

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVNOIZIDNIH ENOT V  
PODJETJU KLI LOGATEC**

Ljubljana, maj 2002

MARTA LUKANČIČ

## KAZALO

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA</b> .....	<b>2</b>
2.1. Opredelitev računovodstva.....	2
2.2. Računovodska poročila .....	3
2.2.1. Računovodska poročila za zunanje uporabnike .....	4
2.2.2. Računovodske informacije za notranje uporabnike .....	4
2.3. Računovodsko predračunavanje .....	5
2.3.1. Pomen računovodskega predračunavanja .....	5
2.3.2. Koristi računovodskega predračunavanja .....	6
2.4. Računovodsko spremljanje stroškov .....	6
2.4.1. Stroški po naravnih vrstah .....	7
2.4.1.1. Stroški materiala .....	7
2.4.1.2. Stroški storitev .....	8
2.4.1.3. Popravki obratnih sredstev .....	8
2.4.1.4. Amortizacija .....	8
2.4.1.5. Dolgoročne rezervacije .....	8
2.4.1.6. Stroški dela .....	9
2.4.2. Spremenljivi in stalni stroški .....	9
2.4.3. Neposredni in posredni stroški .....	10
2.4.4. Stroški po poslovnih funkcijah .....	11
<b>3. OPREDELITEV POSLOVNOIZIDNIH ENOT</b> .....	<b>12</b>
3.1. Oblikovanje poslovnoizidnih enot .....	12
3.2. Mesto odgovornosti .....	13
3.2.1. Prednosti mest odgovornosti .....	14
3.2.2. Pomanjkljivosti mest odgovornosti .....	15
3.3. Vrste mest odgovornosti .....	15
3.3.1. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti .....	16
3.3.2. Prihodkovno mesto odgovornosti .....	17
3.3.3. Dobičkovno mesto odgovornosti .....	18
3.3.4. Naložbeno mesto odgovornosti .....	18
3.4. Merjenje uspešnosti poslovnoizidnih enot .....	19
3.4.1. Prispevek za kritje .....	20
3.4.2. Neposredni dobiček poslovnoizidne enote .....	21
3.4.3. Obvladljivi dobiček poslovnoizidne enote .....	21
3.4.4. Dobiček pred obdavčitvijo .....	21
3.4.5. Čisti dobiček .....	22
<b>4. NOTRANJI OBRAČUN V PODJETJU KLI LOGATEC</b> .....	<b>22</b>
4.1. Predstavitev podjetja KLI Logatec .....	22
4.1.1. Dejavnosti podjetja .....	23
4.1.2. Notranja organiziranost podjetja KLI Logatec .....	24
4.2. Izkaz uspeha .....	25
4.2.1. Spremljanje prihodkov, stroškov in odhodkov poslovanja .....	26
4.2.2. Izdelava letnega načrta .....	27

4.3. Izdelava notranjega obračuna .....	29
4.3.1. Enoti 01 – Uprava in 09 – Storitve.....	29
4.3.2. Enota 02 – Najemi .....	34
4.3.3. Enota 07 – Infrastruktura.....	35
4.3.4. Enota 06 – Vzdrževanje .....	38
4.3.5. Poslovnoizidna enota 03 – Prizma .....	38
4.3.6. Poslovnoizidni enoti 04 – Stoli in 05 – Okna.....	40
4.3.6.1. Poslovnoizidna enota 04 – Stoli .....	41
4.3.6.2. Poslovnoizidna enota 05 – Okna.....	43
<b>5. SKLEP .....</b>	<b>45</b>
<b>6. LITERATURA.....</b>	<b>46</b>
<b>7. VIRI.....</b>	<b>47</b>



## 1. UVOD

Računovodske informacije so (lahko) pomemben del celotnih informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje. Osnovna naloga računovodske službe v podjetju je, da zagotavlja takšne informacije, ki bodo olajšale poslovodsko odločanje. Najpomembnejše med njimi so informacije o stroških, ki se lahko nanašajo na podjetje kot celoto, na njegove organizacijske enote ali pa na posamezne poslovne učinke.

Osamosvojitveni proces Slovenije in z njim povezane ekonomske in politične spremembe so za računovodske službe pomenile veliko spremembo v njihovi vlogi in pomenu za poslovanje slovenskih podjetij. Do prehoda v tržni način gospodarjenja je praviloma v podjetjih veljalo dejstvo, da je naloga računovodstva le v poročanju o rezultatih poslovanja zunanjim uporabnikom (državi, banki, statistiki), poslovodstvo pa je informacije iskalo iz drugih virov. Računovodska služba se bo morala v prihodnosti veliko bolj usmeriti v oblikovanje informacij za notranje odločanje v podjetju (Hočevar, 1996, str. 5).

Poslovodstva v slovenskih podjetjih se vedno bolj zavedajo pomena računovodskih služb in informacij, ki jih le-te lahko zagotavljajo. Pri tem je računovodskim službam v veliko pomoč domača računovodska stroka, ki je že v prejšnjem sistemu zaman opozarjala na škodljivost zanemarjanja stroke. Le-ta je po vzorcu Mednarodnih računovodskih standardov v letu 1992 izdelala in prejela Slovenske računovodske standarde, ki so nadomestili do tedaj veljavni Zakon o računovodstvu.

V podjetju KLI Logatec se pomena in vloge računovodske službe zaveda tako vodstvo podjetja, kakor tudi vodilni in ostali delavci v računovodstvu. Pri oblikovanju informacij, ki jih vodstvo potrebuje za pravilno odločanje, sodelujeta vedno obe strani; tj. vodstvo podjetja kot uporabnik informacij in računovodstvo kot oblikovalec informacij. Tako informacije dosežejo svoj namen in delo računovodske službe ne ostane samo sebi namen.

Namen diplomskega dela je prikazati, kako se oblikujejo informacije za notranje uporabnike (poslovodstvo) v podjetju, ki ima več poslovnoizidnih enot, tako s teoretičnega kot tudi praktičnega vidika. Kot praktični primer sem si izbrala podjetje KLI Logatec, d. d., ki ima v svoji sestavi organizirane tri poslovnoizidne enote, za katere se ugotavlja poslovni izid.

V prvem delu pojasnujem pomen in naloge računovodstva pri zagotavljanju potrebnih informacij za poslovodsko odločanje. V tem delu dajem poudarek predvsem na računovodska poročila, računovodsko predračunavanje in računovodsko spremljanje stroškov ter njihovo razvrščanje po različnih kriterijih. V drugem delu obravnavam s teoretičnega vidika organiziranost podjetja z več poslovnoizidnimi enotami, kakršno je tudi podjetje KLI Logatec. Tretji del pa je namenjen praktičnemu prikazu rešitev računovodskega spremljanja poslovanja podjetja z več poslovnoizidnimi enotami, ki zagotavlja potrebne informacije predvsem notranjim uporabnikom takšnih informacij.

## 2. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA

### 2.1. Opredelitev računovodstva

V poslovnem življenju je treba že od nekdaj voditi ustrezno evidenco, ki omogoča vpogled v ustanovitev in razvoj podjetja. Taka evidenca je potrebna iz več razlogov: podjetnik in drugi želijo imeti vpogled v stanje in razvoj poslovne osebe, potrebne so stalne in občasne informacije o tem, kaj in kako je bilo narejeno ter kakšni so bili poslovni izidi. Razlogi za evidenco pa so tudi v okolju, tj. pri upnikih, solastnikih, davčnih organih in pri drugih (Koletnik, 1993, str. 85).

Informacijski sistem je posrednik med upravljalnim in izvajalnim sistemom, ki tvorita celoviti poslovni sistem. Le-ta zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in o raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v upravljalnem podsistemu (Hočevnar, 1995, str. 15).

Računovodstvo je v podjetju servisna dejavnost. Od nje se zahteva, da tistim, ki si prizadevajo za uspešnost poslovanja podjetja, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi strani ugotoviti, kakšno je finančno stanje podjetja. Zato je računovodstvo opredeljeno kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo. To so ravnateljstvo podjetja, delničarji, zaposleni, kreditorji in država (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 17).

Računovodstvo je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, računovodskega nadzora in računovodske analize sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov kakor tudi iz njih izvedenih ekonomskih kategorij (Turk, 1984, str. 35).

Celotno računovodstvo se deli na dva dela (Turk, 1984, str. 37):

- a) finančno računovodstvo, nekateri ga imenujejo tudi zunanje računovodstvo oziroma računovodstvo za zunanje uporabnike, pa tudi poslovno, glavno ali bilančno računovodstvo, s katerim mislimo na tisto računovodstvo, ki sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom in ga je potrebno uvesti v skladu z gospodarskimi in davčnimi predpisi ter mednarodnimi in domačimi pravili računovodske stroke, tj. z računovodskimi standardi. Že iz opredelitve finančnega računovodstva vidimo, da je pravzaprav splošno računovodstvo, ki se podrobneje ukvarja le z razmerji podjetja z drugimi pravnimi in fizičnimi osebami. Njegov glavni namen je izdelovanje računovodskih poročil za zunanje uporabnike. Pri izdelovanju računovodskih poročil za zunanje uporabnike je potrebno upoštevati veljavne računovodske standarde, tako da je zagotovljena medsebojna primerljivost računovodskih izkazov in njihova razumljivost uporabnikom. Računovodska poročila za zunanje uporabnike se praviloma izdelujejo le enkrat letno in obsegajo dejavnost podjetja v celoti. Pripravljeni morajo biti skrbno in natančno, za razliko od poročil za notranje uporabnike, kjer je velikokrat pomembnejše, da jih le-ti dobijo dovolj hitro in se morajo zato večkrat zadovoljiti s približki.

- b) stroškovno, notranje, obratovno računovodstvo je analitične narave ter spremlja in preučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo, dalje stroškov in poslovnih učinkov, na koncu pa še poslovnega izida v posameznih delih podjetja.

Računovodstvo za notranje uporabnike je podjetniško računovodstvo, ki zadovoljuje potrebe notranjih uporabnikov informacij v posameznem podjetju. Usmerjeno je torej v notranjost podjetja in ga ne zanimajo poslovna razmerja s poslovnimi partnerji, državo in drugimi. Ukvarja se s spremljanjem notranjih procesov in stanj v okviru knjigovodstva in računovodskega predračunavanja ter z računovodskim proučevanjem v okviru računovodskega nadziranja in analiziranja (Koletnik, 1996, str. 33).

Tisti del računovodstva, ki s svojim poročanjem omogoča poslovojem, da uspešno opravljajo svoje delo, se imenuje upravljalno računovodstvo. Upravljalno računovodstvo ni tretji sklop računovodskih delov, poleg finančnega in stroškovnega računovodstva, temveč izhaja iz njiju in je v večjem obsegu usmerjeno bolj k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju (Turk, 1984, str. 37).

Upravljalno računovodstvo se od finančnega računovodstva razlikuje po številnih kriterijih, najpomembnejši pa je ta, da so informacije iz upravljalnega računovodstva usmerjene k notranjim uporabnikom, informacije iz finančnega računovodstva pa k zunanjim uporabnikom. Ta razlika pomeni, da so informacije iz upravljalnega računovodstva predvsem usmerjene vnaprej, saj si z njimi poslovodstvo pomaga reševati probleme. Zato se te informacije tudi manj natančne od drugih računovodskih informacij (Hočevar, 1996, str. 6).

V literaturi sem zasledila tudi pojem računovodstvo odgovornosti. Hočevar ga opredeljuje kot tisti del računovodskega sistema, ki poslovodstvu podjetja omogoča primerjanje med uresničnim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah (mestih odgovornosti).

## **2.2. Računovodska poročila**

Računovodstvo mora zagotavljati informacije za (Odar, 2000, str. 12):

- redno notranje poročanje poslovodstvu; pripravlja informacije ter vpliva na spremljanje stroškov, načrtovanje in nadziranje poslovanja;
- izredno notranje poročanje poslovodstvu za strateško in taktično odločanje;
- poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij.

Predvsem za poročanje zunanjim uporabnikom in redno notranje poročanje poslovodstvu izdeluje računovodske izkaze, ki dajejo informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja. Računovodske informacije morajo biti uporabnikom razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive. Na bistvenost informacij vplivata njihova vrsta in pomembnost za posameznega uporabnika, kar pomeni, da je stopnja bistvenosti pri isti informaciji lahko različna za

različne uporabnike. Za zagotavljanje večje zanesljivosti informacij je potrebno revidiranje računovodskih izkazov.

### **2.2.1. Računovodska poročila za zunanje uporabnike**

Vse kapitalske družbe morajo v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah Agenciji za plačilni promet do konca februarja predložiti statistične podatke iz bilance stanja in bilance uspeha, ki temeljijo na bilanci stanja in izkazu uspeha, sestavljenih za poslovne namene.

SRS 24 - Oblike izkaza stanja v opredelitvah pojmov oziroma razlagah izrazov opredeljuje izkaz stanja kot temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu obračunskega obdobja.

SRS 25 - Oblike izkaza uspeha opredeljuje izkaz uspeha kot temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje način ugotavljanja poslovnega izida v obdobju. Izkaz uspeha torej prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v določenem obdobju, običajno je to poslovno leto.

Ta standard obravnava tri oblike izkaza uspeha, od katerih sta dve stopenjski, ena pa dvostopenjska bilanca uspeha. Podjetje si izbere tisto izmed njih, ki mu najbolj ustreza. Pri nas se je najbolj uveljavila II. različica ali tako imenovana "nemška" različica, ki je tudi podlaga za izdelavo statističnih podatkov iz bilance uspeha, ki so jih podjetja dolžna predlagati Agenciji za plačilni promet.

V II. različici izkaza uspeha, ki jo uporablja tudi podjetje KLI Logatec, so najprej prikazani vsi prihodki iz poslovanja, ki skupaj s spremembo vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje tvorijo kosmati donos iz poslovanja. Tega zmanjšujejo vsi stroški poslovanja, razčlenjeni po naravnih vrstah, tako da dobimo dobiček ali izgubo iz poslovanja. Če temu prištejemo še prihodke od financiranja in odštejemo odhodke od financiranja, dobimo dobiček ali izgubo iz rednega delovanja. Na koncu imamo še izredne prihodke in odhodke in dobimo celotni dobiček ali izgubo. Po odštetju davka iz dobička in morebitnih drugih davkov dobimo čisti dobiček ali čisto izgubo poslovnega leta.

### **2.2.2. Računovodske informacije za notranje uporabnike**

Za odločanje o poslovanju podjetja ni dovolj, da razpolagamo z informacijami o poslovanju na ravni podjetja (globalne informacije), temveč potrebujemo tudi informacije o poslovanju posameznih delov podjetja (detaljne informacije). Za odločanje o poslovanju podjetja potrebujemo tudi vsebinsko ustrezne informacije, to je informacije za notranje potrebe podjetja. Te se dostikrat razlikujejo od informacij o poslovanju podjetja za zunanje potrebe oz. za potrebe zunanjih uporabnikov. Medtem ko predpisani obračuni izkaza uspeha večinoma zagotavljajo globalne informacije o poslovanju podjetja za potrebe zunanjih uporabnikov, je treba detaljne informacije za notranje potrebe zagotoviti z notranjim sistemom evidenc.



Med informacijami o poslovanju podjetja za notranje potrebe so nedvomno zelo pomembne tiste, ki govorijo o stroških in uspehu na ravni posameznega poslovnega učinka (izdelka, storitve ipd.) ter informacije o stroških in uspehu na ravni posamezne organizacijske enote (Lozej, 1988, str. 116).

### **2.3. Računovodsko predračunavanje**

Knjigovodstvo kot temeljni sestavni del računovodstva je usmerjeno nazaj. Računovodsko načrtovanje kot temeljni sestavni del računovodstva je nasprotno usmerjeno naprej. Pri knjigovodstvu imamo opravka z vrednostnimi izrazi ustvarjenih poslovnih dogodkov, procesov in stanj, pri računovodskem načrtovanju pa z vrednostnimi izrazi predvidenih poslovnih dogodkov, procesov in stanj. Lahko bi rekli, da je predmet knjigovodstva preteklo poslovanje, predmet računovodskega načrtovanja pa prihodnje poslovanje (Turk, 1985, str. 28).

O računovodskem načrtovanju govori tudi SRS 20 - Računovodsko predračunavanje, ki med drugim pravi, da se računovodski predračuni sestavljajo za posamezne poslovne pojave, za posamezne organizacijske dele podjetja ali za podjetje kot celoto.

Računovodsko predračunavanje za posamezne organizacijske dele podjetja se konča z gibljivimi predračuni splošnih stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po posameznih področjih in območjih delovanja podjetja, predračuni uspeha poslovnoizidnih enot in podobnimi predračuni. Opravlja se zlasti za notranje potrebe v podjetju (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 101).

Če si s predračuni zastavljamo cilje, ki naj bi jih v poslovanju podjetja dosegli, moramo doseganje teh ciljev nadzirati z obračuni. Če hočemo načrtovano analizirati ter nadzirati z doseženim, moramo predračune in obračune stroškov in uspeha sestavljati tako, da so primerljivi. Primerljivosti računovodskih predračunov in obračunov pa sploh ni tako lahko doseči, še posebej ne v razmerah inflacije. Da bi zagotovili primerljivost predračuna in obračuna je potrebno zagotoviti njuno metodološko usklajenost. Sestavljeni morajo biti na enak način (Lozej, 1988, str. 117).

