnega mesta odgovornosti	6
2.3.1.1. Standardno stroškovno mesto odgovornosti	7
2.3.1.1.1. Analiza odmikov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti	10
2.3.1.2. Diskrecijsko stroškovno mesto odgovornosti	14
2.3.2. Nadziranje poslovanja prihodkovnega mesta odgovornosti	15
2.3.2.1. Analiza odmikov na prihodkovnem mestu odgovornosti	16
2.3.3. Poslovnoizidna enota	17
2.3.3.1. Nadziranje poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti	17
2.3.3.1.1. Obvladljivost ekonomskih kategorij dobičkovnega mesta odgovornosti	19
2.3.3.1.2. Prenosne (transferne) cene	20
2.3.3.1.3. Analiza odmikov dobičkovnega mesta odgovornosti	22
2.3.3.2. Nadziranje poslovanja naložbenega mesta odgovornosti	22
2.3.3.2.1. Kazalnik donosnosti naložbe	23
2.3.3.2.2. Preostanek dobička	24
3. PREDSTAVITEV PODJETJA ŠAMPIONKA, D. D.	25
3.1. ORGANIZACIJSKA STRUKTURA	26
3.2. VRSTE MEST ODGOVORNOSTI V PODJETJU ŠAMPIONKA, D. D.	29
3.3. NADZIRANJE POSLOVANJA MEST ODGOVORNOSTI	29
3.3.1. Standardno stroškovno mesto odgovornosti	30
3.3.1.1. Odmiki pri neposrednih stroških materiala	30
3.3.1.2. Odmiki pri neposrednih stroških dela	32
3.3.1.3. Odmiki pri splošnih stroških	33
3.3.2. Prihodkovno mesto odgovornosti	39
3.3.3. Naložbeno mesto odgovornosti	40
4. SKLEP	40
LITERATURA	43
VIRI	43

1. UVOD

Temeljna značilnost sodobnih podjetij je, da so ustanovljena za dolgoročno poslovanje. Cilj vsakega podjetja je torej rast in razvoj, doseganje dobička in zadovoljstvo zaposlenih. Vsako podjetje deluje v poslovnem okolju, kjer se neprestano srečuje s konkurenco. Zato se pojavlja vprašanje, kako izdelovati kakovostnejše proizvode ter zniževati stroške glede na konkurenčna podjetja. Metod oziroma pristopov, ki bi to omogočile, je več, ena izmed njih je uvajanje mest odgovornosti v podjetju, ki zahteva, da so vsi deli podjetja razdeljeni tako, da pripadajo nekemu mestu odgovornosti. Tako sem se odločila, da je računovodstvo mest odgovornosti predmet mojega diplomskega dela, ki je sestavljeno iz dveh delov, in sicer teoretičnega in praktičnega dela. V teoretičnem delu podrobno opisujem vse o računovodstvu mest odgovornosti, medtem ko se praktični del navezuje na podjetje Šampionka, d. d..

Diploma je razdeljena v štiri poglavja. Prvo poglavje predstavlja uvod.

V drugem poglavju obravnavam mesta odgovornosti, glavni namen oblikovanja mest odgovornosti, pogoje oblikovanja mest odgovornosti ter računovodske informacije za potrebe uspešnega in učinkovitega nadziranja poslovanja po posameznih mestih odgovornosti. V nadaljevanju predstavljam še odmike, ki so razlika med uresničenim in načrtovanim poslovanjem, ter tako osnova za popravljalne akcije. Pri tem ločim med stroškovnimi, prihodkovnimi, dobičkovnimi in naložbenimi mesti odgovornosti.

V tretjem poglavju obravnavam podjetje Šampionka, d. d., kjer podrobno opisujem predmet poslovanja podjetja, organizacijsko strukturo podjetja ter mesta odgovornosti. Poleg tega na podlagi računovodskih informacij poslovnega leta 2004 za mesec junij ugotavljam uspešnost poslovanja mest odgovornosti za proizvod *Stelex z močjo kisa z razpršilcem*.

V četrtem poglavju pa povzemam temeljne ugotovitve teoretičnega dela in praktičnega dela diplomske naloge.

2. OPREDELITEV MEST ODGOVORNOSTI IN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI

Cilj podjetja je dolgoročno uspešno poslovanje, kar naj bi se izkazovalo v rasti in razvoju podjetja na dolgi rok, doseganju dobička, ki bi zadovoljil pričakovanja lastnikov, in v zadovoljstvu zaposlenih. Poslovno okolje, v katerem podjetje deluje, ter spremembe v njem pa nenehno zahtevajo od podjetja, da se obnaša kot živa celica in se prilagaja

poslovnemu okolju, da lahko sploh preživi v boju s konkurenco. Ta danes od podjetij zahteva kakovostne proizvode ter zniževanje svojih stroškov glede na konkurenčna podjetja ter posvečanje večje pozornosti stroškom, in predvsem dejstvu, kje stroški nastajajo in kdo je zanje odgovoren. Prenašanje dolžnosti in odgovornosti na podrejene poslovodje in nadzorovanje poslovanja podrejenih organizacijskih enot je povezano z decentralizacijo odločanja v podjetju, kar zahteva oblikovanje mest odgovornosti. Prenos odgovornosti in dolžnosti je možen le v primeru, ko je organizacija podjetja, ki je po Lipovcu definirana kot sestav razmerij med ljudmi-člani podjetja, ki zagotavlja obstoj, družbeno-ekonomske in druge značilnosti podjetja ter smotrno uresničevanje cilja podjetja, decentralizirana organizacijska struktura (Pučko, 2003, str. 6). Mesta odgovornosti so torej organizacijske enote podjetja, ki jih vodi poslovodja in je za njihovo poslovanje tudi odgovoren.

Slovenski računovodski standard 20, računovodsko predračunavanje, opredeljuje mesto odgovornosti kot mesto hierarhičnega organizacijskega ustroja podjetja, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške, odhodke, prihodke ali dobiček. Nosilec, ki ima v svojem krogu odgovornosti tudi podrejena mesta odgovornosti, je soodgovoren z nosilci odgovornosti na teh mestih odgovornosti. Slovenski računovodski standardi omenjajo naslednje vrste mest odgovornosti:

1. stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti, to je mesto, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki);
2. prihodkovno mesto odgovornosti, ki je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki;
3. dobičkovno mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma z načrtovanim dobičkom;
4. naložbeno mesto odgovornosti, ki je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma z načrtovanim dobičkom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb.

Mesta odgovornosti so oblikovana z namenom merjenja uspešnosti poslovanja na teh mestih glede na zmožnost poslovodstva in glede na naravo posameznega mesta odgovornosti. Pri merjenju dosežkov lahko izhajamo iz dveh zornih kotov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 178):

- a) Lahko merimo uspeh posameznika poslovodje mesta, osebe, ki vodi mesto. V meri za vrednotenje dosežkov moramo upoštevati le tiste ekonomske kategorije, ki jih neposredno nadzira poslovodja mesta - obvladljive ekonomske kategorije.

- b) Lahko merimo dosežke mesta kot ekonomske enote. V tem primeru v meri upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki zadevajo mesto, ne glede na to, kdo je odgovoren za njihovo velikost.

Mere so lahko iste le v primeru, da poslovodja odloča o vseh ekonomskih kategorijah, ki vplivajo na poslovni izid mesta.

Mesta odgovornosti so urejena v hierarhiji. Na najnižji ravni te hierarhije so različni delovni postopki, ki se opravljajo v majhni organizacijski enoti. Na višjih ravneh so oddelki, ki so sestavljeni iz podrejenih enot in poslovodij ter drugega osebja v teh oddelkih. Z vidika vodstva podjetja je celotno podjetje mesto odgovornosti.

Ne glede na obseg odgovornosti, ki je prenesena na posamezno mesto, je mesto odgovornosti del podjetja, ki (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 172):

- a) ima enega odgovornega poslovodjo,
- b) opravlja eno ali več nalog s številčno opredeljenimi cilji,
- c) ima potrebna sredstva, o katerih odloča relativno samostojno, vendar v okviru omejitev, ki so postavljene v podjetju.

2.1. Glavni namen oblikovanja mest odgovornosti

Ravnatelj (poslovodja) svojih dolžnosti praviloma ne more izpolniti sam, zato je prisiljen prenesti del svojih dolžnosti na sodelavce. S tem pa se začne delegiranje oziroma pooblaščenje ter prenašanje dolžnosti in njej ustrezne oblasti navzdol na sodelavce (Hočevar, 1995, str. 42). V podjetju začne tako nastajati novo razmerje, in sicer razmerje nadrejenosti in podrejenosti. Oseba, poslovodja, ki prenese del svoje dolžnosti na drugo osebo, podrejenega, odgovarja za celotno izpolnitev svoje dolžnosti, in sicer tudi za izpolnitev dolžnosti, ki je bila prenesena na podrejenega. S pooblaščenjem pa se na podrejenega ne prenašajo samo dolžnosti, ampak tudi odgovornost za izvedbo prenesene dolžnosti. Zaradi tega dejstva zahteva prenos odgovornosti ocenjevanje uspešnosti delovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih le-ti vodijo. Uspešnost delovanja podrejenih poslovodij nadrejeni merijo s primerjavo med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah oziroma mestih odgovornosti. Sistem, ki naj bi v podjetjih to zagotovil, se imenuje sistem računovodstva odgovornosti.

Računovodstvo odgovornosti spremlja in zagotavlja poslovodstvu podjetja, glede na vrsto vzpostavljenih mest odgovornosti, informacije o načrtovanih in uresničenih obvladljivih prihodkih, stroških (odhodkih) ali dobičku mest odgovornosti oziroma kapitala v primeru naložbenih mest odgovornosti. Na podlagi teh informacij vrhnje poslovodstvo sprejema odločitve, ki vplivajo na podrejene ravni odgovornosti, da se uresničijo cilji podjetja. Poleg tega računovodstvo odgovornosti skrbi tudi za sestavljanje poročil o dosežkih na mestih

odgovornosti. Poročilo naj bi vsebovalo informacije o načrtovanih velikostih, uresničenih velikostih in odmikih. V poročilu so zajete informacije o tistih ekonomskih kategorijah, za katere odgovarja poslovodja, kateremu je sporočilo namenjeno. V praksi se pogosto pojavlja, da so v poročilu zajete tudi informacije o ostalih ekonomskih kategorijah, za katere poslovodja ni odgovoren. Namen takšnih sporočil je namreč seznaniti poslovodje s celotnimi dosežki mest in tako povečati zanimanje za dosežke mesta kot ekonomske enote. Zelo je pomembno, da so poročila pripravljena in posredovana pravočasno, saj lahko v nasprotnem primeru izgube svoj pomen. Ne glede na to, ali je poročilo že pripravljeno in posredovano ali ne, poslovanje poteka dalje in pojavijo se številne spremembe. Poročilo, ki ga sestavimo kasneje, se nanaša na stanje pred spremembami, zato je možno, da razni ukrepi niso več možni, ali pa bi zahtevali previsoke stroške in zato niso sprejemljivi.

Podlaga za ukrepe so odmiki, ki predstavljajo razliko med uresničenim in načrtovanim. Lahko bi rekli, da so odmiki podlaga računovodstva odgovornosti, ki mora proučiti, ali so le-ti ugodni ali neugodni. To je pomembno, ker predznak +/- ne pomeni dobrih ali slabih rezultatov, temveč je to odvisno od ekonomske kategorije.

Računovodstvo odgovornosti postavlja na posamezna mesta odgovornosti poslovodje, ki odgovarjajo za odmike in ukrepajo, če so le-ti neugodni.

Analiza odmikov predstavlja le en način ugotavljanja uspešnosti poslovodij mest odgovornosti. Pri njihovem ocenjevanju se vse pogostejše uporabljajo še druga - kvalitativna merila, ki prav tako vodijo k uresničevanju cilja podjetja. Med avtorji literature s področja poslovnega računovodstva prevladuje mnenje, da je za sistem ugotavljanja uspešnosti poslovodij ključnega pomena vključevanje tudi neračunovodskih (kvalitativnih) informacij. Metode analiziranja odmikov so se namreč razvile v času, ko je bila struktura stroškov, v primerjavi z današnjo, bolj v prid proizvodnih in neposrednih stroškov. Danes narašča odstotek neproizvajalnih in splošnih stroškov, ki so z vidika ocenjevanega poslovodje neobvladljivi. Konkurenca med podjetji ne poteka več pretežno na cenovnem področju, temveč vse bolj na področju kakovosti proizvodov in storitev, njihove zanesljivosti, časa dobave, poprodajnih storitev in zadovoljstva kupcev (Slapničar, 1998, str. 96). Nove bolj razvite okoliščine poslovanja zahtevajo tudi nova merila za izkazovanje uspeha poslovanja posameznih poslovodij oziroma prikazovanje poslovanja tudi z informacijami, ki jih ni mogoče izraziti vrednostno. Te neračunovodske informacije lahko razvrstimo v različne skupine, kot so (Hočevnar, 2003, str. 23):

- kakovost (pritožbe kupcev, zadovoljstvo kupcev, nadziranje kakovosti storitev in sestavnih delov dobaviteljev ...),
- zaloga (število uskladiščenih enot, izkoristek skladiščnega prostora, koeficient obračanja po vrstah materiala in proizvodov po lokacijah),
- odpadek materiala (kakovost vhodnega materiala, odstotek stroška odpadka med stroški ...),

- vzdrževanje opreme (statistika izkoristka strojev, delovanje in okvare strojev ...),
- razpečevanje (čas razpečevanja, izpolnjevanje naročil, odstotek izpolnjenih naročil ...),
- prilagodljivost (število sestavnih delov po proizvodih, odstotek enakih sestavnih delov po proizvodih),
- človeški dejavniki (izostajanje z dela, fluktuacija zaposlenih ...),
- varnost (število zaporednih dni brez delovne nesreče, število delovnih dni izgubljenih zaradi nesreč).

Ob upoštevanju pomembnosti neračunovodskih informacij bom v nalogi obravnavala predvsem računovodske informacije.

Organizacija mest odgovornosti prinaša podjetju koristi in slabosti. Pomembne koristi so (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 173):

- a) odločitve se sprejemajo na ravni, na kateri so poslovodje najboljše seznanjeni s tem, kako reševati probleme, in s tem, kako so ti nastali,
- b) razvija se tekmovalni duh, in to vodi k prenovam in boljšem usmerjanju podjetij,
- c) podjetje ustvarja in širi podjetniško ozadje,
- d) nižji odgovorni vodje imajo možnost sprejemati odločitve, zato sta prizadevnost in zadovoljstvo pri delu večja.

Nekatere slabosti pa so (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 174):

- a) usklajevanje med posameznimi deli podjetja je težje,
- b) posamezni deli med seboj tekmujejo za sredstva, ki jih ima podjetje v omejenem obsegu,
- c) večja samostojnost delov podjetja utegne povečati potrebo po dodatnih strokovnih zaposlencih, to pa poveča stroške.

Razlog, da oblikujemo mesta odgovornosti v podjetju, ni le v razbremenitvi vsakdanjih opravkov ravnateljstva, ampak tudi, da vsakdanje probleme rešujejo tisti ljudje, ki jih najbolj poznajo, kar omogoča podjetju uspešnejše poslovanje.