#### **2.3.1. Pomen računovodskega predračunavanja**

Čeprav imajo uresničeni stroški in druge uresničene ekonomske kategorije izjemno pomembno vlogo pri ocenjevanju dosežkov podjetja, saj kažejo, kaj je v proučevanem obdobju podjetje resnično doseglo, informacije o tem, kaj je bilo doseženo - čeprav točne, izmerjene in preverjene - niso zadostne. Ne povedo nam namreč, kako je podjetje resnično doseglo svoje cilje, oziroma, kako uspešno je bilo pri izrabljanju razpoložljivih proizvodjalnih dejavnikov. Preživetje podjetja je močno odvisno od organiziranosti načrtovanja bodočih poslovnih dogodkov. Podjetniško načrtovanje obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju ter stroške in koristi, povezane z njimi. Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja.

Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov podjetja. Ko predračun sprejme ravnateljstvo podjetja, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Zaposleni si morajo prizadevati, da v načrtu sprejete cilje, ki so ovrednoteni v predračunu, tudi uresničijo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 136).

### **2.3.2. Koristi računovodskega predračunavanja**

Predračunavanje ima lahko naslednje koristne lastnosti:

- a) Poslovodje sili k načrtovanju, torej k razmišljanju o njihovi vlogi v podjetju in o njihovem prispevku k prihodnosti podjetja. Ti načrti se morajo izraziti s številkami, kar omogoča primerjavo stroškov in koristi posameznega projekta in s tem najustreznejšo rešitev.
- b) Spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje med poslovodji, saj so v celovitem načrtu združeni načrti posameznih dejavnosti oziroma posameznih delov podjetja. Pri načrtovanju se izmenjavajo zamisli vodilne delovne skupine in usklajujejo načrti posameznih delov podjetja, kar zahteva medsebojno sodelovanje in komuniciranje celotnega vodilnega kadra.
- c) Omogoča ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote. Predračun pomeni oceno prihodnjih dosežkov podjetja, zato je tudi sodilo za ocenjevanje dosežkov podjetja kot celote in posameznih vodij.
- d) Uporablja se kot podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje podjetja. Velikokrat se namreč poslovodje ne zavedajo, da morajo pri poslovnih odločitvah in dejavnostih, ki jih izvajajo upoštevati tudi stroške. Pri predračunavanju pa so prisiljeni soočiti se tudi s stroški in koristmi, ki so povezani s posamezno odločitvijo ali dejavnostjo.
- e) Zagotavlja, da so cilji delovanja poslovnih enot v podjetju usklajeni s cilji podjetja kot celote.

### **2.4. Računovodsko spremljanje stroškov**

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Zato si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov, ki bi jih te povzročile. Sestavljanje predračunskih in obračunskih kalkulacij stroškov ni potrebno preprosto zato, ker jih zahtevajo predpisi, temveč zato, ker so podlaga za poslovne odločitve. Odločanje je vpleteno v načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranja poslovanja, odločitve pa so potrebne v zvezi z delom, delovnimi sredstvi, predmeti dela in tujimi storitvami, v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov, v zvezi z njihovo prodajo, v zvezi s financiranjem poslovnega procesa in v zvezi s poslovnim izidom.

Informacije o stroških nam daje stroškovno računovodstvo. Ker zahteva sprejemanje poslovnih odločitev podrobno poznavanje stroškov, moramo seveda primerno organizirati že samo stroškovno računovodstvo. Ne zadošča pa zgolj organiziranost, ki zagotavlja dobro poznavanje stroškov, potrebno je, da omogoča tudi pravočasno

poznavanje stroškov. Zahtevi, ki ju postavlja poslovno odločanje pred stroškovno računovodstvo, sta torej dve; ustreznost informacij in njihova pravočasnost (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 73).

Če stroške opazujemo iz različnih zornih kotov, vidimo, da je treba obravnavanje stroškov vedno prilagoditi namenu njihovega proučevanja. Zato moramo zelo podrobno poznati obnašanje stroškov v različnih okoliščinah. Najbolj pogoste razvrstitve stroškov po različnih vidikih so:

- stroški po naravnih vrstah,
- spremenljivi in stalni stroški,
- neposredni in posredni stroški,
- stroški po poslovnih funkcijah,
- odločujoči in neodločujoči stroški in
- obvladljivi in neobvladljivi stroški.

#### **2.4.1. Stroški po naravnih vrstah**

V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi in predpisanim kontnim okvirom za gospodarske družbe knjižijo podjetja stroške v razredu 4. Skupine stroškov po naravnih vrstah so:

- 40 - Stroški materiala,
- 41 - Stroški storitev,
- 42 - Popravki obratnih sredstev,
- 43 - Amortizacija,
- 44 - Rezervacije,
- 47 - Stroški dela in
- 48 - Drugi stroški.

##### **2.4.1.1. Stroški materiala**

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, ki sestavlja splošne proizvodjalne stroške ter splošne stroške nabave, uprave in prodaje. S pojmom stroški materiala se razumejo tudi vrednosti normalnega kala in loma, porabljene energije in porabljenih nadomestnih delov (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 75).

Med stroški materiala se izkazujejo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov, vgradnih in nadomestnih delov ter materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, stroški pomožnega materiala, energije, goriv in maziv, odpis drobnega inventarja in lastne embalaže, stroški kala in loma, pisarniškega materiala in strokovne literature, revalorizacija porabljenega materiala in drobnega inventarja ter presežki in primanjkljaji surovin, materiala in drobnega inventarja.

#### **2.4.1.2. Stroški storitev**

V skupino stroškov storitev se uvrščajo stroški storitev pri izdelavi proizvodov, predvsem stroški obdelovanih, dodelovalnih in predelovalnih storitev, prevozne storitve, storitve v zvezi z vzdrževanjem osnovnih sredstev, najemnine, stroški komunalnih storitev, nadomestila stroškov delavcev, ki zajemajo dnevnice, kilometrine in potne stroške, stroški storitev plačilnega prometa, bančne storitve, intelektualne in osebne storitve, zavarovalne premije, stroški sejmov, stroški reklame, propagande in reprezentance ter stroški morebitnih drugih storitev, kamor sodijo prispevki združenjem in gospodarskim zbornicam.

#### **2.4.1.3. Popravki obratnih sredstev**

Popravki obratnih sredstev sestavljajo popravki vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja kot uskladitve z novimi nabavnimi cenami ali s tržnimi cenami, če so te manjše od tistih, po katerih so zaloge ovrednotene v poslovnih knjigah, kakor tudi popravki terjatev iz poslovnih razmerij, ki jih podjetje oblikuje tako, da upošteva izkušnje iz prejšnjih let in pričakovanja v obračunskem obdobju in tako določi stopnjo od prihodkov iz prodaje na kredit in nato po tej stopnji vračunava zneske popravka terjatev v stroške.

#### **2.4.1.4. Amortizacija**

SRS 13 - Amortizacija (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 69) opredeljuje amortizacijo kot strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke in je obračunan kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje.

Osnova za obračunavanje amortizacije nematerialnih in materialnih naložb je njihova nabavna vrednost oziroma lastna cena, za kar se šteje vrednost po dobaviteljevem obračunu, povečana za odvisne stroške iz naslova pridobitve posamezne naložbe do njene končne usposobitve in začetka uporabe.

V inflacijskih razmerah je treba revalorizirati v istem letu obračunano amortizacijo na znesek, ki ustreza novi ravni cen in tako dobljena revalorizacija amortizacije je tudi sestavni del stroškov amortizacije.

#### **2.4.1.5. Dolgoročne rezervacije**

Stroški dolgoročnih rezervacij, ki se v skladu s kontnim okvirom izkazujejo v skupini 44, se nanašajo na dolgoročne rezervacije, ki se oblikujejo z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov in odhodkov. Najpogosteje z vnaprejšnjim vračunavanjem

stroškov vzpostavljamo dolgoročne rezervacije za investicijsko vzdrževanje, za prodajne garancije in za ekološko sanacijo (Hieng et al., 2000, str. 163).

#### **2.4.1.6. Stroški dela**

SRS 15, ki obravnava stroške dela in deleže zaposlenih iz dobička, določa, da stroški dela vsebujejo plače, ki pripadajo zaposlenim v kosmatem znesku ne glede na poslovni izid ter tisti del dajatev za socialno in pokojninsko zavarovanje, ki ga podjetje dodatno obračunava na te plače. Med stroške dela pa se štejejo tudi regres za letni dopust, povračila za prevoz na delo in za prehrano med delom, jubilejne in druge nagrade, odpravnine ipd.

#### **2.4.2. Spremenljivi in stalni stroški**

Bistvo pri opredelitvi spremenljivih in stalnih stroškov je, kako se stroški obnašajo pri spremenjenem obsegu dejavnosti. Kadar podjetje poveča svojo dejavnost se povečujejo tudi stroški, vendar se bodo ti stroški povečali praviloma manj kot pa se bo povečal obseg dejavnosti.

Spremenljivi so tisti stroški, ki se neposredno in proporcionalno spreminjajo z obsegom dejavnosti. Najpogostejši primeri spremenljivih stroškov so: material, ki je uporabljen v proizvodnji, stroški energije in stroški dela, če so odvisni od obsega proizvodnje oziroma opravljenih storitev (Hočevar, 1996a, str. 2).

- Iz teorije so znani zlasti tile spremenljivi stroški (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 79):
- Sorazmerno spremenljivi stroški, ki so na enoto učinka vedno enaki, kar pomeni, da se spreminjajo enako kot obseg proizvodnje. Koeficient odzivljivosti pri teh stroških je enak ena. Ponavadi sodijo mednje neposredni stroški materiala in dela.
- Napredujoči spremenljivi stroški. Značilno zanje je, da naraščajo hitreje kot obseg proizvodnje. Vzrok je preprost. Obseg tiste dejavnosti, ki povzroča te stroške, je na enoto učinka večji od povprečja.
- Nazadujoče spremenljivi stroški. Značilno zanje je, da naraščajo počasneje od obsega proizvodnje.

Stalni stroški se ne spreminjajo z obsegom dejavnosti podjetja. Najbolj pogosti primeri stalnih stroškov so: amortizacija zgradb in strojev, če podjetje uporablja metodo časovnega amortiziranja, stroški najemnine, stroški plač poslovodij in režije (računovodij, pravnikov, raziskovalcev itd), stroški prispevkov in dajatev (za elektriko, telefon, komunalo). Povečanje stalnih stroškov je največkrat posledica časa in ne posledica spremenjenega obsega dejavnosti.

Dejstvo, da so nekateri stroški opredeljeni kot "stalni", še ne pomeni, da se ti stroški ne spreminjajo. Stalni stroški se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega proizvodnje. Do njihove spremembe lahko enostavno pride tako, da se poslovodstvo podjetja odloči, da jih spremeni (na primer: povečanje ali znižanje plač režijskih delavcev, prodaja oziroma zmanjšanje proizvodne opreme podjetja, zmanjšanje stroškov za raziskave in razvoj itd.). Poznavanje obnašanja (gibanja) stroškov pri različnih obsegih dejavnosti je pomembno za kratkoročno in dolgoročno poslovodsko načrtovanje in odločanje (Hočevar, 1996, str. 3).

Za razvrščanje stroškov na spremenljive in stalne ponavadi upoštevamo eno obračunsko obdobje, to je eno leto. Kateri stroški so stalni in kateri spremenljivi, je odvisno predvsem od obdobja proučevanja. Čim krajše obdobje upoštevamo, tem več stroškov je stalnih in tem manj spremenljivih. Če proučujemo gibanje stroškov v zelo dolgem obdobju, postane večina stroškov spremenljivih (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 78).

### **2.4.3. Neposredni in posredni stroški**

Nekateri stroški so povezani s posameznim proizvodom ali posamezno storitvijo neposredno, to so neposredni stroški, drugi pa so povezani posredno, saj se nanašajo tudi na druge proizvode ali storitve, ne samo nanj ali nanjo. Takim stroškom pravimo posredni stroški, saj so skupni več proizvodom ali storitvam.

Neposredni stroški so torej tisti stroški, ki jih zbiramo neposredno na stroškovne nosilce, medtem ko posrednih stroškov ne moremo prenašati neposredno na stroškovne nosilce pač pa posredno preko raznih ključev.

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega so se pojavili stroški in s katerim je te stroške treba povezati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov oziroma serija poslovnih učinkov, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju v osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 83).

Stroškovni nosilec je računovodski pojem za posamezne vrste ali skupine proizvodov, odvisno od vrste proizvodnje. V posamični proizvodnji je nosilec vsak naročen izdelek ali storitev, v serijski proizvodnji so nosilci vsi učinki v eni seriji, v množični ali procesni proizvodnji pa vsi učinki v obračunskem obdobju.

Stroški, ki jih usmerimo na posameznega nosilca, sestavljajo lastno ceno učinka. To lahko storimo neposredno ali posredno, zato govorimo o neposrednih in posrednih stroških. Sestavine lastne cene so različne in odvisne od vrste proizvodnje ter izbranega sistema in metod obračunavanja poslovanja.

K izračunani lastni ceni lahko dodamo še dodatne sestavine in tako dobimo širšo lastno ceno. Tako je lastna cena učinka sestavljena iz osnovnih in dodatnih sestavin, na primer:

- a) osnovne sestavine lastne cene so:
  - neposredni stroški materiala, storitev, dela in drugega ter
  - posredni oziroma splošni stroški nakupa, proizvodnje, prodaje in uprave;
- b) dodatne sestavine lastne cene so:
  - vračunanane dajatve iz dobička ter
  - vračunan čist donos kapitala.

Širšo lastno ceno uporabljamo praviloma pri opredeljevanju meril za notranjo uspešnost organizacijskih enot, proizvodjalno-prodajnih programov in podobno ter presojanju te uspešnosti. V teh primerih so dodatne sestavine vnaprej postavljene naloge posloводства. Šele po njihovi izpolnitvi so dane možnosti za izkazovanje dobička ali izgube (Koletnik, 1996, str. 156).

Ugotavljanje posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih imenujemo razporejanje posrednih stroškov. Posredni stroški se razporejajo na proizvode na podlagi koeficientov dodatka splošnih stroškov (oziroma ključev).

Pomen koeficienta dodatka splošnih stroškov (ključa) je torej v razporejanju ustreznega dela splošnih proizvodjalnih stroškov na proizvode. Osnovna oblika koeficienta dodatka splošnih stroškov je:

$$\text{koeficient dodatka splošnih stroškov} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova (dejavnost)}}.$$

Pri ugotavljanju koeficienta dodatka splošnih stroškov je najtežje določiti osnovo za razporeditev splošnih stroškov na proizvode. Osnova pomeni, da različne dejavnosti stroškovnega mesta damo na skupni imenovalec. To osnovo najlaže določimo, če se vprašamo, zakaj mora neki proizvod povzročiti več splošnih stroškov kot drugi (Hočevar, 2001, str. 14).

#### **2.4.4. Stroški po poslovnih funkcijah**

Stroški so povezani z delovanjem poslovnih funkcij podjetja. Iz tega zornega kota jih lahko delimo po posameznih poslovnih funkcijah. Ker je večina poslovnih funkcij v podjetju razvita zato, da potem ko so opredeljene možnosti in potrebe prodajne funkcije, lahko uspešno deluje proizvodjalna funkcija, so velikokrat stroški po tem vidiku razvrščeni le na stroške proizvodjanja in neproizvodjanja. Pomembnost razvrščanja stroškov na stroške proizvodjanja in neproizvodjanja izhaja tudi iz slovenskih računovodskih standardov, ki priporočajo vrednotenje poslovnih učinkov po stroških proizvodjanja. Pomembna je predvsem zato, da dobimo podlago za vrednotenje zalog nedokončanih in gotovih proizvodov. Kadar pa razvrščamo stroške na ta način predvsem zato, da vidimo, kako "drage" so posamezne poslovne

funkcije, je enako smiselno razvrščanje stroškov po vseh poslovnih funkcijah. Vsaka funkcija lahko s svojim racionalnim delovanjem prispeva k večji uspešnosti podjetja kot celote, odvisno od obsega seveda ena več druga manj (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 80).

### **3. OPREDELITEV POSLOVNOIZIDNIH ENOT**

#### **3.1. Oblikovanje poslovnoizidnih enot**

Upravljanje poslovnih sistemov v smeri uresničevanja temeljnega cilja - povečati izhodiščni znesek lastnega kapitala z ustvarjanjem dobička - je vselej narekovalo ustrezno organiziranost posameznih dejavnosti znotraj poslovnih sistemov. Spremljanje uspešnosti organiziranja pa zahteva tudi poslovne informacije, saj je ob danih omejitvah najugodnejša organiziranost tista, pri kateri je najugodnejša tudi gospodarnost poslovnega sistema. Dejstvo, da poslovni postopek poslovnega sistema poteka po posameznih stopnjah, narekuje njegovo razdelitev v poslovne enote, ki ustrezajo posameznim stopnjam poslovnega postopka in učinkov znotraj njih (Melavc, 1990, str. 5).