2.2. Pogoji za oblikovanje mest odgovornosti

Pri oblikovanju števila in vrste mest odgovornosti je pomembna velikost podjetja ter dislociranost posameznih poslovnih enot oziroma delov podjetja. Praviloma oblikuje večje podjetje več mest odgovornosti. Pri tem pa mora nameniti več pozornosti usklajevanju interesov med njimi, da ne pride do konfliktov, ki bi povzročili slabše ekonomske rezultate. Ravno tako pa velja tudi za poslovne enote. Večje kot je število poslovnih enot, več naj bi bilo mest odgovornosti.

Kadar oblikujemo mesta odgovornosti, niso zadosti želje ravnateljstva, ampak morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, in sicer:

1. neodvisnost operacij

Mesto odgovornosti je v podjetju sorazmerno neodvisna celota. To pomeni, da je dejavnost, ki jo opravlja vodja, neodvisna od drugih mest odgovornosti in da odločitve na tem mestu lahko sprejema le njegov poslovodja.

2. specializirano znanje

Mesto odgovornosti mora biti oblikovano tako, da se od tistega, ki vodi to mesto, zahteva le specializirano znanje. Vodja namreč ne more biti specializiran za vsa področja.

3. obseg posla

Na mestu odgovornosti mora biti obseg posla takšen, kolikor ga poslovodja obvlada. To pomeni, da poslovodja lahko sprejema le omejeno število odločitev in usklajuje delo le omejenega števila podrejenih.

Ko v podjetju ugotovijo, da so izpolnjeni pogoji za oblikovanje mest odgovornosti, morajo nameniti pozornost naslednjim vprašanjem:

1. Kakšno stopnjo samostojnosti bodo imela posamezna mesta?
2. Kako preprečiti neugodne odločitve za celotno podjetje? Posamezno mesto ne sme izboljševati svojega rezultata na račun drugega.
3. Katere storitve se bodo še naprej opravljale centralno in katere decentralizirano? Decentralizacija namreč podraži poslovanje in povzroči podvajanje storitev.
4. Kako oblikovati prenosne (transferne) cene? Za mesta odgovornosti je značilno, da med seboj poslujejo, kar pomeni, da druga drugi prodajajo proizvode in storitve, cene, po katerih zaračunavajo notranji promet, pa se imenujejo transferne cene.

2.3. Nadzorni sestav na mestih odgovornosti

Z oblikovanjem mest odgovornosti še ni zagotovljeno njihovo uspešno in učinkovito delovanje in s tem uspešno in učinkovito delovanje podjetja kot celote. Da to dosežemo, moramo postaviti ustrezne nadzorne mehanizme. Pri tem so zelo pomembna sodila, s katerimi moramo ugotavljati, ali je bilo poslovanje mest skladno s pričakovanji ali ne.

2.3.1. Nadziranje poslovanja stroškovnega mesta odgovornosti

Cilj vsakega podjetja je usmerjen k doseganju poslovnih učinkov, in sicer ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. S tem nastajajo stroški, ki se pojavljajo na različnih stroškovnih mestih v podjetju.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Hočevar, 1995, str. 52):

- a) omogočiti pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce,
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je nekdo odgovoren.

Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih, ki so značilna za stroškovno računovodstvo, se razlikuje od razporejanja stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti, ki so pojem poslovnega računovodstva. Odgovornost za stroške na stroškovnih mestih ni skladna s hierarhično organizacijsko sestavo, zato se pojavlja samo na eni ravni. Zaradi tega je treba na vsakem mestu odgovornosti poznati stroške, za katere na njem obstaja neposredna odgovornost, poznati pa je treba tudi tiste stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere že tam obstaja neposredna odgovornost.

Poslovodja stroškovnega mesta odgovornosti lahko nadzira stroške in nanje tudi vpliva. Glede na to ločimo obvladljive in neobvladljive stroške. Poslovodja odgovarja samo za obvladljive stroške, zato je treba v podjetju skrbeti, da bo imelo čim več obvladljivih stroškov.

Literatura navaja dve glavni skupini stroškovnih mest odgovornosti, njihova delitev pa je povezana z značilnostmi stroškov, ki se pojavljajo na naslednjih mestih, in sicer:

1. standardno stroškovno mesto odgovornosti, ki je značilno za proizvodni oddelek. Znesek stroškov, ki je potreben za doseg naloge mesta, se določa tehnološko ali pa z določitvijo standardnih stroškov za posamezna opravila. Poslovodje na tem mestu ne smejo skrbeti samo za stroške, ampak tudi za kakovost in obseg izločka;
2. diskrecijsko ali razsodnostno stroškovno mesto odgovornosti, kjer se znesek stroškov, nastalih na teh mestih, ugotavlja z mnenjem in ne s tehnološkimi standardi. Izločka na tem mestu ni mogoče meriti, poleg tega pa je višina stroškov omejena na predračun stroškov.

Namen nadziranja stroškov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti se razlikuje od namena nadziranja stroškov na diskrecijskem stroškovnem mestu odgovornosti. Pri standardnem mestu nadzor poteka s primerjavo med standardnimi in uresničeni stroški in je usmerjen k povečanju učinkovitosti mesta. Nasprotno pa velja za diskrecijsko mesto, kjer uspešnost poslovanja poslovodij ne smemo ocenjevati s primerjavo standardnih in uresničenih stroškov. Tako početje bi namreč vodilo v stanje, ko podjetje ne bi opravljalo pomembnih dejavnosti, kljub temu da bi se zmanjšali neproizvajalni stroški.

2.3.1.1. Standardno stroškovno mesto odgovornosti

Standardno stroškovno mesto odgovornosti je mesto, kjer se pojavljajo standardni stroški, ki predstavljajo vnaprej določen strošek za proizvodnjo ene enote ali neke določene

količine enot proizvodov v izbranem časovnem obdobju (Drury, 1992, str. 1). Sestavljeni so iz:

1. fizičnega standarda (standardizirana količina vložka na enoto izloška, torej normativni potrošek) in
2. cenovnega standarda (standardna cena enote vložka).

Uporaba standardnih stroškov je najprimernejša za proizvodna podjetja, kjer je tehnologija dokaj stabilna in proizvodnja homogena, primerna pa je tudi za podjetja, ki proizvajajo različne proizvode, proizvodnja le-teh pa je sestavljena iz vrste skupnih postopkov.

Glede na način proizvodnje obstajajo različne metode za določanje standardov, in sicer:

1. podjetja, za katera je značilna proizvodnja, ki ostaja nespremenjena v daljšem časovnem obdobju, določajo standarde na podlagi izkušenj, tako da primerjajo pretekla razmerja med uporabljenimi vložki in proizvedenimi izloški;
2. podjetja določajo standarde na podlagi poslovodskih izkušenj in prihodnjih predvidevanj poslovanja;
3. tretji način določanja standardov pa je značilen za podjetja, ki nimajo na voljo ustreznih podatkov iz preteklosti ali pa ki tehnologijo večkrat spreminjajo. Podjetje v tem primeru najame ustreznega svetovalca, ki ima določeno tehnološko znanje.

Glavni namen standardnih stroškov je zagotavljanje podatkov o stroških za različne namene, saj določanje standardnih stroškov:

- a) olajša izdelovanje predračunov in ocenjevanje uspešnosti delovanja poslovodij, poleg tega pa so standardni stroški najboljši kazalec ciljnih stroškov stroškovnega mesta odgovornosti,
- b) olajša nadziranje stroškov in motiviranje zaposlenih za njihovo doseganje,
- c) olajša stroškovne postopke in stroškovna poročila,
- d) poenostavlja določanje stroškov materiala, dela, storitev in vrednotenje zalog proizvodov ter
- e) predstavlja osnovo za določanje prodajnih cen in pogodb.

Standardne stroške določamo za izbrano časovno obdobje ter jih spreminjamo le v primeru sprememb razmer poslovanja (nova tehnologija, spremembe cen, kupcev ...). Prehitro menjavanje fizičnih standardov namreč povečuje nezaupanje v poslovodje in zmanjšuje sposobnost poslovodij za nadzor.

Standard pomeni cilj, ki ga želijo poslovodja in delavci doseči. S primerjavo med dosežkom in ciljem lahko ocenimo učinkovitost in uspešnost poslovodje in delavcev. Težje dosegljivi standardi slabo vplivajo na motivacijo delavcev, saj prav kmalu spoznajo, da jih tudi z večjim prizadevanjem ne bodo dosegli. Na drugi strani pa lažje dosegljivi standardi lahko slabo vplivajo na delovno zagnanost delavcev. Glede na težavnost pri doseganju postavljenih standardov poznamo tri vrste standardov (Lucey, 1994, str. 365):

1. idealne standarde, ki so dosegljivi pod najbolj ugodnimi pogoji;

2. osnovne stroškovne standarde, ki so vzpostavljeni za uporabo v daljšem časovnem obdobju;
3. sproti dosegljive standarde, ki so dosegljivi, ko so odobrene normalne porabe in okvare.

Poznamo naslednje skupine standardnih stroškov:

1. standardne neposredne stroške materiala

Podlaga za določanje teh stroškov je proizvodna specifikacija, ki vsebuje količinske vložke, potrebne za ustvarjanje poslovnih učinkov. Poleg količinskih vložkov pa je potrebno upoštevati še odpadke in druge izgube pri proizvodnji, saj te povečajo standardni potrošek. Kalo in druge izgube pri uskladiščenem materialu je treba upoštevati pri standardni ceni. Standardni stroški materiala so zmnožek standardnih količin materiala z ustrezno standardno ceno. Standardno ceno posreduje nabavni oddelek, potem ko poišče dobavitelja, ki bo zagotovil ustrezno kakovost materialov po konkurenčnih cenah. Ta cena predstavlja merilo za ocenjevanje uspešnosti poslovanja nabavnega oddelka in razkriva vplive zunanjih in notranjih dejavnikov na stroške materiala. Poleg tega pa nam omogoča izmeriti, kakšen je vpliv gibanja cen na dobiček podjetja. Cena mora izražati trenutno tržno ceno ter upoštevati prednosti gospodarne nabave, količinske popuste in ugodne kreditne pogoje. V razmerah, kjer se cene ne spreminjajo, se vzame za standardno ceno nabavno ceno materiala na začetku obračunskega obdobja, ki se jo stalno prilagaja inflaciji.

2. standardne neposredne stroške dela

Standardne neposredne stroške dela dobimo z zmnožkom standardnega delovnega časa in standardnih postavk plač. Standardni delovni čas določijo tehnološki strokovnjaki s študijem delovnega časa in gibov, in sicer za delavce s povprečnimi sposobnostmi v normalnih okoliščinah. Poleg tega je potrebno upoštevati še izgube v delovnem času, ki se jim ne moremo izogniti (čas za odmor, osebne potrebe delavca, funkcionalne prekinitve dela).

Uspeh posameznega zaposlenca je odvisen med drugim tudi od ustaljenosti in števila tistih operacij, ki jih izvaja, kar je potrebno upoštevati pri določanju standardnih stroškov plač. Vsak delavec potrebuje določen čas, da se privadi na določeno delo. Proizvodnja se velikokrat dopolnjuje z novimi proizvodi, pri katerih delovne operacije niso nujno enake dotedanjim, zato prihaja do novih tehnoloških procesov in do izboljšav v obstoječih tehnoloških postopkih in s tem tudi v operacijah. V vseh teh primerih bi bilo standardiziranje delovnega časa na podlagi količine poslovnih učinkov v normalnih razmerah prestrogo, saj jih delavci ne bi nikdar dosegli. Rešitev je v postavljanju začasnih standardov delovnega časa (Hočevar, 1995, str. 62-63).

Cene delovnih ur, akordne postavke in različne premije za zaposlene pa so v mnogih podjetjih določene kar s kolektivno pogodbo med zaposlenimi in delodajalci.

3. standardne splošne proizvodjalne stroške

Splošni proizvodjalni stroški so sestavljeni iz stalnih in spremenljivih stroškov. Stalni stroški se pojavljajo v kratkem obdobju v določenem stalnem znesku in so neodvisni od obsega dejavnosti. Obstajajo ne glede na to, ali podjetje posluje ali ne. Na njihovo velikost praviloma vpliva le čas. Spremenljivi stroški so povezani z neko dejavnostjo v podjetju in se spreminjajo z njenim obsegom, in sicer naraščajo z naraščanjem obsega proizvodnje.

Standardizacija mora zato potekati ločeno po vrstah stroškov za vnaprej določen obseg dejavnosti. Splošne stroške pri različnih obsegi proizvodnje lahko spremljamo z gibljivim predračunavanjem, ko vse stroške načrtujemo na enoto dejavnosti. Rezultat gibljivega predračunavanja je gibljiv predračun. V njem so prikazani poleg splošnih proizvodjalnih stroškov še neposredni stroški po stroškovnih mestih odgovornosti pri različnih obsegi proizvodnje.

Gibljivo predračunavanje je najučinkovitejši način za ugotavljanje odmikov in spremljanje gibanja stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti ter zaradi ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. Poleg tega pa omogoča vodji podjetja, da sproti nadzira, kako se uresničuje načrt, in sprejema popravljalne akcije.

Stroškov ne povzročajo poslovni učinki, s katerimi podjetje nastopa na trgu, ampak sestavine dejavnosti v podjetju (aktivnosti), poslovni učinki pa predstavljajo končno posledico teh sestavin dejavnosti (trošijo aktivnosti, zaradi katerih nastajajo stroški). Zato je treba za nastajanje poslovnih učinkov najprej ugotoviti potrebne sestavine dejavnosti in z njimi povezane stroške (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 94). Za spremljanje in razporejanje stroškov na poslovne učinke se vse bolj uporablja ABC metoda, ki je pri nas različno poimenovana. Turk, Kavčič, Kokotec-Novak jo imenujejo kalkulacija na podlagi sestavin dejavnosti, Tekavčičeva pa kot koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Aktivnosti so povzročiteljice stroškov (cost drivers). Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni (cost pools), ki predstavljajo stroške določene aktivnosti. Ti se razporejajo na stroškovne objekte (cost objects), razporejanje pa poteka s pomočjo meril aktivnosti (activity measures). Ta merila so lahko: število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število sprememb v proizvodnem procesu, število kupcev ali dobaviteljev ... Stroškovni objekti predstavljajo različne ravni v podjetju, za katere je možno stroške izkazovati ločeno, torej so lahko proizvod, serija, proizvodna linija, oddelek ali celotno podjetje (Tekavčič, 1994, str. 184 in 185).

2.3.1.1.1. Analiza odmikov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti

Ena izmed nalog računovodstva odgovornosti je, da posreduje poslovodstvu podjetja podatke, kako uspešno in učinkovito je bil uresničen načrt, zato ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim. Odmik je razlika med uresničenimi in načrtovanimi, to je

standardiziranimi stroški. Izražen je zmeraj vrednostno in nastane kot razlika med načrtovano in dejansko ceno ali količino.

Analiza odmkov se uporablja za kontroliranje stroškov standardnega stroškovnega mesta odgovornosti. Odmik je lahko pozitiven ali negativen. Ugoden odmik nastopi, če so uresničeni stroški manjši od načrtovanih, neugoden pa takrat, ko so dejanski stroški večji od načrtovanih.