V velikih podjetjih se poslovodstvo ne more ukvarjati z vsakdanjimi dogodki in sprejemati vsakdanjih odločitev. Njegova prva dolžnost je sprejemati dolgoročne odločitve in oblikovati strategijo podjetja. Zaradi tega mora prenesti odgovornost za vsakdanje poslovne odločitve in za vsakdanji nadzor na nižje poslovodstvo. Proces je znan kot razsredinjevanje (decentraliziranje), organizacijske enote, ki se oblikujejo v ta namen, pa kot mesta odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 172).

Tako pride do oblikovanja organizacijskih enot znotraj podjetja. Organizacijske enote so zvečine zaključeni deli poslovnega procesa, pri čemer so upoštevane tehnološke, organizacijske, ekonomske in druge okoliščine. Uredimo jih lahko na več načinov, na primer kot (Koletnik, 1996, str. 377-378):

- organizacijske enote z zaključenim poslovnim procesom,
- organizacijske enote, ki se ukvarjajo s temeljno, pomožno ali s stransko dejavnostjo,
- organizacijske enote za nabavo in prodajo, za financiranje, za kadrovanje, za informiranje, za razvoj in raziskovanje,



- organizacijske enote, ki samostojno ugotavljajo dobiček ali izgubo,
- organizacijske enote s tržno usposobljenimi učinki in s stopenjskimi (vmesnimi) učinki
- druge organizacijske enote.

Organizacijske enote imajo do ustvarjanja poslovnega izida in razpolaganja z njim različne dolžnosti in pravice, zato se tudi različno imenujejo: stroškovne enote, poslovnoizidne enote ali naložbenoizidne enote.

Poslovnoizidne enote so najštevilčnejše, predvsem v velikih podjetjih. Njihovi vodje so pooblaščen in odgovorni za sprejemanje odločitev, ki vplivajo na načrtovane stroške, uresničitev programov, prodajo in poslovni izid. Poznamo dve organizacijski obliki teh enot. Pri prvi obliki je poslovnoizidna enota neodvisna od drugih, torej ni notranjih poslovnih razmerij med enotami, njena koristnost pa se meri s prispevkom k celotnemu dobičku podjetja. Pri drugi obliki so enote med seboj odvisne in povezano nastopajo s preostalimi na zunanjem trgu. V tem primeru obstajajo notranje cene in notranje tržišče, oboje pa vpliva na položaj enote in na njen prihodek.

Pogosto so poslovnoizidne enote odgovorne za proizvodnjo in prodajo ter tako tudi za svoj poslovni uspeh. Njihov temeljni cilj je dobiček. Ta lahko vsebuje vse ali samo posamezne vrste prihodkov in odhodkov. Redkeje se pojavlja kot cilj prispevek za kritje, ker so poslovnoizidni centri tako velike enote, da marsikje presegajo naša srednje velika podjetja. Tudi finančni izid ni pravi ekonomski motiv in cilj za te enote. Ne izpričuje poslovnega uspeha, marveč finančni uspeh. Tudi donosnost sredstev ne pride v poštev, saj v takih centrih ne gre za samostojno odločanje o naložbah. Opravka imamo s postavljanjem poslovnih izidov kot delnih ciljev na različnih ravneh poslovanja organizacijske enote, na primer poslovnega izida za proizvodjalno-prodajni program, tržišče in podobno (Koletnik, 1996, str. 382-383).

Ker bom v nadaljevanju predstavila podjetje, ki ima v svoji sestavi več poslovnih enot, ki pa so še naprej razdeljene na mesta odgovornosti oz. stroškovna mesta, na tem mestu nadaljujem s teoretskim prikazom takšnih organizacijskih delov podjetja.

### **3.2. Mesto odgovornosti**

Slovenski računovodski standard 20 - Računovodsko predračunavanje pravi, da je mesto odgovornosti v hierarhičnem organizacijskem ustroju podjetja mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške, odhodke, prihodke ali dobiček. Nosilec, ki ima v svojem krogu odgovornosti tudi podrejena mesta odgovornosti, soodgovarja z nosilci odgovornosti na njih (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 103).

Zasnova mest odgovornosti vsebuje zahtevo, da so vsi deli podjetja razdeljeni tako, da pripadajo nekemu mestu odgovornosti. Mesto odgovornosti je obenem mesto odločanja. Vsako mesto odgovornosti sme imeti le enega odgovornega vodjo. Mesta odgovornosti se lahko pojavljajo na vseh ravneh v podjetju. Majhno podjetje je lahko

eno samo mesto odgovornosti. V velikih podjetjih pa je lahko več mest odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 172).

Mesta odgovornosti so urejena hierarhično. Na najnižji ravni so lahko 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 oddelkih. Z vidika vodstva podjetja je celotno podjetje mesto odgovornosti (Hočevar, 1995, str. 49).

### **3.2.1. Prednosti mest odgovornosti**

Strokovna literatura, ki obravnava mesta odgovornosti, navaja koristi in probleme, ki jih prinaša organizacija mest odgovornosti. Kot bistvene prednosti prenašanja odgovornosti na nižje enote so navedene te (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 173):

1. Organizacije so razdeljene na manjše enote in to olajša nadzor.
2. Odločitve se sprejemajo na ravni, na kateri so poslovodje najboljše seznanjeni s tem, kako reševati probleme, in s tem, kako so ti nastali.
3. Odločitve se sprejemajo hitreje, saj se lahko nižji odgovorni poslovodje odzivajo na probleme hitreje, podjetje je bolj prožno, to pa omogoča hitrejši odziv na potrebe kupcev.
4. Z imenovanjem nižjih odgovornih poslovodij za posamezne enote se prepreči obremenitev ravnateljstva podjetja s preveč informacijami o vsakdanjih vprašanih poslovanja, saj se tiste, ki so pomembne za odločanje na nižji ravni, uporabijo že tam.
5. Nižji odgovorni poslovodje imajo moč sprejemati odločitve, zato sta prizadevnost in zadovoljstvo z delom večja, saj dejansko sodelujejo pri poslovanju podjetja.
6. Nižji odgovorni poslovodje si lahko pridobijo spretnost poslovanja in tako postanejo možni kandidati za ravnateljstvo podjetja.
7. Nižji odgovorni poslovodje so močno motivirani, da delujejo tako, kot je za podjetje najustreznejše. S tem ko si prizadevajo za največje doseganje svojih koristi, dosegajo tudi cilje podjetja.
8. Takšno podjetje ustvarja in širi podjetniško ozadje.
9. Strateški položaj podjetja s samostojnimi enotami je močnejši. Različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje.
10. Razvija se tekmovalni duh in to vodi k inovacijam in boljšemu usmerjanju podjetij.
11. Ravnateljstvo podjetja se lahko zaradi razbremenitve od vsakdanjih odgovornosti za usmerjanje podjetja osredotoči na strateško načrtovanje in sprejemanje dolgoročnih poslovnih odločitev.
12. Oživi se izmenjava informacij na nižji ravni, saj se ne prenašajo po osrednjem informacijskem sestavu na ravni podjetja kot celote.
13. Zmanjšajo se splošni stroški, predvsem tisti, ki zadevajo osrednje skupne službe, saj se v njih ne potrebujejo več toliko strokovnih kadrov.

### 3.2.2. Pomanjkljivosti mest odgovornosti

Ker ima vsaka stvar svoje dobre in slabe strani, imajo tudi mesta odgovornosti svoje pomanjkljivosti. Med neugodne posledice in omejitve, ki jih mora ravnateljstvo podjetja upoštevati, ko se odloča za oblikovanje mest odgovornosti, se v strokovni literaturi navajajo te (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 174):

1. Usklajevanje med posameznimi deli podjetja je težje. Deli podjetja, ki so oblikovani kot mesta odgovornosti, imajo namreč različne proizvode in storitve ter različne proizvodjalne procese; to lahko zmanjša potrebo po sodelovanju z drugimi enotami v podjetju.
2. Posamezni deli med seboj tekmujejo za sredstva, ki jih ima podjetje v omejenem obsegu, in to lahko zahteva obsežno usklajevanje.
3. Če ni ustreznega spodbujevalnega sestava, lahko poslovdje nižjih enot delujejo v prid svojim interesom, ne pa splošnim interesom podjetja.
4. Večja samostojnost delov podjetja utegne povečati potrebo po dodatnih strokovnih delavcih, to pa poveča stroške.
5. Različnost posameznih delov podjetja lahko vodi do neskladnega sestava in zato do slabega izmenjevanja informacij med posameznimi deli. Lahko povzroči celo težave v obnašanju, te pa slabo vplivajo na podjetje.
6. Če je podjetje povezano navpično, lahko prevelika razsredinjenost (decentralizacija) otežuje nadzor kakovosti.
7. Notranja konkurenca med deli podjetja lahko postane nezdrava, zlasti, če se poslovdje nanjo osredotočijo in pri tem pozabijo na konkurenco zunaj podjetja.

### 3.3. Vrste mest odgovornosti

Že prej omenjeni Slovenski računovodski standard 20 podaja naslednjo delitev mest odgovornosti (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 103):

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovdja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki),
- prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovdja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki,
- dobičkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovdja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim dobičkom in
- naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovdja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim dobičkom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb.

### 3.3.1. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti

Slovenski računovodski standard 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih opredeljuje stroškovno mesto kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

Standard tudi pravi, da je število stroškovnih mest v podjetju treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri vzpostavljanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa.

Stroške je treba za potrebe kalkuliranja premeščati s posameznih stroškovnih mest na druga stroškovna mesta, tako da se pojavi celota splošnih stroškov posameznega funkcionalnega kroga z ustrezno velikostjo pri njihovi razporeditvi po poslovnih učinkih (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 81).

Za poslovodsko ugotavljanje odgovornosti zaposlenih je pomembno ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti oziroma ugotavljanje in razlaganje razlik med uresničeni in načrtovani (standardnimi) stroški. Seveda za stroške ne morejo odgovarjati proizvodi, temveč lahko odgovarjajo le ljudje. Zato je mogoče terjati odgovornost za stroške le, če jih poznamo po mestih, na katerih je zanje nekdo odgovoren. Stroškovna mesta obstajajo že v klasičnem stroškovnem računovodstvu. Toda odgovornost zanje ni skladna s hierarhično organiziranostjo. Za stroške, zajete po stroškovnih mestih, se odgovornost pojavi samo enkrat. Dejansko pa se odgovornost za iste stroške razteza na več ravni. Na vsakem mestu odgovornosti je torej treba poznati ne samo tiste stroške, za katere obstaja tu neposredna odgovornost, kot na primer na stroškovnih mestih, temveč tudi tiste stroške, ki se izvorno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere obstaja tam neposredna odgovornost. Razlika je samo v tem, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa predstavljeni zbirno. Opisana rešitev se pojavlja tako dolgo, dokler ne pridemo do najvišje ravni odgovornosti (Hočevar, 2001, str. 21).

Koletnik navaja naslednja značilna stroškovna mesta:

- a) proizvodjalna stroškovna mesta
  - stroškovna mesta temeljne dejavnosti,
  - stroškovna mesta pomožne dejavnosti,
  - stroškovna mesta stranske dejavnosti.
  
- b) neproizvajalna stroškovna mesta
  - stroškovna mesta nakupne dejavnosti,
  - stroškovna mesta upravne dejavnosti,
  - stroškovna mesta prodajne dejavnosti.

Na proizvodjalnih mestih opravlja podjetje tiste vrste temeljnih, pomožnih in stranskih dejavnosti, za katere je registrirano. Pretežni del dejavnosti poteka na glavnih stroškovnih mestih znotraj temeljne dejavnosti. Tu poteka glavna izdelava za trg usposobljenih učinkov in to ob pomoči enega ali več proizvodjalnih procesov znotraj temeljne dejavnosti ter procesov znotraj pomožne in neproizvajalne dejavnosti (Koletnik, 1996, str. 156-157).

Druga delitev stroškovnih mest pa je naslednja:

1. Stroškovno uravnvano mesto, nekateri ga imenujejo tudi servisno mesto (servisni center), predračunsko mesto, diskrecijsko stroškovno mesto. Takšno mesto je mogoče oblikovati v službah ravnateljstva, kamor spadajo pravni, računovodski, prodajni, razvojni in podobni oddelki, katerim je naprej priznan neki obseg stroškov za opravljanje storitev. Poslovodja mesta mora skrbeti za najboljše mogoče storitve znotraj priznanih stroškov. Nadzor nad stroški v njih je omejen na obseg, ki ga določa predračun stroškov zanje.
2. Standardno stroškovno mesto. Takšno mesto je mogoče oblikovati v proizvodnji, če je mogoče ugotavljati stroške, za katere je odgovoren poslovodja tega mesta. Ta mora skrbeti, da ne preseže standardnih stroškov, ki jih je mogoče nadzirati, tj. tistih, o katerih odloča poslovodja mesta. Sodilo uspešnosti standardnega stroškovnega mesta odgovornosti so standardni stroški. Dosežki mesta ali dosežki poslovodje mesta se presojujejo z odmiki med uresničenimi in standardnimi stroški. Pri tej vrsti mest odgovornosti pa ne sme prevladovati samo stroškovno merilo, temveč mora poslovodja skrbeti tudi za ustrezno kakovost in obseg izločka.

### **3.3.2. Prihodkovno mesto odgovornosti**

Za prihodkovna mesta odgovornosti velja, da se meri njihov izloček (prihodek), vendar se ne primerja z ustreznim vložkom oziroma stroški prodanih količin.

Kot prihodkovno mesto je mogoče oblikovati na primer prodajni oddelek podjetja ali drug del podjetja, ki je odgovoren za prodajo. Poglavitna pristojnost poslovodje takega mesta je sprejemati odločitve o prodaji. Poslovodja stroškovnega mesta ne vpliva na velikost prihodkov, poslovodja prihodkovnega mesta pa lahko odloča o tistih stroških, ki neposredno vplivajo na velikost prodaje ali prihodkov od prodaje. Mednje sodijo, denimo, stroški reklame, predstavitve proizvodov in tako naprej. Sodilo za prihodkovno mesto je poseben prispevek za kritje, ki ga ugotovimo kot razliko med uresničenimi obvladljivimi prihodki in standardnimi stroški za te prihodke. Dosežki prihodkovnega mesta se lahko presojujejo tudi z odmiki med načrtovanim in uresničenim posebnim prispevkom za kritje.

Poleg prispevka za kritje uporabljamo za presojanje dosežkov prihodkovnega mesta tudi nevrednostno izražena sodila; mednje spadajo delež proizvodov na trgu, prodaja s čakalno dobo in tako naprej. Novejša literatura o mestih odgovornosti vse manj omenja prihodkovno mesto odgovornosti, saj prihodek ni mogoče doseči brez stroškov. Zato posvečajo večjo pozornost kot prihodkovnim mestom standardnim

stroškovnim mestom odgovornosti in dobičkovnim mestom odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 177).

### **3.3.3. Dobičkovno mesto odgovornosti**

Bistvo organiziranja dobičkovnih mest odgovornosti je v tem, da se s tem spodbujata odločanje na nižjih ravneh in iniciativa v podjetju. Dobičkovno mesto odgovornosti je enota v podjetju, za katero velja, da imajo poslovodje pooblastila za odločanje o stroških in prihodkih poslovanja. Dobičkovna mesta odgovornosti prodajo večji del proizvodnje zunanjim kupcem in svobodno izbirajo dobavitelje materiala, blaga in storitev. Le takšna opredelitev omogoča, da ne pride do zamenjevanja proizvodnih ali prodajnih oddelkov v podjetju z dobičkovnimi mesti odgovornosti.

Uspešnost poslovodje dobičkovnega mesta je merljiva z ugodnostjo kombinacije med obvladljivimi stroški in obvladljivimi prihodki, skratka z dobičkom, ki ga je mogoče nadzirati. Med stroške in prihodke ni mogoče vštevati obresti in drugih stroškov in prihodkov od finančnih naložb, saj poslovodja tega mesta ni pristojen za odločitve o tem, kako uporabiti denar, ki je na voljo za naložbe. Zato je dosežke dobičkovnega mesta odgovornosti mogoče presojati le z obvladljivim dobičkom, ki ga je mogoče nadzirati, ne pa tudi s sodilom donosnosti. Vzrok je preprost. Donosnost izračunamo tako, da primerjamo dobiček z uporabljenimi sredstvi. Sredstev pa ne nadzirajo na mestu odgovornosti. Če bi uporabili donosnost kot sodilo uspešnosti mesta, bi upoštevali tudi ekonomsko kategorijo, na katero poslovodja ne more vplivati (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 177).

Poslovodja dobičkovnega mesta je odgovoren za odločitve, ki zadevajo cene, trženje in proizvodnjo. To pomeni, da je podlaga za presojanje dosežkov poslovodje tega mesta doseženi dobiček. Dobimo ga tako, da od vseh prihodkov odštejemo vse stroške. Uporabnost dobička za presojanje dosežka dobičkovnega mesta pa omejujejo 1. prenose (transferne) cene in 2. obvladljivost ekonomskih kategorij, ki se pojavljajo na mestu odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 206).