1) Odmik pri neposrednih stroških materiala

Celotni odmik pri neposrednih stroških materiala predstavlja razliko med standardnimi stroški materiala uresničene dejavnosti in uresničeni stroški materiala. Na stroške materiala vpliva sprememba cene prvine poslovnega procesa ali sprememba potroška. Tudi ti stroški se spreminjajo s spremembo obsega proizvodnje, zato moramo, preden začnemo izračunavati odmike, standardne stroške prilagoditi dejanskemu obsegu dejavnosti z uporabo gibljivega predračunavanja. Celotni odmik lahko razstavimo na dva dela, in sicer:

a) cenovni odmik

Cenovni odmik pri neposrednih stroških materiala je posledica uresničene cene materiala, ki je lahko večja ali manjša od standardne cene. Opredeljen je kot razlika med standardno in uresničeno ceno količinske enote materiala, pomnožena z uresničnim količinskim potroškom materiala. Cenovni odmik se lahko zabeleži v času nabave ali porabe, ko gre material v proizvodnjo. Če se cenovni odmik pri neposrednih stroških materiala računa na podlagi uporabljenega materiala, obstaja možnost, da so v njem upoštevane cene materiala kupljenega v prejšnjem obdobju. Zato je najboljši način za izračunavanje odmkov na podlagi kupljenih količin, saj omogoča hitro ukrepanje v primeru razlik.

Za nastanek cenovnega odmika je odgovoren nabavni oddelek, kadar je neuspešen pri iskanju najboljšega dobavitelja (višja ali nižja nabavna cena materiala, kot je upoštevana v standardu, nakup bolj ali manj kakovostnega materiala, izguba ali pridobitev količinskih popustov z nakupom manjših ali večjih količin materiala glede na standard).

Nastanek cenovnega odmika pa je lahko povezan tudi z vodjo skladišča, ki je imel slab nadzor nad količino uskladiščenega materiala. Posledica tega je pomanjkanje materiala v skladišču. Ponovna nabava pa je lahko povezana z večjimi stroški prevoza ter višjimi cenami.

b) potroškovni odmik

Potroškovni odmik je posledica spremembe potroška in predstavlja razliko med standardnimi potroški uresničene dejavnosti in uresničeni potroški, pomnoženo s standardno ceno enote materiala.

Vzroki za nastanek potroškovnega odmika so kraja, novi ali izrabljeni stroji, spremembe v proizvodjalnih metodah, neustrezna kakovost materiala, nezadosten nadzor ter napake pri

načrtovanju proizvodnje. Za nekatere dejavnike je odgovoren poslovodja proizvodnega oddelka, nabavni oddelek, lahko pa so ti dejavniki posledica neizkušenosti delavca.

Zaradi teh vzrokov je treba vsako porabo materiala dokumentirati (oddaje iz skladišča v proizvodnjo ter vračila odvečnega materiala iz proizvodnje), kar omogoča odgovorni osebi dnevni pregled nad količinskimi presežki porabe materiala.

2) Odmik pri neposrednih stroških dela

Celotni odmik pri neposrednih stroških dela je razlika med standardnimi neposrednimi stroški plač pri uresničeni dejavnosti in uresničenimi stroški plač, pri katerem moramo upoštevati načelo gibljivega predračunavanja. Celotni odmik pri neposrednih stroških dela nastane zaradi različnih uresničenih postavk plač ali zaradi razlik med uresničenim delovnim časom in standardnim. Zaradi tega ga lahko razstavimo na dva odmika, in sicer:

a) postavkovni odmik

Postavkovni odmik je posledica spremembe urne postavke neposrednega dela. Dobimo ga kot razliko med standardno in uresničeno postavko plače, pomnoženo z uresničenim delovnim časom.

V tržnih gospodarstvih postavkovni odmik redkokdaj nastane, saj so postavke plač določene za daljše časovno obdobje v kolektivni pogodbi. Lahko pa se zgodi, da se na pogajanjih doseže višja postavka plače, ki pa še ni upoštevana v standardnih postavkah. Ostali vzroki za postavkovni odmik pa so lahko povezani tudi s tem, da višje kvalificirani delavec z višjo postavko plač opravlja delo nižje kvalificiranega delavca z nižjo postavko plače.

Za postavkovni odmik pri neposrednih stroških dela največkrat ni odgovoren poslovodja oddelka, saj nastane zaradi neusklajenosti standardne postavke s spremembami v uresničenih postavkah plač. Lahko pa se zgodi, da je zanj odgovoren poslovodja, če ni poskrbel za ustrezno zasedenost delovnih mest.

b) učinkovitostni odmik

Učinkovitostni odmik je posledica spremembe učinkovitosti dela ter predstavlja razliko med standardnimi delovnimi urami pri uresničeni dejavnosti in uresničenimi delovnimi urami, pomnoženo s standardno postavko na uro.

Za učinkovitostni odmik je največkrat odgovoren poslovodja proizvodnega oddelka in nastane zaradi neizkušenosti delavcev, pomanjkanja ali slabe kakovosti materiala, časa, ki je potreben za učenje novih delovnih postopkov, okvare strojev, spremembe proizvodnih metod. Obstajajo pa še drugi vzroki za nastanek tega odmika, za katere pa ni odgovoren poslovodja proizvodnega oddelka, ampak so posledica slabega načrtovanja proizvodnje, slabe specifikacije proizvoda, nezadovoljstva delavcev ...

Za ugotavljanje učinkovitostnega odmika obstajajo tudi nekateri postopki. Najprimernejši način za ugotavljanje tega odmika je preko delovnega kartona, kamor se zapisuje standardni delovni čas za posamezni postopek in uresničeni delovni čas. To omogoča dnevno ugotavljanje vzrokov odmikov in ukrepanje.

3) Odmik pri splošnih stroških

Splošne stroške lahko razdelimo na spremenljive splošne stroške in na stalne splošne stroške. Sprememba obsega dejavnosti vpliva na spremenljive splošne stroške drugače kot na stalne splošne stroške, zato se tudi postopki ugotavljanja odmikov zanje razlikujejo.

➤ *Odmik pri spremenljivih splošnih stroških*

Celoten odmik pri spremenljivih splošnih stroških izračunamo na podoben način kot celotni odmik pri neposrednih stroških materiala in dela. Odmik predstavlja razliko med standardnimi spremenljivimi splošnimi stroški uresničene dejavnosti in uresničenimi spremenljivimi splošnimi stroški, in ga lahko razstavimo na dva dela, in sicer:

a) predračunski odmik

Predračunski odmik je posledica spremembe potroškov in cen ter predstavlja razliko med načrtovanimi spremenljivimi splošnimi stroški uresničene dejavnosti in uresničenimi spremenljivimi splošnimi stroški. Pri tem so standardni spremenljivi splošni stroški izraženi z uresničenimi neposrednimi velikostmi, ki jih dobimo, če uresničen obseg dejavnosti, izražen z neposrednimi velikostmi, pomnožimo s standardnim koeficientom dodatka spremenljivih splošnih stroškov.

Predračunski odmik nastane zaradi spremembe potroškov in cen. Pri analizi tega odmika moramo primerjati uresničene porabljene količine in cene s standardnimi količinami in cenami za vsako skupino splošnih spremenljivih stroškov, saj predračunski stroški temeljijo na pričakovanih cenah in potroškovnih stopnjah za vsako vrsto potroška.

b) učinkovitostni odmik

Učinkovitostni odmik nastane zaradi spremenjene učinkovitosti ur. Opremljen je kot razlika med standardno neposredno velikostjo uresničenega obsega dejavnosti in uresničeno neposredno velikostjo uresničenega obsega dejavnosti, ki jo pomnožimo s standardnim koeficientom dodatka spremenljivih splošnih stroškov.

Vzroki tega odmika so lahko enaki vzrokom odmika pri neposrednih stroških dela, če se spremenljivi splošni stroški gibljejo vzporedno z neposrednimi delovnimi urami vložka.

➤ *Odmik pri stalnih splošnih stroških*

Celotni odmik pri stalnih splošnih stroških je razlika med uresničenimi stalnimi splošnimi stroški in standardnimi stalnimi splošnimi stroški. Celoten odmik pri teh stroških lahko razdelimo na dva dela, in sicer:

a) predračunski odmik

Predračunski odmik predstavlja razliko med uresničenimi stalnimi splošnimi stroški in načrtovanimi splošnimi stalnimi stroški.

b) aktivnostni odmik

Aktivnostni odmik je posledica spremembe obsega dejavnosti. Opredeljen je kot razlika med doseženo in načrtovano proizvodnjo, pomnožena s standardnim koeficientom dodatka stalnih splošnih stroškov.

Vzroki za nastanek sprememb v obsegu dejavnosti glede na načrtovani obseg dejavnosti so lahko posledica sprememb v obsegu povpraševanja po proizvodih, čakanja na delo, neskladja med delom, pomanjkanje materiala, okvare strojev, slabo načrtovanje proizvodnje ... Za nekatere vzroke je odgovorno poslovodstvo prodajnih in proizvajalnih oddelkov, zato jih lahko tudi obvladuje, za druge vzroke pa poslovodstvo ni odgovorno (Hočevar, 1995, str. 82 in 83).

Če želimo aktivnostni odmik še natančneje analizirati, ga moramo razstaviti še na odmik učinkovitosti aktivnosti in na odmik izrabe zmogljivosti delovnih sredstev. Vzroki za nastanek prvega odmika so podobni vzrokom, ki sem jih že navedla pri izračunavanju odmikov neposrednih stroškov dela. Odmik izrabe zmogljivosti delovnih sredstev pa je posledica okvare strojev, pomanjkanje materiala, slabo načrtovanje proizvodnje. Opredeljen je kot razlika med uresničenimi urami vložka in predračunskimi urami vložka, pomnožena s standardnim koeficientom dodatka stalnih splošnih stroškov.

2.3.1.2. Diskrecijsko stroškovno mesto odgovornosti

Diskrecijska stroškovna mesta odgovornosti predstavljajo organizacijske enote v podjetju, katerih izložka ni mogoče denarno izmeriti in pri katerih se težko določi najugodnejša povezava med vložki in izidi poslovanja (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 131).

Znesek stroškov, nastalih na tem mestu, se ugotavlja z mnenjem, njihova višina pa je omejena na predračun stroškov. Pri sestavljanju predračuna diskrecijskega stroškovnega mesta odgovornosti morajo sodelovati informirani ljudje in strokovnjaki. Uspešnost nadziranja delovanja tega mesta je namreč odvisna od informiranja in sodelovanja med višjimi in nižjimi poslovodji.

Potem ko je že oblikovan predračun stroškov tega mesta, primerjava med uresničenim in predračunskim še ničesar ne pove o učinkovitosti in uspešnosti poslovodje. Ugoden odmik lahko pomeni, da so bile nekatere dejavnosti izvedene nekakovostno ali pa niso bile

izvedene. Zato moramo pri uravnavanju stroškov na diskrecijskem stroškovnem mestu izvajati tudi nadziranje kakovosti in obsega teh storitev.

Največkrat obstajajo naslednje vrste diskrecijskih stroškovnih mest odgovornosti:

1) upravna stroškovna mesta odgovornosti

Ta mesta vključujejo najvišjo upravo (poslovodstvo), oddelčno upravo in poslovodje strokovnih oddelkov. Predračun tega mesta vsebuje različne stroškovne postavke. Primerjava uresničenih stroškov s predračunskimi, omogoča poslovodjem, da se seznanijo s prekoračitvijo stroškov oziroma z zmanjšanjem stroškov glede na predračun. Namen izdelave predračuna na tem mestu torej ni ocenjevanje uspešnosti poslovodij, ampak temelji na oceni koristnosti teh oddelkov in odločitvi poslovodstva o višini stroškov za posamezno dejavnost po lastni presoji.

2) razvojno-raziskovalna stroškovna mesta odgovornosti

Izložki tega mesta predstavljajo različni patenti, novi proizvodi, novi proizvodni procesi in podobno. Poslovodstvo se na tem mestu odloča o znesku in času financiranja raziskovalne dejavnosti, vodenju in ocenjevanju učinkovitosti razvojno-raziskovalne skupine. Učinkovitost raziskovalnega osebja ocenjujemo z različnimi metodami. Ena izmed njih je, da primerjamo raziskovalne dosežke za nekaj let nazaj z dosežki konkurence. Lahko pa najamemo svetovalce, ki so sposobni oceniti osebje. Vse te metode služijo zgolj za subjektivno oceno poslovodij, dejansko uspešnost in učinkovitost osebja pa pokaže čas in dodatno izvedensko znanje (Hočevar, 1995, str. 108).

3) prodajna stroškovna mesta odgovornosti

Prodajna mesta se glede na dejavnosti in nadziranje, ki se izvajajo v njih, ločijo (Hočevar, 1995, str. 108):

- a) na mesta, na katerih poteka dejavnost izpolnjevanja naročil - logistična dejavnost. Ta mesta imajo enake značilnosti kot standardna stroškovna mesta odgovornosti, in
- b) na mesta, na katerih se trudijo pridobiti naročila - prava prodajna dejavnost.

2.3.2. Nadziranje poslovanja prihodkovnega mesta odgovornosti

Podjetja organizirajo prihodkovna mesta odgovornosti, da lahko opravljajo tržne dejavnosti, kar pomeni, da so vodje teh mest odgovorni za prodajo dokončanih proizvodov, ki jih prevzamejo od proizvodnega oddelka in njihovo distribucijo. Izložek prihodkovnih mest odgovornosti se meri v denarnih enotah in se ne primerja s primerljivim vložkom (z uresničenimi stroški prodanih proizvodov), temveč s standardnimi stroški. Ker prihodkovno mesto odgovornosti ne more biti odgovorno za uresničene stroške prodanih količin, se za ocenjevanje uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti uporablja prihodek ali uresničen poseben prispevek za kritje, ki je izračunan kot razlika med uresničenim prihodkom in standardnimi spremenljivimi stroški prodanih količin.

Posebni prispevek za kritje se kot instrument nadzora na prihodkovnem mestu odgovornosti uporablja le v primeru, da ima prodajni oddelek vsa pooblastila, da samostojno določa prodajno ceno proizvodov. V tem primeru je poslovodstvo prihodkovnega mesta odgovorno za celoten prihodek, ki je povezan z uresničenimi prodajnimi cenami, količino in strukturo prodaje. Če pa se cenovna politika sprejema zunaj tega mesta, torej na ravni celotnega podjetja, je poslovodstvo tega mesta odgovorno le za obseg in sestavo prodaje (Kaplan, 1982, str. 437). Način določanja prodajnih cen v podjetju opredeljuje obliko odgovornosti vodij prihodkovnih mest odgovornosti.

Pri ocenjevanju delovanja vodij prihodkovnega mesta odgovornosti je treba upoštevati tudi stroške prodanih proizvodov. Če so poslovodje prihodkovnih mest odgovornosti ocenjeni samo na osnovi celotnega prihodka, so lahko motivirani za zniževanje cen, velike stroške reklame ter za predstavitev in uveljavljanje proizvodov, ki so manj dobičkonosni. Vsi ti postopki lahko res povečajo obseg prodaje, vendar na drugi strani lahko zmanjšajo dobiček podjetja (Hočevar, 1995, str. 110).

Dosežki prihodkovnega mesta vplivajo na dobiček podjetja s prihodkom na enoto, z obsegom prodaje in s stroški trženja. Ocenjujemo jih z odmikom posebnega prispevka za kritje, ki predstavlja razliko med prodajno ceno in standardiziranimi spremenljivimi stroški prodanih količin. Pri ugotavljanju prispevka za kritje poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti nima vpliva na uresničene stroške, zato uporablja standardne stroške. Dodatni razlog za upoštevanje standardnih in ne uresničenih stroškov je ta, da poslovodja ob sprejemanju prodajnih odločitev pozna le standardne stroške. Opredeljeni prispevek za kritje ima velik pomen pri odločanju, saj omogoča kakovostno odločanje na področju naložb, stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida.

2.3.2.1. Analiza odmkov na prihodkovnem mestu odgovornosti

Celoten prodajni odmik je opredeljen kot razlika med uresničenim prispevkom za kritje, ki ga dobimo, ko uresničene prihodke zmanjšamo za standardizirane spremenljive stroške in predračunskim prispevkom za kritje, ki ga dobimo, ko načrtovane prihodke zmanjšamo za standardizirane spremenljive stroške. Velikost odmika prispevka za kritje oblikujeta sprememba cen proizvodov in sprememba obsega prodaje, zato moramo pri ugotavljanju dejanskih vzrokov za nastale odmike ugotovljeni skupni odmik razčleniti na dva dela, in sicer na cenovni odmik in količinski odmik.

Cenovni odmik je opredeljen kot razlika med uresničeno in načrtovano prodajno ceno, pomnožena z dejansko količino prodanih izdelkov. Velikost količinskega odmika pa dobimo tako, da razliko med uresničenim obsegom prodaje in načrtovanim obsegom prodaje pomnožimo z načrtovanim prispevkom za kritje.

Poslovodje prihodkovnih mest odgovornosti ne namenja veliko pozornosti prodajnim odmikom zaradi dejstva, da višja cena praviloma zmanjšuje obseg povpraševanja, kar vpliva na zmanjšanje obsega prodaje in nasprotno. Ugoden odmik zaradi spremembe cene je največkrat povezan z neugodnim odmikom pri obsegu prodaje.

Odmik od prodaje je veliko bolj pod vplivom dejavnikov, na katere poslovodstvo ne more vplivati. Ti dejavniki so: padec kupne moči, spremembe cen konkurence, nepredvidena gospodarska gibanja ...

Poleg prispevka za kritje lahko uspešnost in učinkovitost prihodkovnega mesta odgovornosti merimo tudi:

1. s primerjanjem dejanskega tržnega deleža z načrtovanim tržnim deležem za vsak izdelek posebej,
2. s primerjanjem prodajne cene s prodajnimi cenami konkurence,
3. s spremljanjem in ugotavljanjem smeri gibanja tržnega deleža proizvoda,
4. s prodajo s čakalno dobo, ki pokaže, koliko prodaje s čakalno dobo je bilo dogovorjene in koliko je bilo v dogovorjenem času tudi uresničene.

2.3.3. Poslovnoizidna enota

Pojem poslovnoizidna enota zajema dve različni vrsti mest odgovornosti, in sicer dobičkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti. V povezavi s temi poslovnoizidnimi enotami je opaziti terminološko neusklajenost tako v tuji kot tudi v domači strokovni literaturi. Medtem ko tuja literatura dobičkovno in naložbeno mesto odgovornosti obravnava pod skupnim pojmom dobičkovnega mesta odgovornosti (Hočevar, 1995, str. 44), ima pojem poslovnoizidne enote tudi pri domačih avtorjih različen pomen. Hočevar pod pojmom poslovnoizidne enote loči dobičkovno in naložbeno mesto odgovornosti, D. Melavc (1991a, str. 336) pa govori o poslovnoizidnih središčih kot organizacijskih oblikah, ki prevzemajo odgovornost za uresničevanje določenega dobička, poslovnoizidno središče pa se razširi v naložbeno središče v trenutku, ko se presojanje uspešnosti poslovanja razširi na koeficient donosnosti vloženega kapitala.

Slovenski računovodski standard 20 (1993, str. 103) obravnava ti dve vrsti mest odgovornosti ločeno, zato jih bom tudi jaz obravnavala posebej.

2.3.3.1. Nadziranje poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti

Rast podjetij in tržne okoliščine poslovanja so v podjetjih omogočile oddelčenje oziroma prenos odgovornosti za doseganje dobička v oddelke. To pomeni spreminjanje funkcionalne organiziranosti podjetij v večoddelčno sestavo oziroma ustanavljanje poslovnoizidnih enot v podjetju, v katerem je doseganje načrtovanega poslovnega izida

naloga poslovodij. Znotraj poslovnoizidne enote pa je odločanje lahko centralizirano ali decentralizirano. Ena izmed vrst poslovnoizidnih enot predstavlja tudi dobičkovno mesto odgovornosti.

Uspešno oddelčenje pomeni, da je delovanje dobičkovnih mest odgovornosti čim bolj neodvisno od delovanja drugih dobičkovnih mest odgovornosti. Poslovodje teh mest se morajo vesti kot poslovodje samostojnega podjetja, hkrati pa morajo prispevati k uspešnosti celotnega podjetja.

Uspešnost dobičkovnega mesta odgovornosti kot samostojne ekonomske enote se ugotavlja kot razliko med njegovimi prihodki in vsemi stroški (vključno s splošnimi stroški, ki nastanejo na ravni podjetja), povezanimi s proučevanim mestom odgovornosti. Opisani način ugotavljanja uspešnosti mesta odgovornosti kot ekonomske enote pa ni primeren za ugotavljanje uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti. Njegovo uspešnost se ugotavlja z izračunavanjem odmika med uresničenim in načrtovanim dobičkom, pri čemer se dobiček lahko ugotavlja na različne načine, in sicer glede na to, katere vrste stroškov se pri tem upošteva (Hočevnar, 1995, str. 41; Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 181-184):

- prispevek za kritje predstavlja razliko med prihodki dobičkovnega mesta odgovornosti in spremenljivimi stroški. Ker to merilo predpostavlja, da poslovodja obvladuje le spremenljive stroške, ne pa tudi nekaterih stalnih, prispevek za kritje ne predstavlja optimalnega merila za ocenjevanje uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.
- neposredni dobiček dobičkovnega mesta predstavlja znesek, ki ga dobičkovno mesto odgovornosti prispeva za kritje splošnih stroškov in dobička podjetja. Ker takšno merjenje ne upošteva obvladljivega dela splošnih stroškov uprave, ki nastanejo zaradi delovanja dobičkovnega mesta odgovornosti, prav tako ni najprimernejše merilo uspešnosti.
- obvladljivi dobiček dobičkovnega mesta rešuje problem uporabe neposrednega dobička kot merila uspešnosti. Poleg vseh neposrednih stroškov, ki jih povzroča dobičkovno mesto, upošteva tudi obvladljivi del splošnih stroškov uprave in zato predstavlja najprimernejše merilo uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.
- dobiček pred obdavčitvijo, v katerem so upoštevani vsi stroški, ki so na ravni podjetja kot celote. Ta vrsta dobička omogoča ugotavljanje uspešnosti poslovanja dobičkovnega mesta kot samostojnega podjetja (Hočevnar, 1998, str. 61). Teh stroškov v primeru, da med njimi in obravnavanim dobičkovnim mestom odgovornosti ni vidne povezave, ni smiselno uporabljati za merjenje uspešnosti poslovodje, saj zanj ti stroški niso obvladljivi. Če pa so splošni stroški skupnih oddelkov dodeljeni dobičkovnim mestom

odgovornosti na osnovi, ki izraža dejansko porabo teh storitev po oddelkih, so z vidika poslovodje ti stroški obvladljivi in jih je smiselno vključiti v merilo uspešnosti.

- čisti dobiček kot merilo uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti ni priporočljiv, saj se ta dobiček in prej obravnavani dobiček pred obdavčitvijo razlikujeta zgolj za višino obračunanega davka na dobiček, na stopnjo davka pa vplivajo predvsem odločitve vrhnjega poslovodstva, kar je za poslovodjo oddelka neobvladljiva kategorija.

Iz navedenega sledi, da predstavlja obvladljivi dobiček najprimernejše merilo uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.

Pri merjenju dobičkov dobičkovnih mest odgovornosti moramo zagotavljati (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str.212):

- da dobiček ne bo povečan s poslovanjem, ki bi zmanjševalo celotni dobiček podjetja,
- da bo čim bolj neodvisen od poslovanja na drugih dobičkovnih mestih odgovornosti,
- da bo izražal postavke, ki jih poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti obvladajo.

Sodilo, s katerim presoјamo dosežke dobičkovnega mesta odgovornosti, je obvladljivi dobiček, ki ga je mogoče nadzirati, in predstavlja razliko med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi stroški (odhodki). Pri uporabi tega dobička za presoјanje dosežka dobičkovnega mesta odgovornosti pa nastajajo težave (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 206):

- a) prenosnih (transfernih) cen;
- b) obvladljivosti ekonomskih kategorij (stroškov in prihodkov), ki se pojavljajo na mestu odgovornosti.

2.3.3.1.1. Obvladljivost ekonomskih kategorij dobičkovnega mesta odgovornosti

Eden izmed problemov dobičkovnega mesta odgovornosti je obvladljivost ekonomskih kategorij, prihodkov in stroškov ter ugotavljanje poslovnega izida. Dobiček dobičkovnega mesta, obvladljivi dobiček je malo drugačen od običajnega (ta upošteva poleg obvladljivih tudi neobvladljive stroške in prihodke, ki zadevajo enoto, ne glede na to, kdo je odločal o njihovi velikosti). Obvladljivi dobiček, ki ga obvladuje poslovodja mesta, je razlika med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi odhodki. Problem nastane predvsem pri opredelitvi stroškov, saj na tem mestu nastajajo obvladljivi stroški, in sicer neposredni stroški in posredni (stalni in spremenljivi), ki jih je mogoče obvladati in nanje tudi vplivati, ter neobvladljivi neposredni stroški in ostali ravnateljevi stroški. Velikost stroškov, ki jih mora pokrivati dobičkovno mesto, je odvisna od dogovora v podjetju. V praksi največkrat velja pravilo, da mesto, ki ima večji dobiček, mora pokrivati tudi več stroškov.

Iz tega je tudi razvidno, da je sodilo, ki ga uporabljamo za presojanje dosežkov dobičkovnega mesta, dobiček, ki ga je mogoče nadzirati, to je obvladljivi dobiček, ki predstavlja razliko med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi odhodki (stroški).

2.3.3.1.2. Prenosne (transferne) cene

Drug problem dobičkovnega mesta odgovornosti predstavlja določitev prenosnih oziroma transfernih cen, po katerih en oddelek oziroma enota kupuje oziroma prodaja drugi enoti. Imamo dobičkovna mesta, ki izdelujejo proizvode in storitve ter jih prodajajo drugemu dobičkovnemu mestu. Za prvo dobičkovno mesto predstavlja ta storitev prihodek, za drugo pa strošek. Prenosna cena torej vpliva na dobičkovnost obeh enot in zato poslovodjem teh enot ni vseeno, kako je določena.

V okviru prodajnega oddelka, ki se ukvarja s prenosom, bo odločitev o tem, ali proizvajati ali ne, prispevek za kritje na enoto. Ta predstavlja razliko med prodajno ceno in neposrednimi stroški na enoto prenosnih proizvodov ali storitev. Odločitev o prenosu (transferju) bo tako odvisna od (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 207 in 208):

- a) razmerja med prenosnimi cenami in spremenljivimi stroški,
- b) drugih možnosti uporabe obstoječih strojev in naprav.

Če podjetje dosega s prodajo proizvodov ali storitev večji prispevek za kritje, se bo odločilo za prodajo zunaj, saj bo s tem doseglo večji dobiček. Odločitev o prenosu pa je poleg prispevka za kritje odvisna tudi o možnosti za drugačno uporabo strojev in naprav. V primeru, da bo drugačna uporaba strojev dala večji dobiček, se bo poslovodstvo zanj tudi odločilo. Kadar pa drugačna uporaba ni mogoča ter je prodaja zunaj podjetja omejena, se bo podjetje odločilo za prenos (transfer) le v primeru, kadar so prenosne cene najmanj enake spremenljivim stroškom.

Tudi pri nakupnem mestu je podlaga za odločitev o prenosu prispevek za kritje. Prenosne cene v tem primeru pomenijo strošek, zato prispevek za kritje izračunamo kot razliko med ceno končnih proizvodov in spremenljivimi stroški. V primeru negativnega prispevka za kritje se mesto ne bo vključilo v prenos, saj mu prinaša izgubo. Obratno, če bo imelo pozitiven prispevek za kritje, to še ne bo pomenilo, da se bo nabavno mesto odločilo za prenos, saj tudi tam razmišljajo o drugačnih virih materiala ter o drugačni uporabi strojev in naprav. Prenos bodo uporabili le, če bodo prenosne cene nižje od cen zunaj podjetja in če bo alternativna uporaba dala slabše rezultate.

Poznamo različne osnove za oblikovanje prenosnih cen, in sicer (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 208 in 209):

1. tržna cena

Je tista cena, ki jo podjetje dosega na trgu s prodajo oziroma nakupom proizvodov in je najbolj primerna, če so mesta odgovornosti v veliki neodvisnosti. Ima pa tudi nekaj slabosti, in sicer:

- problem kratkoročne in dolgoročne cene,
- omejeni trgi za kupovanje in prodajanje proizvodov,
- problem izkoriščenosti oziroma neizkoriščenosti proizvodnih zmogljivosti v posameznih panogah,
- težava pri delitvi prispevka med dobičkovna mesta, ki so sodelovala pri proizvodnji proizvodov.

2. prilagojena tržna cena

Prodaja znotraj podjetja lahko povzroči prodajni enoti dodatne stroške ali pa jih ima manj (stroški reklame, propagande, prevozov ...), zaradi tega spremeni tržno ceno le za stroške, kar vpliva na pojav enakih problemov kot pri oblikovanju prenosnih (transfernih) cen na tržnih podlagah, le da se tu pravičnejše razdeljuje skupni prihodek.

3. stroški

Oblikovanje prenosne (transferne) cene na podlagi dejanskih stroškov omogoča vključevanje vseh stroškov, ki so resnično nastali na določenem mestu. To vodi k neučinkovitosti in prevelikim stroškom. Poleg tega tako oblikovana cena pomeni nemotiviranost poslovodij k zniževanju stroškov in nenadzorovanju le teh. V tem primeru bi morale nakupno mesto, ki proizvode kupuje, pokriti tudi tisti del stroškov, ki jih ni pokrila poslovodja prodajnega oddelka. Na ta način zadnje dobičkovno mesto, ki je udeleženo v verigi proizvodnje izdelka in hkrati tudi prodaje, ni udeleženo pri ustvarjanju dobička zaradi prevelikih prenosnih cen. S to ceno ne upoštevamo razmer poslovanja dobičkovnih mest znotraj podjetja.

Odločijo se lahko, da bodo upoštevali standardne stroške ali prilagojene stroške. Standardni stroški, ki upoštevajo razmere pri poslovanju, oblikujejo prenosno ceno kot vsoto standardnih stroškov in standardnega dobička.

Prenosna cena na podlagi prilagojenih stroškov pa je določena na podlagi pogajanj o dejanskih oziroma standardnih stroških. Ta način določanja cen je ponavadi ustrezen z vidika podjetja kot celote, s časovnega vidika pa je lahko zelo zamuden, zlasti, če ni pripravljenosti za resnično pogajanje in vsaka pogajalska stran vztraja pri svojih zahtevah.

Obstajajo pa tudi druge možnosti za oblikovanje prenosne (transferne) cene na podlagi stroškov, in sicer:

- mejnih stroškov,
- celotnih stroškov in povečanih celotnih stroškov,

- spremenljivih stroškov, povečanih za obračunski prispevek za kritje.