### **3.3.4. Naložbeno mesto odgovornosti**

To mesto je največkrat omenjeno kot najprimernejša oblika decentralizacije odločanja. Poslovodja enote, ki je oblikovana kot naložbeno mesto, ni odgovoren le za stroške in prihodke, temveč tudi za količino uporabljenih sredstev v proizvodnem procesu, za katerega odgovarja. Cilj tega mesta je doseči določen izid z najmanjšimi potrebnimi sredstvi. Položaj naložbenega mesta imajo ponavadi večje enote v podjetju ali pa kar celotna podjetja v povezanem poslovnem sestavu. Oblikovanje naložbenega mesta ne pomeni nujno, da ima nadzor nad naložbenimi izdatki, temveč to, da je treba za vse takšne izdatke, namenjene mestu, obračunati tudi stroške kapitala. Temu primerno je oblikovano tudi priporočljivo sodilo za dosežke naložbenega mesta. To ni obvladljivi dobiček, temveč preostali dobiček. Izračunamo

ga tako, da od obvladljivega dobička odštejemo stroške kapitala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 178).

Poslovodja naložbenega mesta je odgovoren ne samo za dobiček, temveč tudi za naložbene odločitve. Zato je treba pri presojanju dosežkov mesta uporabljati sodila, ki bodo temeljila na dobičku in sredstvih. Gibati se bodo morale skladno z gibanjem dobička in naložb. Poleg tega morajo biti taka, da:

1. dobiček mesta ne bo naraščal z dejanji, ki bi zmanjševala dobiček podjetja kot celote (denimo, z nakupom zunaj, če je cena nižja od prenosih (transfernih) cen in tako naprej);
2. dobiček mesta ne bo odvisen od odločitev drugih mest ali podjetja kot celote;
3. se bodo v dobičku mesta zrcalili vsi dogodki, ki jih obvladuje njegov poslovodja ali njegovi podrejeni (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 212).

### **3.4. Merjenje uspešnosti poslovnoizidnih enot**

Če hoče poslovodstvo poslovnoizidne enote odločati o svojem poslovanju in če hoče poslovodstvo podjetja nadzirati poslovanje take poslovnoizidne enote, je to mogoče le, če je vzpostavljen zanesljiv in dovolj natančen pregled nad poslovanjem take enote.

Če hoče poslovodstvo podjetja odločati o poslovanju podjetja in v tem okviru motivirati in sankcionirati poslovodstva posameznih poslovnoizidnih enot, mora imeti na razpolago zanesljive in primerljive informacije o njihovem poslovanju.

Ko se torej v podjetjih odločajo o organiziranju takih enot, morajo proučiti tudi možnosti za spremljanje stroškov, prihodkov in ugotavljanje dobička na ravni takih enot (Lozej, 1996, str. 86).

Merjenje dobička posameznega oddelka mora biti čim ustreznejše. To pomeni, da mora izražati dejanski dobiček, ki ga je poslovnoizidna enota ustvarila. Merjenje dobička se zaplete, ko morajo poslovnoizidne enote poslovati med seboj. Če poslovodstvo neke poslovnoizidne enote odloča:

- a) o vrsti proizvodov in storitev,
- b) o načinu proizvodnje in vložkih ter
- c) o cenah, količinah in načinu prodaje,

ni težav pri merjenju dobička in poslovne uspešnosti enote. Težave nastanejo, ko so te odločitve o neki skupini proizvodov ali storitev porazdeljene med posamezne enote. Čim tesnejše je sodelovanje pri teh odločitvah, tem večje so težave pri določanju dobička posamezne poslovnoizidne enote. Določanje dobička posameznih enot v primeru medsebojnih prenosov je povezano z določanjem tako imenovanih prenosnih ali transfernih cen (Hočevar, 1995, str. 124).

G. Shillinglaw ugotavlja, da je merjenje dobičkov poslovnoizidnih enot pomembno (Shillinglaw, 1992, str. 6):

- a) za motiviranje poslovođij poslovnoizidnih enot, da bi si prizadevali za povečanje dobička podjetja,
- b) kot pomoč poslovođjem poslovnoizidnih enot pri izboljševanju poslovanja oddelkov,
- c) kot pomoč višjim poslovođjem pri ugotavljanju koristnosti poslovanja poslovnoizidnih enot,
- d) kot pomoč višjim poslovođjem pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja posameznih poslovođij poslovnoizidnih enot.

Če neka poslovna enota znotraj enovitega podjetja proizvaja polizdelke ali storitve za drugo poslovno enoto v okviru istega podjetja, takega prenosa učinkov niti po zakonu o računovodstvu niti po slovenskih računovodskih standardih ni mogoče v poslovnih knjigah prikazati kot strošek ene enote in kot prihodek druge enote. V tistih podjetjih, kjer so take tehnološke celote organizacijsko samostojne enote in hočejo zanje tudi ugotavljati poslovni izid, morajo poslovni izid izračunavati izven knjigovodstva. Za potrebe takih obračunov se je seveda treba dogovoriti glede internih cen učinkov. Pri obračunu poslovanja za tako poslovnoizidno enoto imamo tako v knjigah na voljo podatke o stroških in proizvedenih učinkih (po stroškovnih mestih, ki spadajo v to enoto), izven knjigovodstva pa o prihodkih, obračunanih po internih cenah. Na podlagi teh podatkov lahko izven knjig ugotavljamo tudi doseženi poslovni izid (dobiček, izgubo, kritje) (Lozej, 1996, str. 89).

R. Anthony, J. Dearden in N. Bedford ugotavljajo, da se dobiček (poslovni izid) poslovnoizidnih enot lahko meri na pet različnih načinov in sicer kot (Anthony, Dearden, Bedford, 1989, str. 234-237):

- a) prispevek za kritje,
- b) neposredni dobiček poslovnoizidne enote,
- c) obvladljivi dobiček poslovnoizidne enote,
- d) dobiček pred obdavčitvijo in
- e) čisti dobiček.

### **3.4.1. Prispevek za kritje**

Prispevek za kritje dobimo, če od prihodkov odštejemo vse spremenljive stroške poslovnoizidne enote.

Prispevek za kritje je lahko pomemben podatek za razumevanje kratkoročnega razmerja med stroški in dobičkom dobičkovnega mesta, nikakor pa ni primerno merilo za uspešnost poslovanja poslovođje organizacijske enote. Glavna podmena prispevka za kritje je, da poslovođja ne obvladuje stalnih stroškov dobičkovnega mesta odgovornosti. To pomeni, da se mora osredotočiti predvsem na razliko med prihodki in spremenljivimi stroški. Težava pa je, da so nekateri stalni stroški za poslovođje dobičkovnega mesta odgovornosti popolnoma, nekateri pa vsaj delno obvladljivi (Hočevar, 1995, str. 128).



### **3.4.2. Neposredni dobiček poslovnoizidne enote**

To merilo uspešnosti kaže znesek, ki ga poslovnoizidna enota prispeva h kritju splošnih stroškov in k dobičku celotnega podjetja. Pri računanju neposrednega dobička poslovnoizidne enote se upoštevajo vsi stroški enote in tudi drugi stroški, ki so neposredno povezani s to enoto, in sicer ne glede na to, ali jih poslovodja popolnoma obvladuje. Pri uporabi tega merila ni nujno, da se stroški podjetja porazdelijo po posameznih poslovnoizidnih enotah.

Slabost takega merjenja uspešnosti poslovanja je predvsem, da izključuje stroške na ravni vodstva podjetja, ki nastanejo zaradi delovanja poslovnoizidne enote (Hočevar, 1995, str. 129).

### **3.4.3. Obvladljivi dobiček poslovnoizidne enote**

Stroški vodstva podjetja se lahko razčlenijo na obvladljive in neobvladljive. Prvi se nanašajo na stopnjo obvladljivost poslovodje poslovnoizidne enote. Če se ti stroški vključujejo v sistem merjenja poslovne uspešnosti, se dobi dobiček, ki naj bi kazal uspešnost delovanja poslovodje poslovnoizidne enote.

V poročilo o dobičkovni poslovnoizidni enoti se pogosto uvrščajo tudi ekonomske kategorije, predvsem stroški, ki niso neposredno pod vplivom njenega poslovodje. Vzrok je preprost. Ravnateljstvo podjetja želi, da bi se poslovodja enote seznanil tudi s tistimi stroški enote, na katere sicer ne more vplivati. Dosežke lažje vrednotimo, če razvrstimo dosežke v različne skupine. Izkaz uspeha, ki ga izdelamo v ta namen, je podoben običajnemu izkazu uspeha, le da uvaja pojem obvladljivi dobiček; ta je razlika med prihodki in stroški, ki jih je mogoče obvladovati. Med stroške, ki jih je mogoče obvladovati, uvrščamo neposredne stroške in posredne stroške, na katere je mogoče vplivati v enoti oziroma katerih velikost je mogoče v enoti predvideti. Če poslovnoizidno enoto zapremo, prenehajo tudi ti stroški. Poleg obvladljivih spremenljivih in obvladljivih stalnih stroškov lahko nastajajo v enoti tudi stroški, predvsem stalni, ki niso neposredno obvladljivi v njej (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 211).

### **3.4.4. Dobiček pred obdavčitvijo**

Mnoga podjetja porazdeljujejo vse centralne splošne in upravne stroške na ravni podjetja po posameznih poslovnoizidnih enotah. Bistvo pri izračunavanju dobička pred obdavčitvijo je, da se poslovodje zavedajo, da podjetje kot celota ne doseže dobička, če niso pokriti tudi stroški na ravni podjetja. Čeprav morajo posamezne poslovnoizidne enote pokriti tudi "pravični del" stroškov podjetja, pa to merilo ne prispeva k boljšemu ugotavljanju poslovne uspešnosti poslovodij. Vzroka za to sta (Hočevar, 1995, str. 129):

- a) dela splošnih stroškov podjetja oddelčni poslovodja ne obvlada. Neugoden odmik dobička, ki ga je povzročil nepričakovani dvig stroškov podjetja, se ne more pripisati poslovodij poslovnoizidne enote, saj na te stroške ni mogel vplivati;
- b) podlaga za porazdelitev stroškov podjetja po posameznih poslovnoizidnih enotah je arbitrarnost, ne pa vpliv poslovnoizidne enote na te stroške. Če se splošni stroški podjetja porazdeljujejo na podlagi odstotka v prodaji ali v sredstvih podjetja, se bo spremenila porazdelitev splošnih stroškov podjetja po posameznih poslovnoizidnih enotah, če se bo spremenila osnova za porazdelitev. Tako bo mogoče, da bo neka poslovnoizidna enota morala pokriti različne stroške podjetja ob nespremenjenem obsegu dejavnosti. Ocenjevanje uspešnosti poslovodij na podlagi dobička pred obdavčitvijo jih sili, da se ne osredotočajo več na razliko med prihodki in stroški, na katere lahko vplivajo, temveč na stroške, na katere ne morejo vplivati in ki se dodeljujejo arbitrarno.

### **3.4.5. Čisti dobiček**

Malo podjetij ugotavlja poslovno upešnost na podlagi tega merila iz dveh razlogov:

- a) največkrat je dobiček po obdavčitvi izid stalnega odstotka od dobička pred obdavčitvijo in ne prinaša nobene analitske prednosti;
- b) odločitve, ki vplivajo na davek od dobička, se sprejemajo v vodstvu podjetja in poslovodja poslovnoizidne enote praviloma ne vpliva nanje.

## **4. NOTRANJI OBRAČUN V PODJETJU KLI LOGATEC**

### **4.1. Predstavitev podjetja KLI Logatec**

Logaška planota je obdana z bogatimi in lepimi gozdovi, zato je imel les že od nekdanj pomembno vlogo v življenju Logatčanov in pri razvoju kraja. Prve žage zasledimo tu že v 15. stoletju, po izgradnji železnice leta 1857 pa se je zelo hitro razvijala trgovina z lesom. Med obema vojnoma se je razvilo tudi mizarstvo. Tudi sedanje lesno podjetje KLI Logatec se je leta 1953 oblikovalo iz žag Maček in Kunstel, ki sta delovali v okviru podjetja LES Ljubljana.

Nekaj bistvenih prelomnih točk v skoraj petdesetih letih delovanja podjetja:

leto 1960 – sprejeta odločitev za proizvodnjo lesenih stolov in oken,

leto 1971 – postavitve nove sodobne žage,  
leto 1979 – pričeta proizvodnja strojev,  
leto 1984 – izgradnja novih proizvodnih zmogljivosti za proizvodnjo strojev in upravo podjetja,  
leto 1989 – preoblikovanje v enovito delovno organizacijo in v družbeno podjetje,  
leto 1995 – začetek postopka lastninskega preoblikovanja,  
leto 1996 – ukinitve programa strojegradnje,  
leto 1997 – izvedba lastninskega preoblikovanja.

Danes je podjetje oblikovano kot delniška družba.

Matična družba KLI Logatec, d. d. ima v večinski lasti še naslednja podjetja:

- KLI Galanterija, d. o. o. – invalidsko podjetje, ki se ukvarja z razrezom stekla in proizvodnjo PVC oken,
- KLI Handels und Produktionsges. m. b. H., Dunaj, Avstrija, ki predstavlja prodajno mrežo za okna v Avstriji,
- KLI Produkt, s. r. o., Žilina, Slovaška, podjetje za oskrbo z decimiranim lesom,
- Tip-top Furnishings Corp., New Jersey, ZDA, ki predstavlja prodajno mrežo za stole v Ameriki,
- KLI Masiva, d. o. o., Cerknica.

#### **4.1.1. Dejavnosti podjetja**

Kot sem že omenila je podjetje KLI Logatec, d. d., lesno podjetje. Ukvarja se s proizvodnjo in prodajo stolov, klopi in miz ter stavbnega pohištva (okna in vrata) ter razrezom hlodovine in žaganega lesa predvsem za lastne potrebe.

Nabava osnovne surovine – lesa, program razžagovanja hlodovine, decimiranje žaganega lesa za program Stoli in sušenje žaganega in decimiranega lesa so dejavnosti, ki so organizirane v svoji poslovnoizidni enoti z nazivom Prizma. Namenjene so predvsem oskrbi ostalih dveh finalnih programov s kvalitetno osnovno surovino, tj. lesom.

V poslovnoizidni enoti Stoli je bilo leta 2000 izdelano preko 300 tisoč stolov in miz, od tega skoraj 40 % zahtevnih mizarskih stolov. Primerjave s preteklimi leti kažejo večje upadanje enostavnejših kolonialnih stolov ter na drugi strani porast zahtevnejših mizarskih stolov. Amerika ostaja še vedno vodilni trg ne le za program stolov, temveč tudi za celotno podjetje. Drugo tržišče tega programa je Nemčija. S prilagajanjem programa in s širitvijo sodelovanja s trgovsko mrežo po Sloveniji pa se beleži tudi hitra rast prodaje na domačem trgu.

V poslovnoizidni enoti Okna se povečuje trend naročil zahtevnih oblik in izvedb stavbnega pohištva. Ponudba celotnega spektra izdelkov obsega okna iz lesa, umestnih mas ter kombinacije lesa in aluminija. Polovica izdelkov tega programa se proda na domačem trgu, tuji trg pa obsega predvsem izvoz v sosednje države, Avstrijo, Italijo, Hrvaško.

Tabela 1: Realizacija prodaje za leto 2000 po poslovnoizidnih enotah

Organizacijska enota	Realizacija v 000 SIT	Struktura v %
STOLI	2.451.769	57,7
OKNA	1.495.669	35,2
PRIZMA	174.496	4,1
OSTALO	125.190	3,0
<b>SKUPAJ</b>	<b>4.247.124</b>	<b>100,0</b>

Vir: Poslovno poročilo podjetja KLI Logatec za leto 2000.

#### 4.1.2. Notranja organiziranost podjetja KLI Logatec

Podjetje KLI Logatec je sestavljeno iz sedmih enot; in sicer treh proizvodnih enot, ki so hkrati tudi poslovnoizidne enote, upravno-prodajnih služb, servisne službe in storitvenih dejavnosti, posebej pa se spremljajo še prihodki in stroški od večjih kompleksov danih v najem. Vsaka od teh enot se nadalje deli na stroškovna mesta.

Enoti 01 – Uprava in 09 – Storitve sestavljajo neproizvajalna stroškovna mesta, medtem ko so stroškovna mesta ostalih enot proizvodna stroškovna mesta. Stroškovna mesta enot 03 – Prizma, 04 – Stoli in 05 – Okna predstavljajo stroškovna mesta temeljne dejavnosti, stroškovna mesta enot 06 – Vzdrževanje in 07 – Infrastruktura so stroškovna mesta pomožne dejavnosti, stroškovna mesta stranske dejavnosti pa zajema enota 02 – Najemi.

V Tabeli 2 na naslednji strani prikazujem stroškovna mesta, ki sestavljajo posamezne enote. Kot vidimo, nam že sami nazivi tako enot kakor tudi nazivi stroškovnih mest, povedo, s kakšno dejavnost se posamezna enota oziroma stroškovno mesto ukvarja.

Tabela 2: Stroškovna mesta v podjetju KLI Logatec

01 – UPRAVA	01 00 011 Vodstvo 01 00 012 Nabava 01 00 013 Prodaja Stoli 01 00 014 Prodaja Okna 01 00 015 Prodajni salon KLI 01 00 017 Prodajni salon Maribor
02 – NAJEMI	02 00 021 Detel 02 00 022 KLI Masiva
03 – PRIZMA	03 00 031 Vodstvo

	03 00 032 Skladišče
	03 00 033 Žaga
	03 00 034 Decimirnica I
	03 00 035 Sušilnice
04 – STOLI	04 00 041 Vodstvo, skladišče
	04 00 042 Tehnologija in razvoj
	04 00 043 Groba strojna
	04 00 044 Strojna
	04 00 045 Jelovni stoli
	04 00 046 Površinska in montaža
	04 00 047 Krivilnica
05 – OKNA	05 00 051 Vodstvo, skladišče
	05 00 052 Tehnologija in razvoj
	05 00 053 Polkna
	05 00 054 Strojna
	05 00 055 Površinska in montaža
	05 00 056 Decimirnica II
06 – VZDRŽEVANJE	06 00 061 Vodstvo
	06 00 062 Skladišče
	06 00 063 Obrat prehrane
	06 00 064 Elektro delavnica
	06 00 065 Gradbena skupina
	06 00 066 Mehanična delavnica
	06 00 067 Splošna služba
	06 00 068 Brusilnica
07 – INFRASTRUKTURA	07 00 071 Energetika
	07 00 072 Prostor
	07 00 073 Oprema
	07 00 074 Kadri
	07 00 075 Stanovanja
	07 00 076 Počitniške zmogljivosti
09 – STORITVE	09 00 091 Finančna služba
	09 00 092 Pravna služba
	09 00 093 Računovodska služba
	09 00 094 Služba informatike

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

## 4.2. Izkaz uspeha

V Tabeli 3 prikazujem izkaz uspeha, ki je namenjen zlasti notranjim uporabnikom računovodskih informacij, saj se od klasičnega razlikuje po tem, da se namesto podatkov preteklega obdobja, tu prikazujejo planirani podatki ter indeks, ki kaže razmerje doseženega v primerjavi s planiranim. Takšen zbirni izkaz uspeha je potem osnova za izdelavo notranjega obračuna po posameznih poslovnoizidnih enotah.

Tabela 3: Izkaz uspeha podjetja KLI Logatec za poslovno leto 2000

v 000 SIT

Besedilo	Realizacija 2000	Plan 2000	Ind.
+A. ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	4,453,863	4,430,845	101
-na domačem trgu	1,181,913	1,268,642	93
-na tujem trgu	3,065,211	2,939,723	104
-ostalo	206,739	222,480	93
+B. SPREM. VRED. ZAL. PROIZV. IN NEDOK. PROIZ.	61,705	-35,900	(172)
+C. VRED. USREDST. LASTNIH PROIZ. IN STORITEV	71,372	68,642	104
<b>=D. KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA</b>	<b>4,586,940</b>	<b>4,463,587</b>	<b>103</b>
-E. STROŠKI BLAGA IN STORITEV	2,776,792	2,704,363	103
-nabavna vrednost prodanega blaga in mater.	519,308	561,350	93
-stroški materiala	1,648,832	1,586,983	104
-stroški storitev	608,652	556,030	109
-F. STROŠKI DELA	1,305,692	1,305,454	100
-stroški plač	956,305	967,260	99
-stroški socialnega in pokojninskega zavar.	152,202	153,794	99
-drugi stroški dela	197,185	184,400	107
-G. AMORTIZACIJA	237,400	234,860	101
-H. ODPIS OBRATNIH SREDSTEV	75,936	3,200	2,373
-I. DRUGI ODHODKI POSLOVANJA	66,491	48,970	136
<b>=J. DOBIČEK ALI IZGUBA IZ POSLOVANJA</b>	<b>124,629</b>	<b>166,740</b>	<b>75</b>
+K. PRIH. NA PODL. DEL. IZ DOB. PODJ. V SKUP.	296	0	0
+L. PRIH. NA PODLAGI DEL. IZ DOB DRUGIH PODJ.	851	0	0
+N. PRIH. IZ OBRESTI IN DRUGI PRIH. OD FINAN.	161,867	53,000	305
-O. ODPISI DOLGOR. IN KRATK. FINAN. NALOŽB	21,734	0	0
-P. STROŠKI OBRESTI IN DRUGI ODHODKI FINAN.	216,727	152,000	143
<b>=R. DOBIČEK ALI IZGUBA IZ REDN. DEL.</b>	<b>49,182</b>	<b>67,740</b>	<b>73</b>
+S. IZREDNI PRIHODKI	44,314	0	0
-Š. IZREDNI ODHODKI	75,948	0	0
<b>=T. CELOTNI DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>17,548</b>	<b>67,740</b>	<b>26</b>

Vir: Zaključni račun podjetja KLI Logatec za poslovno leto 2000.

#### 4.2.1. Spremljanje prihodkov, stroškov in odhodkov poslovanja

Vsi prihodki, stroški in odhodki, knjiženi v glavni knjigi, morajo biti razporejeni na določeno stroškovno mesto. Temu je prilagojen tudi računalniški program, ki za vse vknjižbe v razredih 4 – Stroški in 7 – Odhodki in prihodki obvezno zahteva vnos stroškovnega mesta.

Da se tej zahtevi lahko zadosti, morajo biti po stroškovnih mestih razporejene vse prvine poslovnega procesa: delovna sredstva, predmeti dela in delovna sila. Temu so zato prilagojene tudi vse ostale pomožne knjige ter druge evidence v podjetju. Tako so po stroškovnih mestih razporejena vsa neopredmetena in opredmetena

osnovna sredstva, tj. celotno zemljišče, zgradbe, stroji in druga oprema; vsi zaposleni kakor tudi vse terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, dani in prejeti avansi, zaloge surovin, materiala, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in blaga.

Po stroškovnih mestih ostajajo nerazporejene dolgoročne finančne naložbe, dolgoročno in kratkoročno dana in prejeta posojila, denarna sredstva, aktivne in pasivne časovne razmejitev ter kapital. Prihodki in odhodki, ki jih povzročajo te vrste sredstev oz. obveznosti do virov sredstev se knjižijo na stroškovno mesto 011 – Vodstvo in se na ostala stroškovna mesta razporejajo po vnaprej določenih ključih.

#### **4.2.2. Izdelava letnega načrta**

Letni načrt podjetja je sestavljen iz letnih načrtov posameznih poslovnoizidnih in drugih enot ter nekaterih drugih služb v podjetju. V začetku se določijo določene skupne usmeritve in merila, kot so enotni planski tečaji tujih valut, ki so pomembni pri preračunavanju prodajnih realizacij na tujih trgih in pri tistih stroških, ki so povezani z nakupi v tujini, planirana obrestna mera, planirana rast plač ipd.

Prodajni službi pripravita vsaka svoj plan prodaje glede na že sklenjene okvirne letne pogodbe, poznavanja obnašanja obstoječih kupcev in trgov, trendov prodaj, gibanja cen in preteklih izkušenj, ki mora biti usklajen s proizvodnimi kapacitetami. V tehničnih službah proizvodnih enot istočasno pripravljajo plane porab osnovne surovine in ostalega pomožnega materiala, ki pa morajo seveda upoštevati strukturo proizvodov, ki jih načrtuje prodajna služba. Proizvodne enote zlasti pa prodajne službe tudi same načrtujejo stroške storitev, ki jih bodo imele v zvezi z izdelavo in predvideno prodajo v letu za katerega se izdeluje poslovni načrt.

Vodja vzdrževalne enote pripravi plan porabe materiala in nadomestnih delov za vzdrževanje osnovnih sredstev, plan stroškov storitev vzdrževanja opreme, zadolžen je tudi za pripravo plana porabe električne energije za celotno podjetje, ki pa mora biti razdeljen na stroškovna mesta.

Služba investicijskega inženiringa uskladi tako imenovani "plan želja" nabave osnovnih sredstev, ki jih pripravijo tehnične službe proizvodnih enot, s predvidenimi sredstvi, ki se načrtujejo za njihovo nabavo. Običajno se nove investicije planirajo nekje v obsegu načrtovane amortizacije, tako da se stroški in odhodki čim bolj uskladijo tudi s prilivi in odlivi sredstev.

Kadrovska služba v podjetju pripravi plan kadrov, ki ga uskladi s potrebami proizvodnih in prodajnih planov in realnimi možnostmi zaposlovanja ustrezne kvalitetne delovne sile.

Ker v podjetju že nekaj le ni več planske ali podobne službe, se tako pripravljene načrti zbirajo v računovodski službi, kjer se pripravi skupni plan v obliki notranjega obračuna. Tu se enotno načrtuje še amortizacija, za celotno podjetje razporejena po stroškovnih mestih, stroški dela, za katere se enotno dogovori predvidena rast v

načrtovanem obdobju, ter ostali splošni in upravni prihodki, stroški in odhodki, ki se običajno načrtujejo na podlagi doseženih v preteklem obdobju. Skupni poslovni načrt podjetja je tako seštevek načrtov posameznih enot, načrt posameznih enot pa seštevek načrtov posameznih stroškovnih mest. Na koncu se v računovodski službi naredijo še prerezporeditve splošnih stroškov.

Tako izdelan skupni osnutek plana ponovno dobijo vse službe, ki so sodelovale pri njegovi izdelavi in ki so odgovorne za njegovo realizacijo, v pregled in uskladitev. Dokončno pregledan in usklajen poslovni načrt gre na koncu še v potrditev in sprejem nadzornemu svetu podjetja.

Takšna izdelava poslovnega načrta omogoča njegovo primerljivost s prihodnjimi dejanskimi prihodki in stroški, poleg tega pa tudi natančnejšo razlago morebitnih večjim odstopanj med načrtovanim in uresničenim.

V Tabeli 4 prikazujem tako izdelan plan za podjetje kot celoto ter za samo tri osnovne poslovnoizidne enote, ker je sicer celoten plan po vseh stroškovnih mestih, pa tudi po vseh enotah preobsežen. Pri tem moram opozoriti, da zneski v stolpcu KLI skupaj niso enaki seštevku zneskov v ostalih treh stolpcih.

Znesek pri postavki čisti prihodki iz interne prodaje se mora ujemati s seštevkom zneska iz postavke stroški interne prodaje materiala, ki je tu eden od sestavnih delov stroškov materiala in zneska iz postavke stroški internih storitev. Ker gre tu očitno za prihodke in stroške, ki si jih enote zaračunavajo medsebojno znotraj sistema, le-ti ne smejo vplivati na rezultat podjetja kot celote oziroma se mora prihodek ene enote na drugi strani ujemati s stroški druge ali drugih enot.

Postavka prealitivne prihodkov in postavke od stroški prostora do stroški prodaje predstavljajo prerezporeditve splošnih stroškov, zato se mora pri teh postavkah v skupnem stolpcu vedno pojaviti ničelni znesek. Kajti na tistem stroškovnem mestu, ki je predmet prerezporeditve, se vnese znesek s predznakom minus, pozitivni zneski, ki bremenijo ostala stroškovna mesta, pa morajo biti v seštevku enaki temu negativnemu znesku, kar da vsoto 0.

Tabela 4: Izvleček iz planiranega notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za leto 2000

Stroškovno mesto	SKUPAJ KLI	v 000 SIT		
		03 PRIZMA	04 STOLI	05 OKNO
<b>ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE</b>	<b>4,430,845</b>	<b>250,841</b>	<b>2,266,000</b>	<b>1,596,500</b>
760, 770 – prih. od prod. na dom. trgu	1,268,642	174,518	123,600	875,500
761, 771 – prih. od prod. na tujem trgu	2,939,723	76,323	2,142,400	721,000
770, 772 – ostali prihodki	222,480	0	0	0



ČISTI PRIHODKI IZ INTERNE PROD.	861,241	698,606	0	11,330
SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG	-35,900	0	-30,900	-5,000
766 – PRIH. OD STOR. ZA LAST. POTR.	68,642	0	0	0
78 – PRIHODKI OD FINANCIRANJA	53,000	2,000	5,000	5,000
PREVALITVE PRIHODKOV	0	0	20,000	21,000
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>5,377,828</b>	<b>951,447</b>	<b>2,260,100</b>	<b>1,628,830</b>
<b>NABAV. VRED. PROD. BLAGA IN MAT.</b>	<b>561,350</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>338,870</b>
<b>STROŠKI MATERIALA</b>	<b>2,256,126</b>	<b>581,588</b>	<b>977,325</b>	<b>576,792</b>
Stroški interne prodaje materiala	669,143	5,500	648,459	15,184
400 – stroški materiala (osnovna sur.)	779,012	510,108	0	268,904
401 – stroški pomožnega materiala	530,241	7,100	245,476	264,665
402 – stroški energije	133,969	42,640	47,380	18,613
403 – nadom. deli in mater. za vzdrž.	77,430	14,000	29,010	5,930
404 – odpis drobnega inventarja	3,526	200	1,000	1,236
406 – stroški pisar. mat. in strok. literat.	8,470	660	1,000	1,130
409 – drugi stroški materiala	54,335	1,380	5,000	1,130
<b>STROŠKI STORITEV</b>	<b>556,030</b>	<b>19,050</b>	<b>52,180</b>	<b>14,030</b>
<b>STROŠKI INTERNIH STORITEV</b>	<b>192,098</b>	<b>36,440</b>	<b>76,156</b>	<b>33,996</b>
- stroški storitev vzdrževanja	148,305	33,040	64,950	18,005
- stroški sušenja lesa	12,200	0	0	12,200
- stroški ostalih storitev med PE	31,593	3,400	11,206	3,790
<b>STROŠKI DELA</b>	<b>1,305,454</b>	<b>153,694</b>	<b>552,008</b>	<b>204,016</b>
AMORTIZACIJA	234,860	9,890	40,910	16,480
ODPIS OBRATNIH SREDSTEV	3,200	700	0	0
DRUGI ODHODKI POSLOVANJA	48,970	2,800	7,500	4,000
STROŠKI PROSTORA	0	41,266	54,220	50,770
STROŠKI OPREME	0	2,610	4,370	2,740
STROŠKI KADROV	0	840	3,350	1,150
STROŠKI ENERGETIKE	0	47,616	31,990	11,580
STROŠKI PRAV., RAČUN. IN SL. INFOR	0	13,840	20,610	9,100
STROŠKI VODS., FINANC IN NABAVE	0	21,540	27,090	14,270
STROŠKI PRODAJE	0	0	340,846	334,065
ODHODKI FINANCIRANJA	152,000	18,750	19,750	16,220
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>5,310,088</b>	<b>950,624</b>	<b>2,208,304</b>	<b>1,628,079</b>
<b>CELOTNI DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>67,740</b>	<b>823</b>	<b>51,796</b>	<b>751</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

### 4.3. Izdelava notranjega obračuna

#### 4.3.1. Enoti 01 – Uprava in 09 – Storitve

Kot pove že sam naziv enote, Uprava, gre tu za skupek neproizvajalnih stroškovnih mest. Sestavljajo jo stroškovno mesto upravne dejavnosti: 011 – Vodstvo, stroškovno mesto nakupne dejavnosti: 012 – Nabava in stroškovna mesta prodajne dejavnosti: 013 – Prodaja stoli, 014 – Prodaja okna, 015 – Prodajni salon in 017 – Salon Maribor. Drugo enoto, Storitve, pa ravno tako sestavljajo sama stroškovna mesta upravne dejavnosti, in sicer: 091 – Finančna služba, 092 – Pravna služba, 093 – Računovodska služba in 094 – Služba informatike.

V stroškovno mesto 011 – Vodstvo je vključena uprava podjetja, investicijski inženiring, služba kakovosti in kadrovska služba. Nabavni oddelek v okviru stroškovnega mesta 012 – Nabava je zadolžen za nabavo pomožnega materiala doma in v tujini za obe poslovnoizidni enoti, medtem ko je nabava osnovne surovine, tj. lesa v pristojnosti poslovnoizidne enote 03 – Prizma, za nabavo nadomestnih delov in materiala za vzdrževanje pa skrbi sama enota 06 – Vzdrževanje. Stroškovna mesta prodajne dejavnosti so zadolžena za prodajo proizvodov po programih in jih bom podrobneje predstavila pri poslovnoizidnih enotah, katerih proizvode prodajajo. Imena služb v okviru enote 09 – Storitve pa že sama po sebi označujejo dejavnosti, ki so vanjo vključene.

Na stroškovnem mestu 011 – Vodstvo se poleg stroškov služb, ki ga sestavljajo, knjižijo tudi nekateri stroški, ki se nanašajo na podjetje kot celoto in za katere je dogovorjeno, da se knjižijo na tem stroškovnem mestu. Takšni stroški so: stroški plačilnega prometa, bančnih provizij in drugih stroškov pri najemanju kreditov, stroški nadzornega sveta, stroški letne revizije računovodskih izkazov ipd.

Kot lahko vidimo iz Tabele 5, ki prikazuje izvleček iz notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za leto 2000 za enoti 01 – Uprava in 09 – Storitve, je vse tem stroškovnim mestom skupno to, da je tu zelo majhna poraba materiala, bistveno večji so stroški storitev, zanemarljivi pa niso tudi stroški dela. Ker gre tu za splošne stroške se na teh stroškovnih mestih ne ugotavlja rezultat, temveč se vsi stroški prerazporedijo na ostala stroškovna mesta s pomočjo v naprej določenih koeficientov dodatka splošnih stroškov oziroma ključev.