4. ciljni dobiček

Prenosna cena je oblikovana tako, da se stroškom - ciljnim stroškom prišteje ciljni dobiček. Z vidika podjetja kot celote je najboljša tista prenosna cena, ki pokrije spremenljive stroške in oportunitetne stroške. Kot oportunitetni strošek se šteje prispevek za kritje, ki nastane zaradi nenastalih prihodkov in nenastalih spremenljivih stroškov. Podjetje bi ga dobilo, če bi prodajalo drugačne proizvode, zunaj podjetja.

2.3.3.1.3. Analiza odmikov dobičkovnega mesta odgovornosti

Že prej sem omenila, da je sodilo za ugotavljanje dosežkov dobičkovnih mest obvladljivi dobiček, ki predstavlja razliko med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi stroški. Pri računanju odmikov dobimo celotni odmik dobičkovnega mesta tako, da od uresničenega obvladljivega dobička odštejemo načrtovani obvladljivi dobiček. Celotni odmik lahko naprej razstavimo na delne odmike, in sicer na: odmik pri prihodkih in na odmik pri stroških. Odmik, ki se nanaša na prihodke, je celotni odmik prihodkovnega mesta odgovornosti, odmik, ki se nanaša na stroške, pa je celotni odmik stroškovnega mesta odgovornosti. Zato delne odmike lahko razstavljamo še naprej. Dobitkovno mesto odgovornosti je glede pristojnosti in odgovornosti seštevek stroškovnega in prihodkovnega mesta odgovornosti. Vzroki za nastanek odmikov tega mesta so enaki kot pri prihodkovnem in stroškovnem mestu odgovornosti.

2.3.3.2. Nadziranje poslovanja naložbenega mesta odgovornosti

Drugo vrsto poslovnoizidne enote predstavlja naložbeno mesto odgovornosti, ki je najvišje v hierarhični lestvici mest odgovornosti in zato lahko oblikuje vsa mesta odgovornosti. Predstavlja podjetje kot celoto. Poslovodja enote, ki je oblikovana kot naložbeno mesto, odgovarja za dobiček in naložbene odločitve, zato je treba pri presojanju dosežkov na tem mestu uporabljati sodila, ki temeljijo na dobičku in sredstvih. Ta sodila se morajo gibati skladno z gibanjem dobička in naložb ter morajo biti grajena tako, da:

- a) dobiček mesta ne bo naraščal z dejanji, ki bi zmanjševala dobiček podjetja kot celote,
- b) dobiček mesta ne bo odvisen od odločitev drugih mest ali podjetja kot celote,
- c) se bodo v dobičku mesta zrcalili vsi dogodki, ki jih obvladuje njegov poslovodja ali njegov podrejeni (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 212).

Za merjenje dosežkov naložbenega mesta uporabljamo naslednja sodila:

- kazalnik donosnosti naložbe,
- preostanek dobička.

2.3.3.2.1. Kazalnik donosnosti naložbe

Kazalnik donosnosti naložbe je opredeljen kot razmerje med dobičkom in naložbami. Primeren je za ugotavljanje uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti kot ekonomske enote. Za presojanje uspešnosti poslovanja naložbenega mesta odgovornosti je potrebno upoštevati tudi obvladljivost dejavnikov, zato je za ocenjevanje uspešnosti poslovanja primerneje izračunavati donosnost obvladljivih naložb (Hočevar, 1995, str. 160), ki prikazuje razmerje med obvladljivim dobičkom in obvladljivimi naložbami. Glede na to, kako so opredeljene naložbe, lahko iz temeljne opredelitve izhajajo tri vrste tega kazalnika (Igličar, Hočevar, 1997, str. 378):

1. donosnost sredstev, ki kaže dobiček glede na vsa sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev,
2. donosnost lastnega kapitala, ki prikazuje, kakšna je donosnost delničarskega (lastnega) kapitala,
3. donosnost investiranega (vloženega) kapitala, ki kaže dobiček glede na trajni kapital in dolgoročne obveznosti do virov sredstev oziroma glede na stalna sredstva in čista gibljiva sredstva.

Kateri kazalnik bo podjetje uporabilo za merjenje kazalnika donosnosti naložb, je odvisno od tega, kaj želi podjetje z njim meriti. Kazalnik donosnosti naložb je določen kot zmnožek dobičkonosnosti prihodkov in obračanja celotnih sredstev.

Kazalnik donosnosti naložb = dobiček in (obresti) / prihodki iz prodaje * prihodki iz prodaje / sredstva

Razčlenitev kazalnika na dva dela nam omogoča ugotavljanje dejavnikov, ki vplivajo na njegovo višino. Donosnost sredstev se bo povečala, če se bosta povečali dobičkovnost prihodkov in (ali) koeficient obračanja sredstev, in se bo zmanjšala, če se bosta zmanjšala dobičkovnost prihodkov in (ali) koeficient obračanja sredstev.

Poslovanje naložbenega mesta odgovornosti je odgovoren za dobiček in naložbe. Ko ocenjujemo učinkovitost poslovanja na tem mestu, uporabljamo sodila, ki se nanašajo na dobiček in sredstva. Zaradi tega je treba celotni odmik naložbenega mesta odgovornosti, ki predstavlja razliko med uresničenim kazalnikom donosnosti in načrtovanim kazalnikom donosnosti, razdeliti na dva dela, in sicer na odmik zaradi spremembe sredstev in na odmik zaradi spremembe dobička:

1. odmik zaradi spremembe sredstev = načrtovani dobiček / (uresničena sredstva - načrtovana sredstva);
2. odmik zaradi spremembe dobička = (uresničen dobiček – načrtovani dobiček) / načrtovana sredstva.

Upoštevanje sredstev pri merjenju donosnosti zagotavlja višjim poslovodjem primerjanje uspešnosti poslovanja med različnimi oddelki in zunanjimi podjetji ter odločanje o naložbah sredstev. Večja kot so vložena sredstva, večji bi moral biti praviloma dobiček.

Kazalnik donosnosti investicij vsebuje tudi določene slabosti, saj njegova uporaba ni ugodna za podjetje kot celoto, ampak samo za posamezno mesto. Druga težava je, da vpliva na poslovodje, da se preveč osredotočijo na kratkoročne kategorije. S tem se prikroji izkazovanje dobička, zmanjševanje nekaterih stroškov, kar povečuje dobiček na kratek rok ter s tem izbiro investicijskega projekta, ki ima višjo donosnost na kratek rok, vpliva pa na slabše poslovanje podjetja.

2.3.3.2.2. Preostanek dobička

Preostanek dobička je znesek v denarni enoti in predstavlja razliko med dobičkom pred obdavčitvijo in obračunanimi stroški sredstev (kapitala). Glede na to, ali želimo ugotavljati uspešnost naložbenega mesta kot ekonomske enote ali uspešnost poslovodje, pa ločimo čisti dobiček od obvladljivega:

1. obvladljivi preostanek dobička pred obdavčitvijo, izračunan na podlagi investicijskih sredstev, ki so v rokah poslovodje oddelka in se ga uporablja za ocenjevanje poslovanja poslovodij,
2. čisti preostanek dobička (dobiček je lahko izražen pred obdavčitvijo ali po njej), ki je izračunan na podlagi sredstev oddelka in se uporablja za ocenjevanje poslovanja oddelkov oziroma naložbenih mest odgovornosti.

Kadar ugotavljamo uspešnost naložbenega mesta odgovornosti na podlagi merila preostanka dobička, je celotni odmik razlika med uresničenim preostankom dobička in načrtovanim preostankom dobička.

Preostanek dobička = dobiček – ciljna stopnja donosnosti * vrednost naložbe

Ciljna stopnja donosnosti je opredeljena s stroški kapitala v poslovno-finančnem smislu ali s povprečno donosnostjo v podjetju.

Celotni odmik naložbenega mesta odgovornosti lahko razstavimo na dva dela, in sicer:

1. odmik zaradi spremembe sredstev = (načrtovan dobiček – stroški kapitala * uresničena sredstva) – načrtovani preostanek dobička;
2. odmik zaradi spremembe dobička = (uresničen dobiček – stroški kapitala * načrtovana sredstva) – načrtovani preostanek dobička.

Preostanek dobička raste, ko je donos dodatno vloženih sredstev večji od stroškov kapitala oziroma ko so izločena sredstva, katerih donos je manjši od stroškov kapitala. Zaradi tega

predstavlja ta kazalnik boljše merilo za ugotavljanje uspešnosti poslovanja poslovodij kot pa kazalec donosnosti naložb. Poleg tega pa ta kazalec vodi k ekonomski uspešnosti podjetja kot celote ter ga je lažje prilagoditi okoliščinam poslovanja.

Čeprav ima preostanek dobička boljše lastnosti kot kazalnik donosnosti, se ga v praksi redkeje uporablja, ker je absolutni znesek in ni primerljiv z velikostjo oddelka. Domneva se namreč, da večji oddelki lažje zaslužijo preostanek dobička kot manjši. Zaradi tega vodstvo podjetja od poslovodij oddelkov ne zahteva, da samo povečujejo preostanek dobička, temveč tudi, da dosežejo načrtovani preostanek dobička, ki ustreza sestavi sredstev, s katerimi oddelek posluje. Uspešnost poslovanja oddelčnih poslovodij se ocenjuje po tem, ali presegajo načrtovani preostanek dobička ali pa ga ne dosegajo (Hočevar, 1995, str. 165).

Poslovodjem v praksi bolj ustreza sodilo donosnost naložbe, saj ga lažje primerjajo s kazalniki drugih oddelkov, podjetja ter drugih podjetij, kot tudi z drugimi kazalniki, in sicer s stopnjo inflacije, obrestno mero ... Poleg tega pa izračunavanje preostanka dobička zahteva od poslovodstva natančno opredelitev stroškov kapitala podjetja oziroma oddelka.

3. PREDSTAVITEV PODJETJA ŠAMPIONKA, d. d.

»ŠAMPIONKA« Renče je bila kot družbeno podjetje ustanovljena leta 1960 in začela poslovanje samo s tremi zaposlenimi. Že ob ustanovitvi je bila opredeljena osnovna dejavnost podjetja (proizvodnja sredstev za čiščenje in pranje), ki je ostala v bistvu do danes nespremenjena, le da se je s časom dopolnjevala. Z rastjo podjetja so se glede na potrebe proizvodnje tudi menjale različne lokacije podjetja. V letu 1963 so v podjetju pričeli uspešno gojiti šampinjone in po njih je podjetje dobilo ime ŠAMPIONKA. Istega leta se je osnovna dejavnost razširila še na proizvodnjo vseh vrst kisa in v letu 1965 še na proizvodnjo plastične embalaže za lastne potrebe.

Podjetje je imelo organizirano prodajo na celotnem področju bivše Jugoslavije, izvažalo je tudi na trge Madžarske, Italije, Francije, Švedske in bivše Češkoslovaške.

Leta 1996 se je podjetje lastninsko preoblikovalo in vpisalo v sodni register kot delniška družba ŠAMPIONKA, d. d. z opredeljeno osnovno dejavnostjo proizvodnja pralnih in čistilnih sredstev ter prehrambenih proizvodov. Lastniki družbe so točno opredeljeni in obsegajo dva večja delničarja ter manjše delničarje.

Po statutu so organi družbe uprava, nadzorni svet in skupščina. Vsak organ ima svoj poslovnik. Po pogojih iz Zakona o gospodarskih družbah se družba uvršča med srednje velike družbe.

Proizvodni program ŠAMPIONKE, d. d. je organiziran v štirih obratih, in sicer:

- obrat KISARNA, ki proizvaja vse vrste kisa (vinski, jabolčni, alkoholni, solatni, balzamični in različne vrste zeliščnih kisov),
- obrat ČISTILA, ki proizvaja vse vrste blagih čistil za potrebe gospodinjstva ter za čiščenje in vzdrževanje javnih prostorov, kot tudi nekatere tehnične artikle (Stalex, Šampi, Brio, Duhec, Čistilo za kuhinje, kopalnice ...),
- obrat ŽIGONI, to je dislociran obrat, ki proizvaja čistila za enake potrebe kot obrat čistila, vendar na bazi jedkih surovin (WC Raček, WC Mega, Varekina, Arekina ...),
- obrat PLASTIKA, ki proizvaja PVC in PE pihano embalažo, v glavnem za potrebe ostalih obratov.

Funkcija razvoja, proizvodnje in skladiščenja so v družbi organizirane ločeno za pralna in čistilna sredstva ter ločeno za prehrabene proizvode. Ostale funkcije v družbi pa obvladujejo oba programa skupaj.

Od osamosvojitve dalje predstavlja doseganje načrtovanih ciljev prodaje glavno nalogo v družbi. Temu so podrejene vse ostale funkcije v družbi. ŠAMPIONKA, d. d. prodaja približno 70% svojih proizvodov na področju Republike Slovenije, približno 30% pa na tujih trgih, od tega približno polovico na področja držav bivše Jugoslavije, polovico pa v druge države Evrope (Italija, Švedska, Rusija, Slovaška). V strukturi izdelkov celotne prodaje predstavljajo čistila 66%, kis pa 34%.

Na prodajnem področju Republike Slovenije je organizirana prodaja tako, da ima družba z večjimi kupci, ki so skoraj izključno veletrgovska podjetja, sklenjene letne pogodbe. Na tujih trgih pa je prodaja organizirana na več različnih načinov. Z veletrgovskimi podjetji trguje direktno ali preko posrednih podjetij, ki povezujejo več trgovcev in običajno več dobaviteljev.

Na področju nabave družba sodeluje z domačimi in tujimi dobavitelji. Domači dobavitelji predstavljajo približno 50% dobav.

Družba ima načrtan plan razvoja z izdelanimi plani investicij v smeri posodobitve in razširitve proizvodnega programa za asortiman proizvodov, ki bo kakovostno, oblikovno in cenovno konkurenčen. Pri tem so zelo pomembna vlaganja v ekološko usmerjeno tehnologijo proizvodnje.

3.1. Organizacijska struktura

Podjetje je sestavljeno tako, da sta poleg uprave kot štabni enoti organizirana tajništvo in AOP služba. Upravi so na prvem nivoju podrejeni naslednji sektorji in službe:

- komercialni sektor,
- tehnični sektor,
- računovodsko-finančni sektor,
- služba marketinga,
- služba kontrole kakovosti prehrane,
- služba kontrole kakovosti kemije,
- splošno kadrovska služba.

Komercialni, tehnični in računovodsko-finančni sektor so še nadalje hierarhično razdeljeni.

- Komercialni sektor vodi komercialni direktor, ki so mu neposredno podrejeni:
 - vodja prodaje,
 - vodja nabave,
 - vodja skladiščno transportne službe.

Temeljne naloge komerciale so: nabavljanje, prodajanje, skladiščenje in dostavljanje.

- Tehnični sektor vodi tehnični direktor in so mu neposredno podrejeni:
 - vodja razvoja kemije,
 - vodja razvoja prehrane,
 - vodje proizvodnih obratov,
 - vodja tehnološke priprave proizvodnje,
 - vodja vzdrževanja,
 - tehnolog plastike,
 - tehnolog prehrane,
 - tehnolog kemije.

Tehnični sektor je zadolžen za razvoj izdelkov, nemoteno proizvodnjo, opremo in vzdrževanje obratov in drugih delov podjetja.