Dogovorjeni ključ za razporeditev stroškov vodstva in stroškov stroškovnega mesta 091 – Finančna služba je:

- za 30 % stroškov - število delavcev na stroškovnih mestih, kamor se razporejajo, in
- za 70 % stroškov - planirana prodaja.

Ker se notranji obračun v podjetju izdeluje mesečno, se tudi vsi splošni stroški razporejajo mesečno, in sicer tako, da se znesek mesečnih stroškov razporedi s ključi, ki se tudi vsak mesec spreminjajo, kjer je to potrebno (npr. število delavcev, stanje zalog ipd).

Splošni stroški nabavne dejavnosti se razporejajo glede na angažiranje nabavnih delavcev za posamezno poslovnoizidno enoto.

Tabela 5: Izvleček iz notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za leto 2000, ki vključuje enoti 01 – Uprava in 09 – Storitve

Stroškovno mesto	v 000 SIT				
	SM 011	SM 012	SM 013	SM 014, 015,017	09 Storitve
Čisti prihodki iz prodaje	15,958	211,468	657	166	9,647
Čisti prihodki iz interne prodaje	0	0	134	2,045	0
Prihodki od financiranja	10,250	30	88,636	39,641	1
Izredni prihodki	8,101	106	3,253	2,775	14

Prevalitve prihodkov	0	0	-92,680	-44,627	0
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>34,309</b>	<b>211,604</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>9,662</b>
Nabavna vred. prod. blaga in mat.	0	204,050	0	0	0
Stroški materiala	4,608	584	1,824	5,872	2,268
Stroški storitev	34,136	1,963	224,258	160,282	9,111
Stroški internih storitev	696	125	3,723	1,681	78
Stroški dela	49,583	13,638	36,203	86,098	78,288
Amortizacija	1,725	512	1,645	2,307	17,577
Odpis obratnih sredstev	440	0	33,121	37,275	0
Drugi odhodki od poslovanja	5,630	430	1,351	3,753	2,594
Stroški prostora	1,700	351	7,362	12,610	4,542
Stroški opreme	69	21	48	76	289
Stroški kadrov	72	38	119	265	254
Stroški energetike	215	37	993	150	403
Stroški prav., račun. in služ. inf.	7,289	1,065	7,776	10,355	-77,352
Stroški vod., financ in nabave	-89,608	-16,013	39,210	28,896	-29,240
Stroški prodaje	0	0	-493,098	-384,608	0
Odhodki financiranja	17,399	4,736	77,234	33,072	806
Izredni odhodki	355	67	58,231	1,916	44
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>34,309</b>	<b>211,604</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>9,662</b>
<b>CELOTNI DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

Na stroškovnem mestu 012 – Nabava je potrebno pojasniti izredno visok znesek prihodkov in nabavne vrednosti prodanega blaga in materiala, ki sta v tem primeru medsebojno povezana. Oba izvirata iz naslova prodaje blaga matičnega podjetja invalidskemu podjetju KLI Galanterija, d. o. o. Tu gre za material iz tujine, ki ga invalidsko podjetje potrebuje v svoji proizvodnji, to sta predvsem steklo in PVC profili za izdelavo oken iz umetnih mas, matično podjetje pa ga v svojem imenu in za svoj račun uvaža in potem po nespremenjenih cenah proda svojemu odvisnemu podjetju. Ker tu torej ne gre za pravo prodajo, ki bi prinašala dobiček, temveč samo za tako imenovano prefakturiranje, se ti prihodki in odhodki prikazujejo na tem stroškovnem mestu, ki drugih prihodkov praktično nima in tako ne zamegljujejo podatkov na drugih stroškovnih mestih oziroma enotah.

Razporeditev stroškov vodstva, finančne in nabave službe se v notranjem obračunu prikazujejo pod eno postavko, zato v Tabeli 6 prikazujem ključ, ki je bil za razporeditev teh stroškov uporabljen za december 2000.

Tabela 6: Ključ za razporeditev stroškov stroškovnih mest 011 – Vodstvo, 091 – Finančna služba in 012 – Nabavna služba za december 2000

		SM 011 in 091				SM 012		000 SIT	
		70 %		30 %					
	2.493.659	1,745,561	dec.00		748,098		22,036		150,232
SM	Plan dec. 2000	%	Znesek	Štev. del.	%	Znesek	%	Znesek	SKUPAJ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=4+7+9
013	154,090	47,88	40,838	11	1.97	758			41,596
014	95,791	29,77	28,772	17	3.05	1,172			29,944
015				8	1.43	551			551
017				2	0.36	138			138
03	58,916	18,31	17,111	74	13.26	5,100	4	1,102	23,313
04				291	52.15	20,056	48	8,374	28,430
05			204	99	17.74	6,823	41	7,713	14,740
06	13,002	4,04	2,812	56	10.04	3,860	7	1,543	8,214
	321,799	100	89,737	558	100	38,459	100	18,731	146,927

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

V stolpcu št. 2 imamo planirano prodajo razporejeno po stroškovnih mestih oziroma enotah. Tu je združena tako eksterna, zunanja kot tudi interna, notranja prodaja. Ker je za zunanjo prodajo zadolžena prodajna služba, se zato na prodajna stroškovna mesta razporejajo stroški vodstva in finančne službe, v tistem delu ključa, ki se nanaša na plan prodaje. Pri poslovni enoti 03 – Prizma in 06 – Vzdrževanje pa gre za seštevke zunanje in interne prodaje.

V stolpcu št. 3 dobimo na podlagi vrednosti zunanje in interne prodaje odstotke, ki so podlaga za razporeditev zneska 70 % stroškov vodstva in finančne službe, ki ga imamo vidnega nad stolpcem št. 4, v samem stolpcu pa njegovo razporeditev po stroškovnih mestih oziroma enotah.

Stolpci št. 5, 6 in 7 predstavljajo število zaposlenih po stroškovnih mestih oziroma enotah, iz njega izračunan odstotek, ki odpade na posamezno stroškovno mesto oz. enoto in na koncu razporeditev zneska 30 % stroškov vodstva in finančne službe po ostalih stroškovnih mestih oziroma enotah.

V stolpcu št. 8 imamo odstotek angažiranja zaposlenih na nabavnem stroškovnem mestu za ostale enote, kot so ga za mesec december 2000 ugotovili v nabavnem oddelku. V stolpcu št. 9 je glede na odstotke prejšnjega stolpca razporejen znesek stroškov stroškovnega mesta 012 – Nabava.

Na koncu imamo v stolpcu št. 10 še seštevke vseh stroškov vodstva, finančne in nabavne službe, ki se vnesejo v notranji obračun po postavko: stroški vodstva, finančne in nabavne službe po ustreznih stroškovnih mestih oziroma poslovnoizidnih enotah.

Kot vidimo pri tem ključu, nimamo upoštevanih vseh stroškovnih mest oziroma enot podjetja. Ker je v podjetju več različnih vrst splošnih stroškov, ki se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi različnih ključev, je dogovorjen vrstni red razporejanja teh splošnih stroškov, ki je enak vrstnemu redu teh splošnih stroškov v notranjem obračunu. Ker je cilj z notranjim obračunom dobiti rezultate le na nekaterih enotah, je zato potrebno ključne oblikovati tako, da se potem, ko je strošek nekega stroškovnega mesta že razporejen na ostala stroškovna mesta oziroma enote, to stroškovno mesto v naslednjih ključih ne pojavi več. Sicer bi prišli v začarani krog, kjer bi se morali

vedno znova vračati na stroškovna mesta, katerih stroške smo že enkrat ali večkrat razporedili.

Ker je strošek vodstva, finančne in nabavne službe, kot vidimo, v notranjem obračunu zadnji za razporeditev, preprosto izpustimo vsa stroškovna mesta, ki smo jih že razporedili, tako da njihovih podatkov, npr. o prodaji ali številu zaposlenih, v izračunu ne upoštevamo. Tako je število delavcev v tej tabeli manjše, kot pa je dejansko število zaposlenih v podjetju.

Ključa za razporeditev splošnih stroškov stroškovnih mest 092 – Pravna služba in 093 – Računovodska služba sta ravno tako izdelana na podlagi angažiranja dela delavcev teh stroškovnih mest za druga stroškovna mesta oziroma enote v podjetju. Izdelana sta bila na podlagi delovnih listov, ki so jih delavci teh dveh služb izpolnjevali eno leto in v katere so zapisovali koliko ur dela so vsak dan porabili za določeno stroškovno mesto oziroma enoto. Iz teh delovnih listov se je s seštevanjem ur po posameznih stroškovnih mestih oziroma enotah dobil odstotek, ki predstavlja kolikšen del stroškov pravne in računovodske službe se vsak mesec razporedi na posamezno stroškovno mesto oziroma enoto. Sedaj se veljavnost obstoječega ključa preverja konec leta, oziroma ob pripravi poslovnega načrta za naslednje poslovno leto ali ob večjih organizacijskih spremembah.

Zanimivejši pa je ključ za razporeditev stroškov službe informatike, ki se je oblikoval ob pripravi poslovnega načrta za leto 2000, ko je bil že skoraj v celoti postavljen nov informacijski sistem v podjetju, ki se je bistveno razlikoval od starega. Sedanji ključ je sestavljen iz treh delov:

1. 30 % stroškov se deli glede na število priključkov na strežnik oziroma število neposrednih uporabnikov informacijskega sistema,
2. 20 % stroškov se deli glede na planirano prodajo,
3. 50 % stroškov se deli glede na angažiranje delavcev službe informatike za ostala stroškovna mesta oziroma enote.

V Tabeli 7 je prikazan ključ za razporeditev stroškov službe informatike, ki je bil izdelan ob pripravi poslovnega načrta za leto 2000 in se je uporabljal za celotno leto 2000.

V stolpcih št. 2 in 5 imamo podatke o posameznih kategorijah, ki so določene za razporeditev stroškov službe informatike, v stolpcih št. 3, 6 in 8 so iz prejšnjih podatkov izračunani odstotki za posamezne kategorije, v 8. stolpcu imamo kategorijo že izraženo v odstotku, v stolpcih št. 4, 7 in 9 imamo odstotke iz ustreznih prejšnjih stolpcev pomnožene s številom, ki predstavlja dogovorjeni delež udeležbe posamezne kategorije v celotnem ključu (npr. 30 pri številu priključkov na strežnik). Na koncu imamo v stolpcu št. 10 seštevke stolpcev št. 4, 7 in 9, kar predstavlja odstotek stroškov službe informatike, ki se razporedi na posamezno stroškovno mesto oziroma enoto.

Tabela 7: Ključ za razporeditev stroškov službe informatike

	30 % stroškov	20 % stroškov	50 % stroškov	
--	---------------	---------------	---------------	--

	Štev. priključkov			Plan		Angaž.			SKU-
	na strežnik			prodaje		delav.			PAJ
SM		%	30	2000	%	20	%	50	100
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
011	7	10.45	3				1	1	4
012	3	4.48	1				1	1	2
013	8	11.94	4	2,266,000	45.61	9	3	2	15
014	16	23.88	7	1,596,500	32.14	6	5	2	16
03	9	13.43	4	949,447	19.11	4	25	12	20
04	7	10.45	3				47	24	27
05	11	16.42	5				3	2	7
06	6	8.96	3	156,030	3.14	1	12	6	9
	67	100	30	4,967,977	100	20	97	50	100

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

#### 4.3.2. Enota 02 – Najemi

V enoti 02 – Najemi, sta združeni dve stroškovni mesti stranske dejavnosti, in sicer 021 – Detel in 022 – KLI Masiva.

021 – Detel je ostanek nekdanje proizvodnje enote proučevanega podjetja KLI Detel, ki se je ukvarjala z izdelavo lesno-obdelovalnih strojev. Zaradi nenehnih izgub te enote se je vodstvo KLI-ja leta 1993 odločilo za ukinitve tega programa. Vodilni delavci te enote so se tedaj odločili, da s proizvodnjo nadaljujejo, ustanovili svoje podjetje, odkupili od KLI-ja v prvem delu obstoječe zaloge materiala, nedokončane in del dokončane proizvodnje, stroje in naprave, prevzeli del delavcev te enote in začasno vzeli v najem tudi zemljišče in proizvodne hale.

Tako se je po pogodbi vse do aprila 2000, ko se je novo ustanovljeno podjetje Detel strojogradnja, d. o. o. odločilo te proizvodne hale skupaj z zemljiščem od KLI-ja odkupiti, zanje zaračunavala najemnina in drugi stroški, ki so z njimi povezani, kot so porabljeni električna energija, ogrevanje, varovanje ipd.

Ker je bil Detel del podjetja KLI Logatec, d. d. in je pri njem že obstajala poslovna enota 02 – Detel s svojimi stroškovnimi mesti, ki so sicer z ukinitvijo programa postopno izgubljala svojo funkcijo in pomembnost, smo se v podjetju odločili, da jo obdržimo v obliki enega samega stroškovnega mesta, na katerem se zbirajo vsi stroški in prihodki, ki so kakorkoli povezani s tem bivšim delom podjetja.

022 – KLI Masiva je stroškovno mesto v okviru matičnega podjetja KLI Logatec, d. d., ki se nanaša na odvisno podjetje KLI Masiva, d. o. o. V letu 1999 je matično podjetje kupilo stoddotni delež podjetja Slovenijales Brest Masiva, d. o. o. in celotno zemljišče ter gradbene objekte. Ker je torej podjetje KLI Logatec lastnik zemljišča in proizvodnih prostorov svojega odvisnega podjetja, ima z njimi tudi določene stroške, amortizacijo, vzdrževanje, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča ipd., zato za ta sredstva zaračunava najemnino.

Ker je podobno stroškovno mesto v podjetju že obstajajo in celo tvorilo samostojno enoto, smo mu enostavno dodali novo stroškovno mesto in nov naziv enote 02 – Najemi.

Pri tej enoti 02 – Najemi se ugotavlja tudi rezultat, saj se želi vodstvo podjetja prepričati, da pogodbeno dogovorjene najemnine pokrijejo vse stroške, ki se nanašajo na sredstva dana v najem.

#### **4.3.3. Enota 07 – Infrastruktura**

Ker sem začela z neproizvajalnimi enotami, bom z njimi nadaljevala in tako poslovnoizidne enote obravnavala na koncu. Enota 07 – Infrastruktura je sestavljena iz enega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti in to je stroškovno mesto 071 – Energetika, dveh stroškovnih mest stranske dejavnosti: 075 – Stanovanja in 076 – Počitniške zmogljivosti. Stroškovna mesta 072 – Prostor, 073 – Oprema in 074 – Kadri pa bi lahko rekla, da so to nekakšna zbirna stroškovna mesta za stroške, ki imajo določene skupne lastnosti.

Stroškovni mesti 075 – Stanovanja in 076 – Počitniške zmogljivosti predstavljata dve posebni vrsti sredstev, ki jih ima podjetje v svoji lasti. Z njimi ne pridobiva dobička, poskuša pa pokriti vsaj stroške, ki jih ta sredstva povzročajo, kar pa vidimo iz Tabele 8, mu v letu 2000 ni uspelo, saj je tu ostalo za 1.928.000 SIT nepokritih stroškov.

Na stroškovnem mestu 073 – Oprema predstavlja glavno stroškov strošek zavarovalne premije za opremo. Ključ za razdelitev stroškov tega stroškovnega mesta je nabavna vrednost opreme.

Stroškovno mesto 074 – Kadri zajema dve večji vrsti stroškov in to sta zavarovalna premija za odgovornost v primeru nesreče pri delu in štipendije. Ključ za razdelitev teh stroškov je število delavcev.

Stroškovno mesto z nazivom 071 – Energetika predstavlja kotlovnica. Kotlovnica oskrbuje celotno podjetje s toplotno energijo, proizvodne obrate s tehnološko paro, ki se uporablja za ogrevanje sušilnic, krivljenje lesa in kuhanje v kuhinji. Za njeno obratovanje se uporabljajo lesni odpadki, ki nastajajo v proizvodnji.

Prihodki na stroškovnih mestih 071 – Energetika in 072 – Prostor so iz naslova zaračunavanja storitev odvisnemu podjetju KLI Galanterija, d. o. o., ki koristi ogrevanje skupne kotlovnice in ima v najemu proizvodne prostore matičnega podjetja KLI Logatec, d. d. Matično podjetje zaračunava obe storitvi po stroškovnem principu, torej brez vračunanega dobička.