- Računovodsko-finančni sektor vodi direktor sektorja, ki so mu neposredno podrejeni:
 - vodja finančne službe,
 - vodja računovodstva,
 - vodja načrtovanja in analiz.

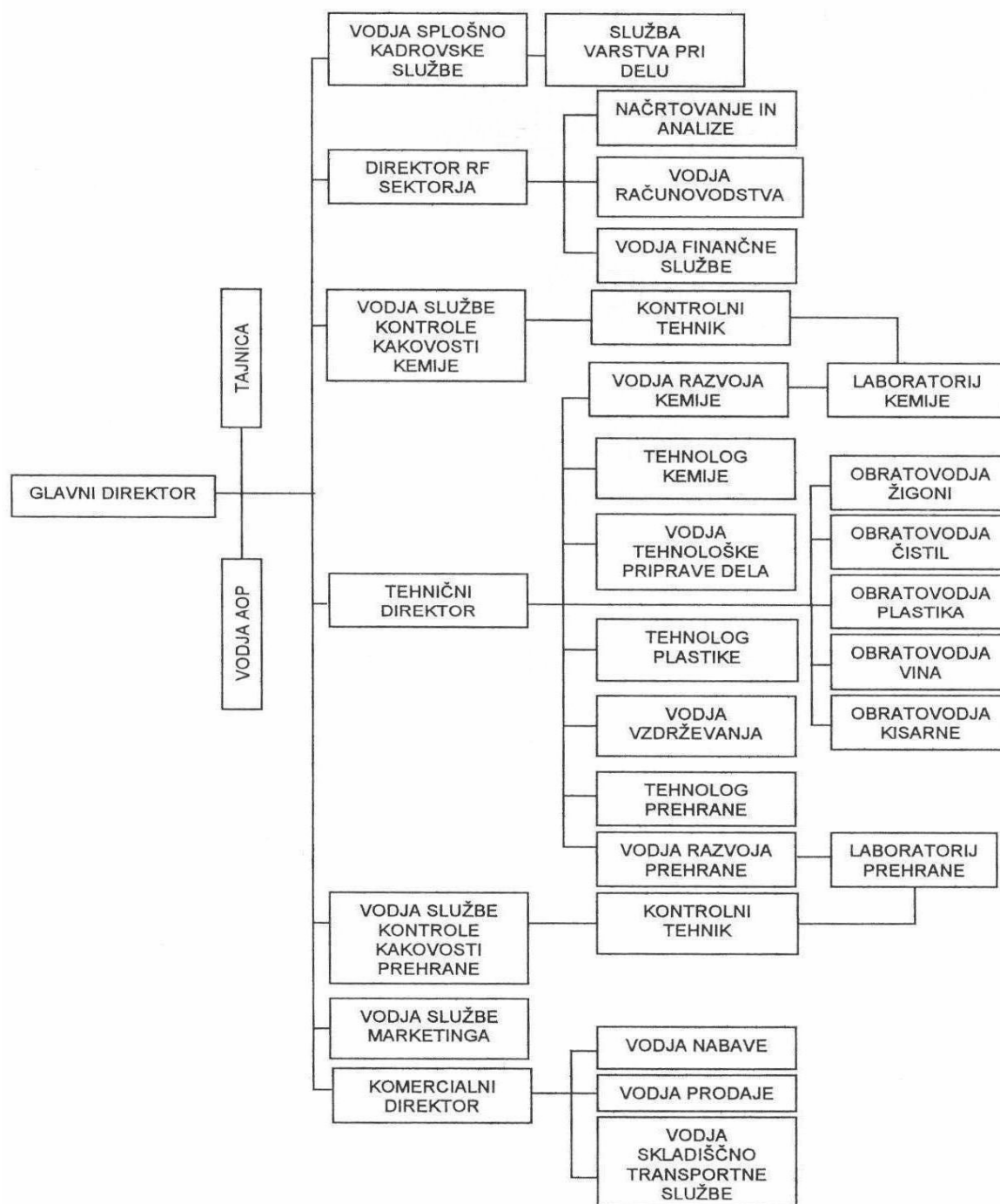
V finančni službi so zadolženi za tekočo likvidnost, plasiranje finančnih sredstev in poravnavo vseh denarnih obveznosti.

Posamezni knjigovodje v okviru računovodstva skrbijo za ažurno zajemanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige in izdelavo poročil v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

V oddelku načrtovanja in analiz izdelujejo predračune, obračune, odmike in analize za potrebe posloводства.

Organizacijska struktura podjetja Šampionka, d. d. je prikazana na sliki 1.

Slika 1: Organizacijska struktura podjetja Šampionka, d. d.



Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

3.2. Vrste mest odgovornosti v podjetju Šampionka, d. d.

V podjetju imajo organizirana tri mesta odgovornosti, in sicer stroškovno mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti.

Stroškovno mesto odgovornosti - standardno mesto odgovornosti predstavlja proizvodni oddelek, ki ga v celoti nadzira tehnični direktor, neposredno odgovoren pa je vodja obrata. Za to mesto je značilno, da se za posamezna opravila, ki se izvajajo na tem mestu, lahko določijo standardni stroški, ki omogočajo precej zanesljivo oceno stroškov za načrtovani obseg dejavnosti.

Prihodkovno mesto odgovornosti predstavlja področje prodaje, ki ga vodi komercialni direktor, neposredno podrejeni pa mu je vodja prodaje. Mera za ocenjevanje uspešnosti poslovanja prihodkovnega mesta odgovornosti je posebni prispevek za kritje.

Naložbeno mesto odgovornosti predstavlja celotno podjetje Šampionka, d. d.. Odločitve o investicijah daje generalni direktor podjetja skupaj z ostalimi direktorji posameznih sektorjev.

3.3. Nadziranje poslovanja mest odgovornosti

Z nadziranjem v podjetju Šampionka, d. d. zbirajo informacije o poslovanju in jih primerjajo z načrtovanimi. Pri tem ugotavljajo še smer in velikost odstopanj ter vzroke zanje. Razlike uresničenega od načrtovanega omogočajo podjetju ugotavljati probleme znotraj podjetja, kot tudi oceniti delovanje poslovodij v odnosu do pričakovanj in dejanskih rezultatov, sprožitev akcij za izboljšanje poslovanja in pripravo podlag za razvoj novih ciljev.

V podjetju Šampionka, d. d. vsako leto v mesecu decembru izdelajo različne plane za prihodnje poslovno leto. Plani, ki jih oblikujejo, so:

- plan delovnega časa,
- plan kadrovske dejavnosti,
- plan investicijske dejavnosti,
- za potrebe nabave in proizvodnje količinski plan prodaje po izdelkih in po mesecih za čistila ter posebej za kis,
- plan porabe surovin za planirane količine končnih izdelkov prodaje,
- plan potrebnih količin polizdelkov po mesecih glede na plan prodaje,
- plan prodaje po potnikih in mesecih,
- količinski plan prodaje po izdelkih in po področjih za čistila ter posebej za kis,
- ocena poslovnega rezultata na osnovi planirane dodane vrednosti.

Pri analizi posameznih mest odgovornosti in izračunavanju odmikov sem se osredotočila zgolj na en proizvod, in sicer *Stelix z močjo kisa z razpršilcem*, ki predstavlja enega izmed najbolj prodajanih proizvodov podjetja Šampionka, d. d.. Proizvajajo ga v obratu čistila, ki ga vodi vodja obrata, neposredno nadrejeni pa mu je tehnični direktor. Odmike sem računala mesečno, in sicer odmike med mesecem junijem za leto 2004 in planom za ta mesec.

3.3.1. Standardno stroškovno mesto odgovornosti

V podjetju posebno pozornost posvečajo planiranju stroškov. V podjetju Šampionka, d. d. standardne stroške določajo za vsako leto posebej na osnovi dejanskih stroškov zadnjih dveh let. Po potrebi jih v primeru velikih odstopanj popravljajo tudi med letom. Podjetje mesečno ugotavlja odmike dejanskih stroškov od standardnih stroškov. Odmike ugotavljajo na podlagi gibljivega predračunavanja, kar pomeni, da tiste ekonomske kategorije, ki se spreminjajo z obsegom proizvodnje, tudi v predračunu prilagodijo novemu obsegu poslovanja. Taki odmiki resnično odražajo le spremembe v cenah prvin poslovnega procesa in spremembe v porabi količine za enoto poslovnega učinka, ne pa sprememb v obsegu proizvodnje in prodaje.

3.3.1.1. Odmiki pri neposrednih stroških materiala

Na stroške neposrednega materiala vpliva sprememba cene prvine poslovnega procesa ali pa sprememba potroška le-te. Ker se stroški neposrednega materiala spreminjajo s spremembo obsega proizvodnje, moramo standardne stroške neposrednega materiala prilagoditi dejanskemu obsegu proizvodnje z uporabo gibljivega predračunavanja, ko vse stroške načrtujemo na enoto dejavnosti. V standardnih stroških neposrednega materiala upoštevajo tudi kalo in druge izgube pri materialu, kar je prikazano v tabeli 1.

Pri izdelavi proizvoda *Stelixa z močjo kisa z razpršilcem* potrebujejo različne materiale, in sicer:

- substanco čistila, ki jo izdelujejo sami,
- platenko, ki predstavlja njihov polproizvod in jo izdelujejo v obratu plastike,
- razpršilec, etiketo in kartonsko embalažo pa kupujejo pri različnih tujih in domačih dobaviteljih.

Podatke o potrošenem neposrednem materialu, cenah in stroških neposrednega materiala za posamezne materiale za mesec junij 2004 prikazuje tabela 2.

Tabela 1: Podatki o standardnih potroških, cenah in standardnih stroških neposrednega materiala na enoto proizvoda za posamezne materiale

Vrsta neposrednega materiala	Standardni potrošek	Standardna cena	Standardni strošek
substanca čistila	0,765000 kg/proizvod	17,52 SIT/kg	13,40 SIT/proizvod
plastenka	1,015000 kos/proizvod	22,84 SIT/kos	23,18 SIT/proizvod

Nadaljevanje tabele 1

Vrsta neposrednega materiala	Standardni potrošek	Standardna cena	Standardni strošek
razpršilec	1,015000 kos/proizvod	64,19 SIT/kos	65,15 SIT/proizvod
etiketa	1,015000 par/proizvod	9,05 SIT/par	9,19 SIT/proizvod
kartonska embalaža	0,084500 kos/proizvod	52,97 SIT/kos	4,48 SIT/proizvod

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

V mesecu juniju leta 2004 so dejansko proizvedli 28 372 enot (kosov) *Stalexov z močjo kisa z razpršilcem*. Material vrednotijo po zadnjih nabavnih cenah. Za obravnavano obdobje sta nabava in poraba enaki.

Tabela 2: Podatki o uresničenih potroških, cenah in uresničenih stroških neposrednega materiala za posamezne materiale za mesec junij 2004

Vrsta neposrednega materiala	Poraba materiala	Cena nabavljenega materiala	Uresničeni strošek
substancia čistila	0,757350 kg x 28 372 enot = 21 488 kg	15,73 SIT/kg	338 006,2 SIT
plastenka	1 kos x 28372 enot = 28 372 kos	19,83 SIT/kos	562 616,8 SIT
razpršilec	1 kos x 28 372 enot = 28 372 kos	64,86 SIT/kos	1 840 208 SIT
etiketa	1 par x 28 372 enot = 28 372 par	8,82 SIT/par	250 241 SIT
kartonska embalaža	0,083655 kos x 28 372 enot = 2 373,5 kos	53,06 SIT/kos	125 938 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 3: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za posamezne materiale

Vrsta neposrednega materiala	Celotni odmik	Cenovni odmik	Potroškovni odmik
substancia čistila	(42 179) SIT ugoden	(38 464) SIT ugoden	(3 794,5) SIT ugoden
plastenka	(95 046,2) SIT ugoden	(85 399,7) SIT ugoden	(9 720,2) SIT ugoden
razpršilec	(8 227,8) SIT ugoden	19 009,2 SIT neugoden	(27 317,9) SIT ugoden
etiketa	(10 497,7) SIT ugoden	(6 525,6) SIT ugoden	(3 851,5) SIT ugoden
kartonska embalaža	(1 168,6) SIT ugoden	213,6 SIT neugoden	(1 267,8) SIT ugoden

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Pri analizi odmikov stroškov neposrednega materiala sem ugotovila, da so bili vsi celotni odmiki pozitivni. To je prikazano v tabeli 3. Celotne odmike sem razstavila še na delne odmike in s tem sem ugotavljala, ali je odmik pri posameznem strošku neposrednega materiala posledica potroškov ali spremembe cene. Posamezni izračuni so razvidni iz priloge 1a tabel 1 do 5.

Cenovni in potroškovni odmiki so bili ugodni skoraj pri vseh materialih, razen pri razpršilcu in kartonski embalaži, ki sta imela neugoden cenovni odmik. To pomeni, da je bila uresničena cena materiala višja od načrtovane cene. Za nastanek cenovnega odmika je odgovoren nabavni oddelek, ker ni nabavil materiala pri najugodnejšemu dobavitelju. V našem primeru pa je neugoden cenovni odmik posledica sprememb gospodarskih razmer, na katere nabavni oddelek ni mogel vplivati. Dvig cene razpršilca, ki ga kupujejo pri italijanskem dobavitelju, je povezan z dvigom tečaja evra. Pri kartonski embalaži, ki jo kupujejo v Sloveniji, pa lahko neugoden cenovni odmik pripišemo dvigu cen energije.

Na podlagi odmkov sem ugotovila, da je bil poslovdja standardnega stroškovnega mesta odgovornosti pri svojih odločitvah glede neposrednih stroškov materiala uspešen.

3.3.1.2. Odmiki pri neposrednih stroških dela

Tudi pri stroških neposrednega dela uporabljajo v podjetju načelo gibljivega predračunavanja. Pri določanju standardnih stroškov neposrednega dela upoštevajo tudi izgube v delovnem času, katerim se ne morejo izogniti, in sicer: čas za odmor, osebne potrebe delavcev ter funkcionalne prekinitve dela.

Preden pričnejo v podjetju Šampionka, d. d. analizirati odmike uresničenih stroškov od planiranih, morajo določiti standardne stroške in uresničene stroške neposrednega dela, kar prikazujeta tabeli 4 in 5.

Tabela 4: Podatki o standardnem potrošku, ceni in standardnem strošku neposrednega dela na enoto proizvoda

Standardni potrošek	Standardna cena	Standardni strošek
0,00431000 ur/enoto	1 440 SIT/uro	6,21 SIT/enoto

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 5: Podatki o uresničenem potrošku, ceni in strošku neposrednega dela za mesec junij 2004

Uresničeni potrošek	Uresničena cena	Uresničeni stroški
0,00437050 ur/enoto x 28 372 enot = 124 ur	1 440 SIT/uro	6,29 SIT/enoto x 28 372 enot = 178 459,9 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 6: Celotni, potroškovni in postavkovni odmik neposrednih stroškov dela

Celotni odmik	Učinkovitostni odmik	Postavkovni odmik
2 269,8 SIT neugoden	2 472 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Odmik pri neposrednih stroških dela nastane zaradi različnih vrednosti uresničenih urnih postavk ali zaradi razlik med uresničenim delovnim časom in standardnim. Iz tabele 6 je razvidno, da stroškovno mesto odgovornosti ne dosega postavljenega plana, saj je celotni odmik neugoden. To je posledica neugodnega učinkovitostnega odmika, saj je uresničeni potrošek višji od standardnega potroška. Ugotovljeno je bilo, da je nastala okvara na stroju, posledice so bile krajše prekinitve dela. Za višji potrošek delovnega časa je odgovoren

vodja obrata, ker ni pravočasno reagiral. Poleg tega pa je podjetje v mesecu juniju najelo študente v proizvodnji čistil, ki so neizkušeni in potrebujejo več časa za opravljanje proizvodnih postopkov.

Postavkovni odmik pa je znašal 0 SIT, saj je bila standardna postavka plač enaka uresničeni.

Posamezni izračuni odmkov so razvidni iz priloge 1b tabele 6.

3.3.1.3. Odmiki pri splošnih stroških

Splošne stroške, in sicer spremenljive in stalne, pri različnih obsegih proizvodnje v podjetju spremljajo z gibljivim predračunavanjem, ko vse stroške načrtujejo na enoto dejavnosti.

Splošne spremenljive in stalne stroške v podjetju delijo na :

- stroške obratov,
- stroške ostalih sektorjev in služb v podjetju,
- stroške dela,
- stroške financiranja zalog,
- stroške kreditiranja kupcev,
- stroške bonitet kupcem,
- stroške PPPR (stroški prodaje, pospeševanja, promocij in degustacij, reklame),
- stroške prevoza.

- 1) Stroške obratov, stroške ostalih sektorjev in služb v podjetju ter stroške dela razporejajo na enoto proizvoda po produktivnosti. Stroški obratov predstavljajo obvladljive stroške za vodjo obrata, medtem ko so ostali stroški neobvladljivi. Neobvladljive stroške sem pri računanju odmkov združila, ker jih razporejajo na podlagi iste osnove.

a) Stroški obratov

Že prej sem omenila, da stroške obratov razporejajo na enoto proizvoda po produktivnosti. Planirano in uresničeno produktivnost ter splošne stroške obratov prikazujeta tabeli 7 in 8.

Tabela 7: Podatki o planirani produktivnosti in standardnih splošnih stroških obratov na enoto proizvoda

	Planirano
Produktivnost	217,6 enot/uro
Standardni splošni stroški obratov na enoto proizvoda	11,10 SIT/enoto

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 8: Podatki o uresničeni produktivnosti in uresničenih splošnih stroških obratov za mesec junij 2004

	Uresničeno
Produktivnost	228 enot/uro
Splošni stroški obratov	297 906 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 9: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik pri splošnih stroških obratov

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
(17 023,2) SIT ugoden	(21 452) SIT ugoden	4 429,6 SIT neugoden

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Celotni odmik splošnih stroškov obratov je ugoden, kar je prikazano v tabeli 9. Z nadaljnjo analizo sem ugotovila, da je ugoden celotni odmik posledica ugodnega predračunskega odmika in neugodnega učinkovitostnega odmika. To pomeni, da so bili uresničeni stroški obratov po enoti aktivnosti (2 402,4 SIT/uro) nižji od standardnih stroškov po enoti aktivnosti (2 575,4 SIT/uro) ter da je bil uresničen obseg aktivnosti (124 ur) višji od standardnega obsega aktivnosti (122,28 ur). Vzrok za nižji standardni obseg aktivnosti je nižja planirana produktivnost. Podrobno izračunani odmiki so prikazani v prilogi 1c tabele 7.

b) Stroški ostalih sektorjev in služb v podjetju ter stroški dela

Ti stroški se razporejajo na enoto proizvoda na osnovi produktivnosti. Za računanje odmikov mora podjetje določiti planirane in uresničene vrednosti produktivnosti in splošnih stroškov ostalih sektorjev in služb ter splošnih stroškov dela, kar prikazujeta tabeli 10 in 11.

Tabela 10: Podatki o planirani produktivnosti in standardnih splošnih stroških ostalih sektorjev in služb ter stroških dela na enoto proizvoda

	Planirano
Produktivnost	217,6 enot/uro
Standardni splošni stroški ostalih sektorjev in služb ter splošni stroški dela	39,62 SIT/enoto

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 11: Podatki o uresničeni produktivnosti in uresničenih splošnih stroških ostalih sektorjev in služb ter stroških dela na enoto proizvoda za mesec junij 2004

	Uresničeno
Produktivnost	228 enot/uro
Splošni stroški ostalih sektorjev in služb ter splošni stroški dela	1 073 596,5 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 12: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik pri splošnih stroških ostalih sektorjev in služb ter stroških dela na enoto proizvoda za mesec junij 2004

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
(50 502,1) SIT ugoden	(66 290,4) SIT ugoden	15 780,7 SIT neugoden

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Celoten odmik stroškov ostalih sektorjev in služb ter stroškov dela v podjetju je ugoden in je posledica ugodnega predračunskega odmika in neugodnega učinkovitostnega odmika. Slednje je prikazano v tabeli 12. Podrobni izračuni odkikov so razvidni iz priloge 1c tabele 8.

- 2) Stroške financiranja zalog razporejajo na enoto proizvoda na osnovi vrednosti vgrajenega materiala v proizvod. Podjetje mora določiti planirane in uresničene vrednosti vgrajenega materiala na enoto proizvoda, % vgrajenega materiala na enoto proizvoda ter splošne stroške financiranja zalog. Slednje je prikazano v tabeli 13.

Tabela 13: Podatki o % vgrajenega materiala na enoto proizvoda, vrednosti vgrajenega materiala na enoto proizvoda, standardnih splošnih stroških financiranja zalog na enoto proizvoda in splošnih stroških financiranja zalog za planiran in uresničen obseg

	Planirano	Uresničeno
% vgrajenega materiala na enoto proizvoda	9,60 %	9,60 %
Vrednost vgrajenega materiala na enoto proizvoda	109,65 SIT/enoto	110,7 SIT/enoto
Standardni splošni stroški financiranja zalog na enoto proizvoda	10,52 SIT/enoto	10,62 SIT/enoto
Splošni stroški financiranja zalog	298 473,44 SIT	301 310,64 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 14: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik pri splošnih stroških financiranja zalog

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
2 837,2 SIT neugoden	2 859,9 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Pri analizi odkikov sem ugotovila, da je celotni odmik stroškov financiranja zalog, ki jih razporejajo na enoto proizvoda na podlagi vrednoti vgrajenega materiala neugoden, kar je razvidno iz tabele 14. Celotni odmik je sestavljen iz neugodnega predračunskega odmika,

ki je posledica višjih uresničenih splošnih stroškov financiranja zalog po enoti aktivnosti. Ti znašajo 110,7 SIT/enoto in presegajo standardne za 1,05 SIT/enoto.

Učinkovitostni odmik je pri splošnih stroških financiranja zalog enak 0. Vzrok za takšen rezultat je enak planirani in uresničeni % vrednosti vgrajenega materiala na enoto proizvoda (9,60 %).

Podrobne izračune odmikov pa prikazuje priloga 1c tabela 9.

Osnova za razporejanje stroškov kreditiranja kupcev, stroškov bonitet kupcem in stroškov PPPR je prodajna cena.

3) Stroški kreditiranja kupcev

Posamezni podatki o stroških kreditiranja kupcev so prikazani v tabeli 15.

Tabela 15: Podatki o % prodajne cene, prodajni ceni, standardnih splošnih stroških kreditiranja kupcev na enoto proizvoda in splošnih stroških kreditiranja kupcev za planiran in uresničen obseg proizvodnje

	Planirano	Uresničeno
% PC	2,4 %	2,4 %
Prodajna cena na enoto proizvoda	351 SIT/enoto	371 SIT/enoto
Standardni splošni stroški kreditiranja kupcev na enoto proizvoda	8,42 SIT/enoto	8,90 SIT/enoto
Splošni stroški kreditiranja kupcev	238 892,24 SIT	252 510,8 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 16: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov kreditiranja kupcev

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
13 618,5 SIT neugoden	13 618,5 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Celotni odmik stroškov kreditiranja kupcev je neugoden, znaša 13 618,5 SIT in je posledica neugodnega predračunskega odmika, saj je uresničena prodajna cena višja od planirane. Učinkovitostni odmik je tudi v tem primeru enak 0 zaradi enakega % PC na enoto proizvoda (2,4 %), kar je prikazano v tabeli 16. Posamezni izračuni odmikov pa so razvidni iz priloge 1c tabele 10.

4) Stroški bonitet kupcem

Tudi te stroške podjetje Šampionka, d. d. razporeja na enoto proizvoda na osnovi prodajne cene. Podatke o planiranih in uresničenih vrednostih, ki jih potrebuje podjetje za ugotavljanje, ali je doseglo plan ali ne, so prikazani v tabeli 17.

Tabela 17: Podatki o % prodajne cene, prodajni ceni, standardnih splošnih stroških bonitet kupcem na enoto proizvoda in splošnih stroških bonitet kupcem za planiran in uresničen obseg proizvodnje

	Planirano	Uresničeno
% PC	3,024 %	3,024 %
Prodajna cena na enoto proizvoda	351 SIT/enoto	371 SIT/enoto
Standardni splošni stroški bonitet kupcem na enoto proizvoda	10,61 SIT/enoto	11,21 SIT/enoto
Splošni stroški bonitet kupcem	301 026,92 SIT	318 050,12 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 18: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov bonitet kupcem

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
17 023,2 SIT neugoden	17 159,2 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tudi pri stroških bonitet kupcem je bil celoten odmik neugoden, kar je razvidno iz tabele 18. Posledice takšnega rezultata so enake kot pri računanju odmikov stroškov kreditiranja kupcev.

Posamezni izračunani celotnih in delnih odmikov so prikazani v prilogi 1c tabele 11.

5) Stroški PPPR

Če želi podjetje računati odmike stroškov PPPR, mora določiti uresničene in planirane vrednosti stroškov PPPR, vrednost prodajne cene in % prodajne cene. Slednje prikazuje tabela 19.

Tabela 19: Podatki o % prodajne cene, prodajni ceni, standardnih splošnih stroških PPPR na enoto proizvoda in splošnih stroških PPPR za planiran in uresničen obseg proizvodnje

	Planirano	Uresničeno
% PC	6,30 %	6,30 %
Prodajna cena na enoto proizvoda	351 SIT/enoto	371 SIT/enoto
Standardni splošni stroški PPPR na enoto proizvoda	22,11 SIT/enoto	23,37 SIT/enoto

Nadaljevanje tabele 19

	Planirano	Uresničeno
Splošni stroški PPPR	627 304,9 SIT	663 053,6 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 20: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov PPPR

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
35 748,7 SIT neugoden	35 748,7 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Celoten odmik pri stroških PPPR znaša 35 748,7 SIT in je neugoden. Nastal je zaradi neugodnega predračunskega odmika, saj uresničena prodajna cena presega planirano za 20 SIT. Učinkovitostni odmik je tudi v tem primeru enak 0 zaradi istega % PC, ki odpade na enoto proizvoda (tabela 20).

Podrobni izračuni odmkov pa so prikazani v prilogi 1c tabele 12.

6) Stroški prevoza

Osnova za razporejanje stroškov prevoza je teža izdelka. Podatki o teži na enoto izdelka, ceni na kg izdelka ter splošnih stroških prevoza so prikazani v tabeli 21.

Tabela 21: Podatki o teži na enoto izdelka, ceni na kg, standardnih splošnih stroških prevoza na enoto proizvoda in splošnih stroških prevoza za planiran in uresničen obseg

	Planirano	uresničeno
Teža na enoto izdelka	0,75 kg/enoto	0,75 kg/enoto
Cena na kg	11,10 SIT/kg	11,15 SIT/kg
Standardni splošni stroški prevoza na enoto proizvoda	8,32 SIT/enoto	8,36 SIT/enoto
Splošni stroški prevoza	236 055,04 SIT	237 189,9 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 22: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov prevoza

Celotni odmik	Predračunski odmik	Učinkovitostni odmik
1 134,8 SIT neugoden	1 063,9 SIT neugoden	0 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Pri računanju odmkov splošnih stroškov, in sicer stroškov prevoza, sem ugotovila, da je celotni odmik neugoden in je posledica neugodnega predračunskega odmika, kar prikazuje tabela 22. Uresničeni splošni stroški prevoza po enoti aktivnosti so višji od standardnih splošnih stroškov prevoza po enoti aktivnosti. Učinkovitostni odmik je tudi v tem primeru enak 0 zaradi enakega obsega aktivnosti. Podrobno izračunani celotni in delni odniki so prikazani v prilogi 1c tabele 13.

Splošne stroške razdelimo na obvladljive in neobvladljive. Vodja obrata lahko nadzira in vpliva le na obvladljive stroške, ki v našem primeru predstavljajo stroške obrata. Ostali stroški pa so zanj neobvladljivi, zato odgovornosti za nastale stroške ne moremo pripisati vodji obrata.

Na podlagi odmkov sem ugotovila, da je bil poslovodja standardnega stroškovnega mesta odgovornosti pri svojih odločitvah glede splošnih stroškov obrata uspešen. Za ostale stroške, ki so zanj neobvladljivi, pa ne odgovarja.

3.3.2. Prihodkovno mesto odgovornosti

Sodilo za merjenje uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti je v podjetju Šampionka, d. d., poseben prispevek za kritje, ki predstavlja razliko med prihodki in standardnimi spremenljivimi stroški, kar prikazuje tabela 23.

Tabela 23: Podatki o količinski prodaji, prodajni ceni, prihodkih, standardnih spremenljivih stroških in posebnemu prispevku za kritje za planiran in uresničen obseg

	Planirano	Uresničeno
Prodaja-količinsko	29 000 enot	28 372 enot
Prodajna cena	351 SIT	371 SIT
Prihodek	10 179 000 SIT	10 526 012 SIT
Standardni spremenljivi stroški	232,31 SIT/enoto x 29 000 enot = 6 736 990 SIT	232,31 SIT/enoto x 28 372 enot = 6 591 099,3 SIT
PPK	3 442 010 SIT	3 934 912,7 SIT

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 24: Celotni, cenovni in količinski odmik prihodkovnega mesta odgovornosti

Celotni odmik	Cenovni odmik	Količinski odmik
492 902,7 SIT ugoden	567 440 SIT ugoden	(74 537,3) SIT neugoden

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Celotni odmik prihodkovnega mesta odgovornosti je ugoden, kar nakazuje, da je bil vodja tega mesta pri svojih odločitvah glede *Stelexa z močjo kisa z razpršilcem* uspešen. (tabela 24). Ugoden odmik je lahko posledica višjih cen ali večjega obsega proizvodnje. Z nadaljnjim razstavljanjem celotnega odmika na delne odmike sem ugotovila, da je ugoden odmik posledica višjih cen. Podrobni izračuni odmkov so prikazani v prilogi 2 tabele 14.

Poleg posebnega prispevka za kritje pa uspešnost in učinkovitost prihodkovnega mesta odgovornosti v podjetju Šampionka, d. d. merijo tudi s primerjanjem dejanskega tržnega deleža z načrtovanim tržnim deležem za vsak izdelek posebej.

3.3.3. Naložbeno mesto odgovornosti

Naložbeno mesto odgovornosti, ki je najvišje v hierarhični lestvici mest odgovornosti, predstavlja podjetje kot celoto. V mesecu decembru izdelajo plan investicijske dejavnosti za prihodnje poslovno leto. Odločitve o investicijah daje direktor podjetja skupaj z ostalimi direktorji posameznih sektorjev.