Tabela 8: Izvleček iz notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za leto 2000, ki vključuje enoto 07 – Infrastruktura

v 000 SIT

Stroškovno mesto	07 SKUPAJ	SM 071	SM 072	SM 073	SM 074	SM 075, 076
Čisti prihodki iz prodaje	16,154	3,049	8,294	0	0	4,811
Prihodki od financiranja	22	15	0	0	0	8
Izredni prihodki	1,882	0	624	189	1,069	0
<b>SKUPAJ PRIHODKI</b>	<b>18,058</b>	<b>3,064</b>	<b>8,918</b>	<b>189</b>	<b>1,069</b>	<b>4,819</b>
Stroški materiala	26,843	21,472	5,046	0	0	325
Stroški storitev	63,476	4,588	41,390	9,888	4,168	3,442
Stroški internih storitev	33,826	12,312	20,321	144	0	1,048
Stroški dela	22,518	22,299	219	0	0	0
Amortizacija	134,411	6,050	126,921	315	0	1,125
Drugi odhodki poslovanja	26,948	681	23,323	0	2,838	106
Stroški prostora	-183,109	29,176	-212,323	0	0	38
Stroški opreme	-9,361	993	0	-10,353	0	0
Stroški kadrov	-5,864	74	0	0	-5,938	0
Stroški infrastrukture	-97,066	-97,066	0	0	0	0
Odhodki financiranja	5,717	2,486	3,167	62	0	2
Izredni odhodki	1,647	0	854	132	0	661
<b>SKUPAJ ODHODKI</b>	<b>19,986</b>	<b>3,064</b>	<b>8,918</b>	<b>189</b>	<b>1,069</b>	<b>6,747</b>
<b>DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>-1,928</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-1,928</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

Podrobnejši pregled stroškov stroškovnega mesta 071 – Energetika nam pokaže dokaj veliko porabo materiala, ki je 80 % predstavlja poraba električne energije, ostalih 20 % pa poraba nadomestnih delov, goriv in maziv. Stroški internih storitev predstavljajo nakup lesnih odpadkov od poslovnoizidne enote 03 – Prizma, ki kotlovnico oskrbuje z njimi.

Razdelilnik stroškov stroškovnega mesta 071 – Energetika je izdelan glede na izmenjavo zraka v proizvodnji, prostornino in izoliranost prostora in moč grelnih teles po posameznih stroškovnih mestih.

Na stroškovnem mestu 072 – Prostor se zbirajo stroški, ki so povezani z zemljiščem in gradbenimi objekti. Če začnemo pri stroških materiala imamo tu ves material porabljen za vzdrževanje objektov. Med stroški storitev se tu zbirajo stroški varovanja, stroški storitev vzdrževanja gradbenih objektov, ki ga izvajajo zunanji izvajalci, zavarovanje gradbenih objektov, stroški telefonskih storitev preko skupne telefonske številke. Stroški internih storitev predstavljajo stroške storitev vzdrževanja gradbenih objektov s strani lastnih vzdrževalcev iz enote 06 – Vzdrževanje.

Tabela 9: Razporeditev uporabne površine po stroškovnih mestih oziroma enotah

v M2								
SM	Energetika	Proizvodnja	Proizvodnja	Pisarne	Sklad. zaprto	Sklad. odprto	Makadam	SKU-PAJ



	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	
011				174				174
012				36				36
013			1289	255				1544
014				155	2225	700		3080
015				176				176
021				116				116
03		1980	240	132	3694	6341	12000	24387
04		4299	6186	398	618	804		12305
05		4501	4353	137	2691			11682
06		1155	1285	85	769	295		3589
071	3121							3121
076					12			12
09				465				465
	3121	11935	13353	2129	10009	8140	12000	60727

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

Tabela 10: Ključ za razporeditev stroškov prostora

SM	Energetika	Proizvodnja	Proizvodnja	Pisarne	Sklad. zaprto	Sklad. odprto	Makadam	SKU-PAJ	%
	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.		
	11.33	6.77	4.58	11.84	3.81	2.53	0.37		
011				2060				2060	<b>0.78</b>
012				426				426	<b>0.16</b>
013			5904	3019				8923	<b>3.36</b>
014				1835	8477	1771		12083	<b>4.55</b>
015				2084				2084	<b>0.78</b>
021				1373				1373	<b>0.52</b>
03		13405	1099	1563	14074	16043	4440	50624	<b>19.05</b>
04		29104	28332	4712	2355	2034		66537	<b>25.04</b>
05		30472	19937	1622	10253			62283	<b>23.44</b>
06		7819	5885	1006	2930	746		18387	<b>6.92</b>
071	35361							35361	<b>13.31</b>
076					46			46	<b>0.02</b>
09				5506				5506	<b>2.07</b>
	35361	80800	61157	25207	38134	20594	4440	265693	<b>100</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

Amortizacija zajema amortizacijo skupaj z revalorizacijo amortizacije vseh gradbenih objektov podjetja. Med drugimi odhodki poslovanja se na to stroškovno mesto knjiži nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča. Poleg vseh teh stroškov se v postopku izdelave notranjega obračuna prenesejo na to stroškovno mesto tudi vsi stroški stroškovnega mesta 067 – Splošna služba, ki zajema predvsem stroške dela telefonistov, dispečerja pošte, snažil in varnostnikov.

Ključ za razporeditev stroškov prostora je izdelan na podlagi izmerjene kvadrature uporabne površine podjetja po stroškovnih mestih. Kot lahko vidimo iz Tabele 9, je ta površina razdeljena v sedem različnih kategorij glede na kakovost posameznih površin. Za vsako od teh kategorij je določen poseben ponder, ki naj bi določal kvaliteto posamezne kategorije površine in s katerim se pomnoži izmerjena kvadratura po stroškovnih mestih. Iz tako dobljenih zmnožkov kvadrature in ponderja dobimo odstotke, ki pomenijo ključ, po katerem se vsak mesec razporedijo stroški prostora po stroškovnih mestih in so prikazanih v Tabeli 10 na prejšnji strani.

#### **4.3.4. Enota 06 – Vzdrževanje**

V enoti 06 – Vzdrževanje so združena stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Kot že sam naziv enote pove, gre tu za enoto, ki vrši vzdrževanje in popravila delovnih sredstev za ostale enote v podjetju.

V tej enoti imajo odprte delovne naloge za vse večje stroje ali sklope strojev v proizvodnih enotah, v neproizvodnih enotah, kjer je tudi manj vzdrževanja pa so delovni nalogi odprti za posamezna stroškovna mesta. Delovni nalogi sestavljajo devet števil, med katerimi prvi dve števili pomenita stroškovno mesto izvajalca, četrta in peta pa stroškovno mesto naročnika. Na te delovne naloge se knjižijo tako poraba materiala kakor tudi poraba dela.

Stroški materiala porabljenega za vzdrževanje delovnih sredstev se knjižijo preko delovnih nalogov direktno na stroškovno mesto na katerem so nastali. Stroške dela pa enota 06 – Vzdrževanje zaračunava ostalim enotam z internimi računi konec meseca za obdobje celotnega meseca po vnaprej dogovorjeni ceni ure.

Polletno ali po potrebi trimesečno se rezultat te enote porazdeli med ostale tri poslovnoizidne enote v razmerju, v katerem so jim bili zaračunani stroški dela enote 06 – Vzdrževanje, tako da ta enota obvezno konec leta nima rezultata.

#### **4.3.5. Poslovnoizidna enota 03 – Prizma**

Enota 03 – Prizma oskrbuje ostale poslovnoizidne enote s kakovostno osnovno surovino, tj. lesom, zato so tu tudi interni prihodki dosti višji od eksternih, kot lahko vidimo v Tabeli 11. V svoji sestavi ima žago za razrez hlodovine, decimirnico za izdevo decimiranih elementov za stole in sušilnice za sušenje tako žaganega kot decimiranega lesa. Enota 03 – Prizma ima v svoji sestavi tudi vsa skladišča osnovne surovine, tj. skladišče hlodovine, žaganega in decimiranega lesa. V okviru stroš-

Tabela 11: Izvleček iz notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za obdobje od 1. 1.– 31. 12. 2000 za poslovnoizidno enoto 03 – Prizma

V 000 SIT

Besedilo	REALIZ.	PLAN	IND
ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	174,503	250,841	70
760, 770 - prih. od prod. na dom. trgu	126,360	174,518	72
761, 771 - prih. od prod. na tujem trgu	48,143	76,323	63
ČISTI PRIHODKI IZ INTERNE PROD.	816,946	698,606	117
SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG	52,064	0	0
78 - PRIHODKI OD FINANCIRANJA	4,130	2,000	207
79 - IZREDNI PRIHODKI	4,790	0	0
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,052,433</b>	<b>951,447</b>	<b>111</b>
STROŠKI MATERIALA (40)	666,340	581,588	115
Stroški interne prodaje materiala	1,478	5,500	27
400 - stroški materiala (osnov. sur.)	608,372	510,107	119
401 - stroški pomožnega materiala	5,726	7,100	81
402 - stroški energije	35,444	42,641	83
403 - nadom. deli in mater. za vzdrž.	13,529	14,000	97
404 - odpis drobnega inventarja	685	200	343
406 - stroški pisar. mat. in strok. lit.	1,042	660	158
409 - drugi stroški materiala	64	1,380	5
STROŠKI STORITEV (41)	20,415	19,050	107
STROŠKI INTERNIH STORITEV	39,038	36,440	107
-stroški storitev vzdrževanja	37,972	33,040	115
-stroški ostalih storitev med PE	1,066	3,400	31
STROŠKI DELA (47)	156,932	153,694	102
AMORTIZACIJA (43)	10,524	9,890	106
ODPIS OBRATNIH SREDSTEV (42)	164	700	23
DRUGI ODHODKI POSLOV.(48)	3,468	2,800	124
- STROŠKI PROSTORA	41,778	41,266	101
- STROŠKI OPREME	2,302	2,610	88
- STROŠKI KADROV	742	840	88
- STROŠKI ENERGETIKE	46,548	47,616	98
- STROŠKI PRAV., RAČ. IN INF. SLUŽ.	13,578	13,840	98
- STROŠKI VODST., FINANC IN NAB.	21,237	21,540	99
ODHODKI FINANCIRANJA	29,407	18,750	157
IZREDNI ODHODKI	2,274	0	0
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,054,747</b>	<b>950,624</b>	<b>111</b>
<b>CELOTNI DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>-2,314</b>	<b>823</b>	<b>-281</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

kovnega mesta 031 – Vodstvo te enote je organizirana tudi celotna služba za nabavo lesa.

03 – Prizma je torej enota, ki glavnino svojih proizvodov proda znotraj podjetja, eksterne prihodke posega le s prodajo viškov manj kakovostnega lesa in lesnih odpadkov ter prodajo decimiranih elementov odvisnemu podjetju KLI Masiva. Interni prihodki so prikazani samo v notranjem obračunu in se v poslovnih knjigah podjetja ne knjižijo. Enaki morajo biti na drugi strani internim stroškom pri drugih enotah, tako

da te postavke vplivajo samo na rezultate posameznih enot, ne pa na rezultat podjetja kot celote.

V podjetju je dogovorjeno, da se vse interne prodaje obračunavajo po tržnih cenah. Vendar se pojavi problem pri določanju teh tržnih cen, saj gre tu večinoma za polproizvode, ki jih na trgu ni mogoče kupiti. Zato so v enoti 03 – Prizma izdelali posebni cenik za vse mogoče dimenzije decimiranih elementov na podlagi kalkulacij, tako da poleg materialnega stroška dodajo še določeno vrednost splošnih proizvodjalnih in neproizvodjalnih stroškov. Kot vidimo iz samega rezultata v Tabeli 11, te cene dosti dobro pokrivajo celotne stroške enote 03 – Prizma in si z njimi ne ustvarjajo nekega dobička na račun ostalih enot oziroma predvsem enote 04 – Stoli.

Interna prodaja decimiranih elementov med enotama 03 – Prizma in 04 – Stoli, je poleg zaračunavanja storitev enote 06 – Vzdrževanje, ki pa se, kot smo videli, na koncu leta tudi izravna, edina večja prodaja polproizvodov oziroma proizvodov med posameznimi enotami znotraj podjetja. Pri enoti 05 – Okna je namreč sama organizacija proizvodnje postavljena drugače, saj je decimirnica znotraj same enote 05 – Okna in ker podjetje v glavnem kupuje žagan in decimiran les, je naloga enote 03 – Prizma samo nabava tega lesa. Organizacijsko je skladišče jelovega žaganega in decimiranega lesa postavljeno v enoto 05 – Okna in se stroški porabe tega lesa knjižijo direktno na stroškovna mesta te enote.

#### **4.3.6. Poslovnoizidni enoti 04 – Stoli in 05 – Okna**

Tu gre za enoti, ki ustvarjata proizvode, ki so končni stroškovni nosilci poleg neposrednih tudi vseh ostalih posrednih stroškov. Zato se tudi rezultat podjetja kot celote v glavnem porazdeli med njiju. Osnovni namen izdelave notranjega obračuna v podjetju je torej ugotoviti prispevek posamezne enote v celotnem dobičku ali izgubi podjetja.

Obe finalni poslovnoizidni enoti sta skoraj povsem enako organizirani. Vsaka enota se deli na več proizvodjalnih stroškovnih mest, medtem ko so prodajna stroškovna mesta ločena in organizacijsko spadajo pod enoto 01 – Uprava. Tako vsi nastali stroški do skladišča gotovih proizvodov bremenijo proizvodnjo, od vključno stroškov skladiščenja gotovih proizvodov naprej pa se vsi stroški zbirajo na prodajnih stroškovnih mestih. V notranjem obračunu se seštevek vseh prodajnih stroškov prenese na pripadajočo proizvodjalno enoto.

Kot bomo lahko v nadaljevanju videli, predstavljajo na proizvodjalnih stroškovnih mestih glavnino stroškov stroški materiala in dela, medtem ko predstavljajo stroški storitev glavnino prodajnih stroškov. Pri prodajnih stroškovnih mestih imamo knjižene tudi kar precej velike prihodke od financiranja. Tu gre v glavnem za dosežene tečajne razlike pri prodaji na tujem trgu, kajti za nastale terjatve do kupcev oziroma njihovo izterjavo je odgovorna prodajna služba.

#### 4.3.6.1. Poslovnoizidna enota 04 – Stoli

Proizvajalna enota 04 – Stoli je že nekaj let vodilna enota v podjetju KLI Logatec, tako v doseženi prodaji kakor tudi v deležu ustvarjenega dobička. Glavnino svoje prodaje dosega na tujem trgu, zlasti v ZDA in državah zahodne Evrope, zadnja leta pa si vse bolj prizadeva povečati svoj tržni delež tudi na domačem trgu. Kot že njeno ime pove, gre tu za proizvodnjo stolov in sicer dveh osnovnih vrst: enostavnejših kolonialnih in zahtevnejših mizarskih stolov.

Kot vidimo iz Tabele 12 je ta enota poslovno leto 2000 zaključila z dobičkom, ki je za 58 % več od načrtovanega. Če ta podatek primerjamo z doseženim čistim dobičkom podjetja kot celote iz Tabele 2, vidimo, da je dobiček enote 04 – Stoli mnogo višji od dobička celotnega podjetja, kar nam, da slutiti, da je enota 05 – Okna poslovala z izgubo.

Enota 04 – Stoli je dosegla za 8 % višje čiste prihodke iz poslovanja od načrtovanih, še višji pa je odstotek doseganja vseh prihodkov, ki znaša 15 %. Največji razkorak med načrtovanim in dosežem se kaže v prevalitvi prihodkov, ki pa v celoti izvirajo iz prodajnega stroškovnega mesta. Tu gre za prihodke od financiranja, predvsem za pozitivne tečajne razlike, ki so nastale pri kratkoročnih terjatvah do kupcev v tujini, zaradi hitre rasti tečaja ameriškega dolarja. Velik razkorak zasledimo tudi pri spremembi vrednosti zalog nedokončane proizvodnje in gotovih izdelkov, kjer je bilo načrtovano znižanje teh zalog, doseglo pa se je ravno obratno, zaloge so se namreč povečale. To povečanje zalog je v tem primeru neposredno povezano z dokaj visokimi izrednimi odhodki na prodajnem stroškovnem mestu 013 – Prodaja stoli. Ti izredni odhodki in povečanje vrednosti zalog so posledica reševanja neplačanih terjatev določenega kupca, s tem da so se v prejšnjem letu že zaračunani in prodani proizvodi odpoklicali nazaj v skladišče gotovih izdelkov.

Ob bolj natančnem pregledu stroškov materiala poslovnoizidne enote 04 – Stoli, lahko vidimo, da glavnino teh stroškov predstavljajo stroški interne prodaje materiala, ki se nanašajo na odkupljene decimirane elemente od enote 03 – Prizma. Zato pa tu pa ne najdemo konta 400 – stroški materiala (osnovna surovina), ker je ta strošek z vidika podjetja kot celote že zajet v enoti 03 – Prizma.

Na strani stroškov in odhodkov lahko vidimo bistveno odstopanje doseženega od načrtovanega predvsem pri stroških prodaje. Že bežen pogled na indekse pri stroškovnem mestu 013 – Prodaja Stoli nam pokaže kar precej večjih odstopanj doseženih stroškov v primerjavi z načrtovanimi. Največji razkorak je opaziti pri odpisu obratnih sredstev in izrednih odhodkih, ki imajo podobno vsebino. V podjetju je že dalj časa močno prisotno zavedanje, da proizvodov ni dovolj samo prodati, temveč je potrebno zanje tudi izterjati denar, zato je večino prodajnih poslov zavarovanih z različnimi instrumenti za zavarovanje plačil, tako da so potrebni odpisi terjatev minimalni. Na takšnih dejstvih je temelji tudi plan za leto 2000, v katerem je bil načrtovan zelo nizek odpis obratnih sredstev. V letu 2000 pa sta se zgodila dva nepričakovana stečaja dolgoletnih kupcev, eden kupec stolov in drugi oken, zato je tako pri prodajnem stroškovnem mestu stolov kot pri prodajnem stroškovnem mestu oken oblikovan dokaj velik popravek vrednosti terjatve.