Ko se odločajo o investicijah, uporabljajo različna sodila, najpomembnejše je neto sedanja vrednost investicije.

Pri neto sedANJI vrednosti investicije ocenijo vse donose, ki naj bi jih investicija prinesla, in jih primerjajo z izdatki, ki bodo nastali z investicijo. V primeru pozitivne stopnje dobičkonosnosti podajo predlog za investicijo. V primeru negativne stopnje dobičkonosnosti se za investicijo ne odločijo.

4. SKLEP

Zaradi nenehne rasti podjetij postajajo načrti in odločitve vse bolj zapleteni in poslovodja svojih dolžnosti praviloma ne more izvesti sam. Prisiljen je prenašati del svojih dolžnosti na podrejene. S tem se začne delegiranje oziroma pooblašanje in prenašanje dolžnosti in njej ustrezne oblasti navzdol na podrejene. Ta proces imenujemo decentralizacija, katere posledica je razvoj mest odgovornosti in računovodstva odgovornosti.

Ko podjetje oblikuje mesta odgovornosti, mora izpolnjevati določene pogoje, najpomembnejša sta velikost podjetja in dislociranost. Ločimo naslednja mesta odgovornosti: stroškovno, prihodkovno, dobičkovno in naložbeno mesto odgovornosti. Bistveno merilo za opredelitev mesta odgovornosti je odgovornost poslovodje za stroške, prihodke, dobiček in naložbe sredstev. Odgovornost poslovodje pa je lahko omejena samo na njegovo zmožnost nadziranja ali obvladovanja teh ekonomskih kategorij.

Računovodstvo odgovornosti spremlja in zagotavlja poslovodstvu podjetja, glede na vrsto vzpostavljenih mest odgovornosti, informacije o načrtovanih in uresničenih obvladljivih stroških, prihodkih, dobičku mest odgovornosti oziroma kapitala v primeru naložbenega mesta odgovornosti. Na podlagi teh informacij vrhnje poslovodstvo sprejema odločitve, ki vplivajo na podrejene ravni odgovornosti, da se uresničijo cilji podjetja.

Prenos odgovornosti zahteva tudi ocenjevanje uspešnosti delovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih le-ti vodijo. Uspešnost poslovodij merimo s primerjavo med

uresničenim in načrtovanim poslovanjem po mestih odgovornosti. Primerjava predračuna in obračuna omogoča ugotavljanje odmikov po mestih odgovornosti.

Pri stroškovnem mestu odgovornosti ločimo standardno in diskrecijsko mesto odgovornosti. Odmike se analizira samo na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti, saj nam analiza diskrecijskega mesta odgovornosti sama po sebi ne pove ničesar.

Vodja prihodkovnega mesta odgovornosti odloča in je odgovoren samo za obvladljive prihodke. Mera za ugotavljanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja tega mesta predstavlja poseben prispevek za kritje.

Za dobičkovna mesta odgovornosti je značilno, da krepijo decentralizirano organizacijsko strukturo in morajo biti med seboj neodvisna. Poslovanje dobičkovnih mest odgovornosti se morajo vesti kot poslovanje samostojnega podjetja, hkrati pa morajo poslovati v korist celotnega podjetja. Zavedajo se, da morajo z dobičkom pokriti tudi stroške na ravni podjetja in da izkazani dobiček ne pripada samo mestu, ki ga je ustvarilo. Mera za ocenjevanje uspešnosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti je obvladljivi dobiček.

Naložbena mesta odgovornosti so najvišja oblika prenosa odgovornosti. Za ocenjevanje poslovne uspešnosti tega mesta se najpogosteje uporablja kazalnik donosnosti naložbe.

Praktični primer mojega diplomskega dela je računovodstvo odgovornosti podjetja Šampionka, d. d.. Z analizo sem ugotovila, da nimajo organiziranih vseh štirih mest odgovornosti. Podjetje ima oblikovano standardno stroškovno mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto. V podjetju porazdeljujejo odgovornost po ravneh podjetja, ker se zavedajo pomembnosti hitrega odzivanja na nastale probleme v tekočem poslovanju in razbremenitve ravnateljstva.

Odmike v podjetju ugotavljajo na podlagi gibljivega predračunavanja. To pomeni, da ekonomske kategorije, ki se spreminjajo z obsegom proizvodnje, tudi v predračunu prilagodijo novemu obsegu poslovanja. Tako izračunani odmiki resnično odražajo le spremembe v cenah prvin poslovnega procesa in spremembe v porabi količine za enoto poslovnega učinka, ne pa sprememb v obsegu prodaje in proizvodnje.

V podjetju proizvajajo veliko število proizvodov. Pri računanju odmikov sem se osredotočila zgolj na enega, in sicer na *Stelex z močjo kisa z razpršilcem*, ki predstavlja enega izmed najbolj prodajanih proizvodov. Izdelujejo ga v obratu čistil.

Stroškovno mesto odgovornosti - standardno predstavlja proizvodjalni oddelek, ki ga v celoti nadzira tehnični direktor. V podjetju Šampionka, d. d. standardne stroške določajo za

vsako leto posebej na osnovi dejanskih stroškov zadnjih dveh let in jih v primeru velikih odstopanj popravljajo tudi med letom. Odmike ugotavljajo mesečno.

Z analizo odmikov sem ugotovila, da je bil poslovodja glede odločitev pri neposrednih stroških materiala uspešen, saj so bili odmiki pri vseh materialih ugodni, razen pri razpršilcu in kartonski embalaži. Za neugoden odmik pa v tem primeru ni odgovoren poslovodja, ampak je posledica gospodarskih sprememb, na katere se ne more vplivati.

Neugoden odmik pri neposrednih stroških dela je posledica okvare stroja, ki je povzročila krajše prekinitve dela. Poleg tega pa je podjetje v mesecu juniju 2004 najelo študente v proizvodnji čistil, ki so neizkušeni in potrebujejo več časa za opravljanje proizvodnih procesov.

Splošne stroške delimo na obvladljive in neobvladljive. Poslovodja standardnega stroškovnega mesta odgovornosti odgovarja samo za obvladljive. V podjetju Šampionka, d. d. obvladljivi stroški predstavljajo splošni stroški obrata. Z analizo odmikov sem ugotovila, da je bil poslovodja pri svojih odločitvah glede stroškov obratov uspešen.

Prihodkovno mesto odgovornosti predstavlja področje prodaje, ki ga vodi komercialni direktor. Mera za ocenjevanje uspešnosti poslovanja prihodkovnega mesta odgovornosti predstavlja posebni prispevek za kritje. Z analizo odmikov sem ugotovila, da je vodja tega mesta pri odločitvah glede *Stelexa z močjo kisa z razpršilcem* uspešen. Z nadaljnjim razstavljanjem odmikov sem ugotovila, da je ugoden odmik posledica višjih cen. Poleg prispevka za kritje uspešnost in učinkovitost prihodkovnega mesta odgovornosti v podjetju merijo tudi s primerjanjem dejanskega tržnega deleža z načrtovanim tržnim deležem za vsak izdelek posebej.

Naložbeno mesto odgovornosti predstavlja podjetje kot celota. Ko se podjetje odloča o investicijah, kot sodilo uporablja neto sedanjo vrednost.

LITERATURA

1. Anthony N.R., Dearden J. Govindarajan V.: Management Control System. Homewood : Irwin, 1992. 1003 str.
2. Drury Colin: Standard Costing. London : Academic Press, 1992. str. 1.
3. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
4. Hočevar Marko: Pogoji uspešnega organiziranja dobičkovnih mest odgovornosti in merjenje uspešnosti poslovanja njihovih vodij. Organizacija, Kranj, 28(1995), 1, str. 37-44.
5. Hočevar Marko: Meje organiziranja in merjenje uspešnosti poslovanja profitnih centrov. Les, Ljubljana, 50(1998), 5, str. 60-62.
6. Hočevar Marko: Kako izboljšati računovodske informacije za poslovodno odločanje?. IKS, Ljubljana, 30(2003), 9, str. 14-27.
7. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
8. Kaplan Robert S.: Advanced Management Accounting. New Jersey : Prentice-Hall, 1982. 655 str.
9. Lucey T.: Costing. London : DP Publications, 1994. 586 str.
10. Melavc Dane: Oblikovanje poslovnih enot zaradi presoje njihovega gospodarjenja. Organizacija in kadri, Kranj, 24(1991a), 5/6, str. 331-337.
11. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 390 str.
12. Slapničar Sergeja: Uporaba računovodskih informacij pri nadzoru posloводства. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 120 str.
13. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
14. Tekavčič Metka: Od ABC do ABM. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 1994. str. 181-195.
15. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.

VIRI

1. Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

PRILOGE

Priloga 1: STROŠKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Priloga 1a: Odmiki pri neposrednih stroških materiala

Tabela 1: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za substanco čistila

Celotni odmik	$338\,006,2 \text{ SIT} - 13,4 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (42\,179) \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(15,73 \text{ SIT/kg} - 17,52 \text{ SIT/kg}) \times 21\,488 \text{ kg} = (38\,464) \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(21\,488 \text{ kg} - 0,765000 \text{ kg/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 17,52 \text{ SIT/kg} = (3\,794,5) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 2: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za plastenko

Celotni odmik	$562\,616,8 \text{ SIT} - 23,18 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (95\,041,2) \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(19,83 \text{ SIT/kos} - 22,84 \text{ SIT/kos}) \times 28\,372 \text{ kosov} = (85\,399,7) \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(28\,372 \text{ kosov} - 1,015000 \text{ kos/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 22,84 \text{ SIT/kos} = (9\,720,2) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 3: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za razpršilec

Celotni odmik	$1\,840\,208 \text{ SIT} - 65,15 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (8\,227,8) \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(64,86 \text{ SIT/kos} - 64,19 \text{ SIT/kos}) \times 28\,372 \text{ kosov} = 19\,009,2 \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(28\,372 \text{ kosov} - 1,015000 \text{ kos/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 64,19 \text{ SIT/kos} = (27\,317,9) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 4: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za etiketo

Celotni odmik	$250\,241 \text{ SIT} - 9,19 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (10\,497,7) \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(8,82 \text{ SIT/par} - 9,05 \text{ SIT/par}) \times 28\,372 \text{ parov} = (6\,525,6) \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(28\,372 \text{ parov} - 1,015000 \text{ par/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 9,05 \text{ SIT/par} = (3\,851,5) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 5: Celotni, cenovni in potroškovni odmik za kartonsko embalažo

Celotni odmik	$125\,938 \text{ SIT} - 4,48 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (1\,168,6) \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(53,06 \text{ SIT/kos} - 52,97 \text{ SIT/kos}) \times 2\,373,5 \text{ kosov} = 213,6 \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(2\,373,5 \text{ kosov} - 0,084500 \text{ kos/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 52,97 \text{ SIT/kos} = (1\,267,8) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Priloga 1b: Odmiki pri neposrednih stroških dela

Tabela 6: Celotni, potroškovni in postavkovni odmik neposrednih stroškov dela

Celotni odmik	$178\,459,9 \text{ SIT} - 6,21 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 2\,269,8 \text{ SIT}$
Potroškovni odmik	$(124 \text{ ur} - 0,0043100 \text{ ur/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 1\,440 \text{ SIT/enoto} = 2\,472 \text{ SIT}$
Postavkovni odmik	$(1\,440 \text{ SIT/uro} - 1\,440 \text{ SIT/uro}) \times 124 \text{ ur} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Priloga 1c: Odmiki pri splošnih stroških

Tabela 7: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov obratov

Celotni odmik	$297\,906 \text{ SIT} - 11,10 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (17\,023,2) \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(2\,402,4 \text{ SIT/uro} - 2\,575,4 \text{ SIT/uro}) \times 124 \text{ ur} = (21\,452) \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(124 \text{ ur} - 0,0043100 \text{ ur/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 2\,575,4 \text{ SIT/uro} = 4\,429,6 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 8: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov ostalih sektorjev in služb v podjetju ter stroškov dela

Celotni odmik	$1\,073\,596,5 \text{ SIT} - 39,62 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = (50\,502,1) \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(8\,658 \text{ SIT/uro} - 9\,192,6 \text{ SIT/uro}) \times 124 \text{ ur} = (66\,290,4) \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(124 \text{ ur} - 0,00431000 \text{ ur/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 9\,192,6 \text{ SIT/uro} = 15\,780,7 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 9: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov financiranja zalog

Celotni odmik	$301\,310,64 \text{ SIT} - 10,52 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 2\,837,2 \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(110,7 \text{ SIT/enoto} - 109,65 \text{ SIT/enoto}) \times 2\,723,7 \text{ enot} = 2\,859,9 \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(2\,723,7 - 0,0960 \times 28\,372 \text{ enot}) \times 109,65 \text{ SIT/enoto} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 10: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov kreditiranja kupcev

Celotni odmik	$252\,510,8 \text{ SIT} - 8,42 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 13\,618,5 \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(371 \text{ SIT/enoto} - 351 \text{ SIT/enoto}) \times 680,92 \text{ enot} = 13\,618,5 \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(680,92 - 0,024 \times 28\,372 \text{ enot}) \times 351 \text{ SIT} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 11: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov bonitet kupcem

Celotni odmik	$318\,050,12 \text{ SIT} - 10,61 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 17\,023,2 \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(371 \text{ SIT/enoto} - 351 \text{ SIT/enoto}) \times 857,96 \text{ enot} = 17\,159,2 \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(857,96 - 0,03024 \times 28\,372 \text{ enot}) \times 351 \text{ SIT} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 12: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov PPPR

Celotni odmik	$663\,053,6 \text{ SIT} - 22,11 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 35\,748,7 \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(371 \text{ SIT/enoto} - 351 \text{ SIT/enoto}) \times 1\,787,4 \text{ enot} = 35\,748,7 \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(1\,787,4 - 0,063 \times 28\,372 \text{ enot}) \times 351 \text{ SIT/enoto} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Tabela 13: Celotni, predračunski in učinkovitostni odmik splošnih stroškov prevoza

Celotni odmik	$237\,189,9 \text{ SIT} - 8,32 \text{ SIT/enoto} \times 28\,372 \text{ enot} = 1\,134,8 \text{ SIT}$
Predračunski odmik	$(11,15 \text{ SIT/kg} - 11,10 \text{ SIT/kg}) \times 21\,279 \text{ kg} = 1\,063,9 \text{ SIT}$
Učinkovitostni odmik	$(21\,279 \text{ kg} - 0,75 \text{ kg/enoto} \times 28\,372 \text{ enot}) \times 11,10 \text{ SIT/kg} = 0 \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Priloga 2: PRIHODKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Tabela 14: Celotni, cenovni in količinski odmik prihodkovnega mesta odgovornosti

Celotni odmik	$567\,440 \text{ SIT} - 74\,537,3 \text{ SIT} = 492\,902,7 \text{ SIT}$
Cenovni odmik	$(371 \text{ SIT} - 351 \text{ SIT}) \times 28\,372 \text{ enot} = 567\,440 \text{ SIT}$
Količinski odmik	$(28\,372 \text{ enot} - 29\,000 \text{ enot}) \times 118,69 \text{ SIT} = (74\,537,3) \text{ SIT}$

Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.

Priloga 3: STELEX Z MOČJO KISA Z RAZPRŠILCEM

Slika 1: Stelex z močjo kisa z razpršilcem



Vir: Interno poročilo podjetja Šampionka, d. d., junij 2004.