Tabela 12: Izvleček iz notranjega obračuna podjetja KLI Logatec za obdobje od 1. 1.- 31. 12. 2000 za enoto 04 – Stoli in pripadajoči prodajnim stroškovnim mesto 013 – Prodaja stoli

v 000 SIT

Besedilo	04 – STOLI			013 – Prodaja stoli		
	REALIZ.	PLAN	IND	REALIZ.	PLAN	IND
ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	2,452,219	2,266,000	108	0	0	
760,770 – prih. od prod. na dom. trgu	157,368	123,600	127	0	0	
761,771 – prih. od prod. na tujem trgu	2,294,851	2,142,400	107	0	0	
ČISTI PRIHOD. IZ INTERNE PROD.	1,054			791	0	
SPREMEMBA VRED. ZALOG	27,890	-30,900	-90	0	0	
78 – PRIHODKI OD FINANCIRANJA	16,939	5,000	339	88,636	20,000	443
79 – IZREDNI PRIHODKI	2,101	0	0	3,253	0	
PREVALITVE PRIHODKOV	92,680	20,000	463	-92,680	-20,000	463
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>2,592,883</b>	<b>2,260,100</b>	<b>115</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
NAB. VRED. PROD. BLAGA IN MAT.	26,624	0		0	0	0
STROŠKI MATERIALA (40)	1,079,392	977,325	110	1,824	1,860	98
Stroški interne prodaje materiala	767,946	648,459	118	0	0	0
401 - stroški pomožnega materiala	236,431	245,476	96	0	0	0
402 - stroški energije	43,389	47,380	92	780	710	110
403 - nadom. deli in mater. za vzdrž.	26,176	29,010	90	89	370	24
404 - odpis drobnega inventarja	3,695	1,000	370	0	20	0
406 - stroški pisar. mat. in strok. lit.	1,344	1,000	134	656	360	182
409 - drugi stroški materiala	126	5,000	4	299	400	75
STROŠKI STORITEV (41)	54,012	52,180	104	224,258	199,210	113
410 - stroški storitev pri izdel. proiz.	35,293	35,000	101	0	0	0
411 - stroški prevoznih storitev	856	1,100	78	123,370	100,000	123
412 - stroški storitev vzdrževanja	5,144	6,280	82	422	360	117
414 - nadomestila stroškov delavcem	4,015	2,700	149	3,134	4,000	78
415 - stroški plač. prom.in banč. stor.	101	0	0	5,806	8,000	73
416 - stroški intelekt.in osebnih stor.	6,203	6,000	103	76,965	68,000	113
417 - zavarovalne premije	509	400	127	3,899	2,550	153
418 - stroški sejmov, reklame, reprez.	674	200	337	10,236	16,000	64
419 - stroški drugih storitev	1,217	500	243	426	300	142
STROŠKI INTERNIH STORITEV	74,161	76,066	97	3,723	3,580	104
STROŠKI DELA (47)	536,227	552,008	97	36,203	34,134	106
AMORTIZACIJA (43)	45,848	40,910	112	1,645	1,760	93
ODPIS OBRATNIH SRED.(42)	1,126	0	0	33,121	1,000	3312
DRUGI ODHODKI POSLOV.(48)	10,097	7,500	135	1,351	1,200	113
- STROŠKI PROSTORA	54,922	54,220	101	7,362	7,270	101
- STROŠKI OPREME	3,579	4,370	82	48	80	60
- STROŠKI KADROV	2,873	3,350	86	119	140	85
- STROŠKI ENERGETIKE	31,281	31,990	98	993	1,010	98
- STR. PRAV, RAČ. IN INF. SLUŽ.	20,140	20,610	98	7,776	7,880	99
- STR. VODST, FINANC IN NAB.	26,082	27,090	96	39,210	38,122	103
- STROŠKI PRODAJE	493,098	340,846	145	-493,098	-340,846	145
ODHODKI FINANCIRANJA	43,599	19,750	221	77,234	43,600	177
IZREDNI ODHODKI	7,714	0	0	58,231	0	0
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>2,510,775</b>	<b>2,208,215</b>	<b>114</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>CELOTNI DOBIČEK ALI IZGUBA</b>	<b>82,108</b>	<b>51,885</b>	<b>158</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

Najvišji stroški stroškovnega mesta 013 – Prodaja Stoli so stroški prevoznih storitev, kar je glede na dejstvo, da se glavnina proizvodov proda na ameriški trg povsem razumljivo, saj vsi stroški ladijskih prevozov bremenijo naše podjetje. Tu se skriva

tudi razlog za 23 % preseganje dejanskih stroškov v primerjavi z načrtovanimi. Večina ladijskih prevozov se zaračunava v ameriških dolarjih, pri načrtovanju pa se ni moglo predvidevati tako hitro gibanje tečaja ameriškega dolarja, ki se večkrat giblje povsem nepredvidljivo. Med višjimi stroški lahko najdemo tu še stroške intelektualnih in osebnih storitev, kjer gre predvsem za plačane provizije raznim agentom.

#### **4.3.6.2. Poslovnoizidna enota 05 – Okna**

Za razliko od dokaj uspešne enote 04 – Stoli podjetje že nekaj let beleži mnogo slabše rezultate pri enoti 05 – Okna. Tudi v letu 2000 se stvari niso bistveno spremenile, kljub prizadevanjem tako vodstva celotnega podjetja kakor tudi odgovornih vodij same poslovnoizidne enote 05 – Okna.

Proizvodnja oken poteka v dveh podjetjih, medtem ko je prodajna služba skupna. Lesena okna se proizvajajo v matičnem podjetju, v poslovnoizidni enoti 05 – Okna. Medtem ko se okna iz umetnih mas proizvajajo v odvisnem podjetju KLI Galanterija. Prodaja obeh vrst oken je organizirana enotno v matičnem podjetju, tako da matično podjetje odkupi od svojega odvisnega podjetja vsa okna iz umetnih mas, ki jih po njihovem naročilu tudi izdelajo.

Kot je razvidno iz Tabele 13, je bil že načrtovani rezultat te enote komaj na pozitivni ničli. Glavni razlog za doseženo visoko izgubo gre pripisati nedoseganju načrtovanih prihodkov iz prodaje, saj so bili doseženi le v višini 94 %, medtem ko so bili celotni odhodki le 1 % nižji od načrtovanih. Če si podrobneje ogledamo, kje je največji razkorak med načrtovanimi in doseženimi stroški, vidimo, da je dosežena nabavna vrednost prodanega blaga, ki se nanaša na PVC okna precej nižja od načrtovane, medtem ko so stroški materiala bistveno presegli načrtovane. Ker imamo na strani prihodkov le-te ločene le glede na vrsto trga, ne pa tudi na prihodke od prodaje proizvodov in blaga, je potrebno sešteti načrtovane in dosežene stroške materiala in nabavno vrednost prodanega blaga, kar nam da indeks 94. To pomeni, da sta se ti dve vrsti stroškov gibali v skladu z načrtovanim, hkrati pa se tudi pokaže, da gre tu dejansko za spremenljive oziroma gibljive stroške, ki se gibajo v skladu z gibanjem proizvodnje oziroma prodaje.

Stroški storitev pri sami poslovnoizidni enoti so močno, kar za 30 %, presegli načrtovane, vendar gre tu le za manjši znesek. Bistveno večji je znesek stroškov storitev pri prodajnih stroškovnih mestih, kjer pa je tudi odstopanje od načrtovanih stroškov precej veliko, še večje pa v primerjavi z doseženo prodajo. Pri podrobnejšem pregledu teh stroškov vidimo, da gre za največje zneske in tudi največja odstopanja med načrtovanim in doseženim pri prevoznih stroških, nadomestilih stroškov delavcem in stroških intelektualnih in osebnih storitev, ki zajemajo predvsem stroške prodajnih provizij raznih zastopnikom in stroške monterjev, ki montirajo okna na objektih kupcev. Glede na naravo navedenih stroškov bi rekli, da gre za čiste spremenljive stroške, vendar nam številke v tem primeru govorijo drugače, saj je podjetje ob nižji doseženi prodaji, realiziralo višje

prodajne stroške. Vzrokov za to je lahko več: prenizko načrtovanje stroškov, drugačna dejanska struktura prodaje od načrtovane ipd.

Stroški dela same poslovnoizidne enote so celo nižji od načrtovanih, medtem ko so ti stroški pri prodaji presegle načrtovane kar za 10 %. To kaže na dejstvo, da se ta del podjetja prilagaja zelo ostri konkurenci na domačem trgu, kjer se je potrebno vedno bolj angažirati, za kar pa se potrebuje vedno več strokovnih delavcev, ki jih je treba temu primerno tudi nagraditi.

Tabela 13: Izvleček iz notranjega obračunu podjetja KLI Logatec za obdobje od 1. 1. –31. 12. 2000 za enota 05 – Okna in pripadajočimi prodajnimi stroškovnimi mesti 014, 015 in 017

Besedilo	05 – OKNA			014, 015, 017 – Prodaja		
	REALIZ.	PLAN	IND	REALIZ.	PLAN	IND
ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	1,495,700	1,596,500	94	166	0	0
760,770 – prih. od prod. na dom. trg	774,274	875,500	88	166	0	0
761,771 – prih. od prod. na tuj. trgu	721,426	721,000	100	0	0	0
ČISTI PRIH. IZ INTERNE PROD.	3,549	11,330	31	2,211	3,000	68
SPREMEMBA VRED. ZALOG	-18,249	-5,000	365	0	0	0
78 - PRIHODKI OD FINAN.	2,946	5,000	59	39,641	18,000	220
79 - IZREDNI PRIHODKI	3,252	0	0	2,775	0	0
PREVALITVE PRIHODKOV	44,627	21,000	213	-44,627	-21,000	213
<b>PRIHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,531,825</b>	<b>1,628,830</b>	<b>94</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
NAB. VRED. PROD. MAT.	287,389	338,870	85	0	0	0
STROŠKI MATERIALA (40)	573,681	576,792	99	5,872	15,870	37
stroški interne prodaje materiala	16,550	15,184	109	0	0	0
400 - stroški mater. (osnov. sur.)	259,829	268,904	89	0	0	0
401 - stroški pomožnega mater.	276,083	264,665	104	0	13,000	0
402 - stroški energije	14,377	18,613	77	2,069	640	323
403 - nad. deli in mater. za vzdrž.	4,387	5,930	74	329	230	143
404 - odpis drobnega inventarja	1,137	1,236	92	0	0	0
406 - stroški pisar. mat. in strok. lit.	1,256	1,130	111	1,789	1,300	138
409 - drugi stroški materiala	62	1,130	5	1,685	700	241
STROŠKI STORITEV (41)	18,257	14,030	130	160,282	139,790	115
410 - stroški stor. pri izdel. proiz.	9,695	7,000	139	1,217	1,000	122
411 - stroški prevoznih storitev	694	400	174	33,585	28,500	118
412 - stroški storitev vzdrževanja	1,775	1,970	90	899	490	183
413 - najemnine	0	0	0	1,033	1,500	69
414 - nadomes. stroš. delavcem	1,358	1,200	113	14,248	12,000	119
415 - str. plač. prom.in banč. stor.	213	150	142	3,863	4,200	92
416 - stroš. Intel. in oseb. stor.	2,664	2,600	102	82,445	65,000	127
417 - zavarovalne premije	511	500	102	2,540	1,200	212
418 - stroški sejmov, rekl., reprez.	505	50	1010	19,046	25,000	76
419 - stroški drugih storitev	842	160	526	1,406	900	156
STROŠKI INTERNIH STORITEV	31,808	33,995	94	1,681	720	233
STROŠKI DELA (47)	195,964	204,016	96	86,098	78,335	110
AMORTIZACIJA (43)	13,357	16,480	81	2,307	1,250	185
ODPIS OBRATNIH SRED. (42)	494	0	0	37,275	1,500	2485
DRUGI ODHODKI POSLOV.(48)	4,500	4,000	113	3,753	2,500	150
- STROŠKI PROSTORA	51,406	50,770	101	12,610	12,460	101
- STROŠKI OPREME	2,328	2,740	85	76	70	109
- STROŠKI KADROV	968	1,150	84	265	320	83
- STROŠKI ENERGETIKE	11,323	11,580	98	150	140	107
- STR.PRAV, RAČ. IN INF. SLUŽ.	8,749	9,100	96	10,355	10,560	98
- STR.VODST, FINANC IN NAB.	12,930	14,270	91	28,896	28,100	103



- STROŠKI PRODAJE	384,608	334,065	115	-384,608	-334,065	115
ODHODKI FINANCIRANJA	19,167	16,220	118	33,072	42,450	78
IZREDNI ODHODKI	788	0	0	1,916		
<b>ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>1,617,717</b>	<b>1,628,078</b>	<b>99</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>CELOTNI DOB. ALI IZGUBA</b>	<b>-85,892</b>	<b>752</b>	<b>-11422</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.

## 5. SKLEP

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja, ki se ukvarja z vrednostnim spremljanjem in proučevanjem vseh poslovnih dogodkov, ki se zgodijo v nekem podjetju. Vse to spremljanje in proučevanje je potrebno za oskrbo tako notranjih kot zunanjih uporabnikov s kakovostnimi informacijami, ki jih ti potrebujejo za svoje odločitve. Računovodske informacije so tiste, ki zadevajo vrednostno izražene poslovne dogodke in jih mora računovodstvo zagotoviti ob najmanjših mogočih stroških. To je tudi eden od razlogov, da se mora računovodstvo osredotočiti na ustrezne informacije, torej na tiste, ki so uporabnikom koristne.

Podjetja se medsebojno razlikujejo po svoji velikosti, s tem pa tudi po organiziranosti. Velika podjetja so običajno sestavljena iz več delov, ki so lahko poslovno in organizacijsko zaključene celote s svojimi odgovornimi vodji, ki so pooblaščen za sprejemanje odločitev, s katerimi vplivajo na poslovanje takšnega dela podjetja in mnogokrat tudi na njihov poslovni izid. V takšnih podjetjih se odgovornost za poslovanje porazdeli med poslovodje posameznih poslovnoizidnih enot, ki pa morajo imeti ustrezne možnosti in pristojnosti, da odločajo o zadevah, ki vplivajo na stroške in prihodke njihovih poslovnoizidnih enot.

Primer takšnega podjetja je tudi podjetje KLI Logatec, d. d., ki sem ga preučila v svojem diplomskem delu. Omenjeno podjetje ima v svoji sestavi tri poslovnoizidne enote. Poslovnoizidni enoti 04 – Stoli in 05 – Okna proizvajata in prodajata proizvode zunaj podjetja, medtem ko je osnovna naloga poslovnoizidne enote 03 – Prizma oskrba drugih dveh enot s polizdelki. Za te tri enote se ugotavlja poslovni izid oziroma prispevek vsake posamezne enote k skupnemu poslovnemu izidu podjetja kot celote. V posebnih enotah so organizirane pomožne dejavnosti vzdrževanja in stranke dejavnosti dajanja najema poslovnih sredstev. Upravne, prodajne in nakupne dejavnosti so organizirane v dveh posebnih enotah.

Podjetje izdeluje mesečno tako imenovani notranji obračun, katerega osnova je bilanca uspeha podjetja kot celote, ki se izdeluje v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi. Takšen notranji obračun se sestavlja izven poslovnih knjig, saj vključuje tudi interne prodaje ter razporejanje splošnih stroškov na poslovnoizidne enote.

Notranji obračun služi v podjetju za lažje obvladovanje in nadziranje doseženih prihodkov in stroškov oziroma odhodkov poslovanja celotnega podjetja. V podjetju se zavedajo, da vodja posamezne poslovnoizidne enote ne more biti povsem odgovoren za v notranjem obračunu izračunan poslovni izid enote. Vendar so koeficienti dodatka splošnih stroškov oziroma ključni določeni iz osnov, na katere te

odgovorni vodje lahko vplivajo in s tem posredno tudi na velikost določenega splošnega stroška, ki se razporeja po tem ključu. Takšen primer so na primer zaloge materiala, nedokončane proizvodnje in gotovih izdelkov ter terjatve, ki so osnova za razporeditev stroškov financiranja.

## 6. LITERATURA

1. Anthony R., Dearden J., Bedford N.: Management Control Systems. Homewood: Irwin, 1989. str. 191-237.
2. Hieng Romana et al.: Izkaz uspeha. Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2000, 2-3, str. 143-243
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: Prilagajanje računovodstva novim okoliščinam poslovanja slovenskih podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 1996, str. 5-24.
5. Hočevar Marko: Upravljalne računovodske informacije za poslovodsko odločanje v slovenskih podjetjih. Gradivo za seminar: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko odločanje, Ljubljana: CISEF, 1996a. 15 str.
6. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana: 2001, 7, str. 9-29.
7. Koletnik Franc: Stroškovno računovodstvo nekdanje in danes. Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 1993, 12, str. 84-109.
8. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
9. Lozej Marko: Obračun stroškov in uspeha po enotah in nosilcih. Ljubljana: ZOP - Zavod za organizacijo poslovanja Ljubljana, 1988, str. 115-134.
10. Lozej Marko: Metodika sestavljanja predračunov in obračunov po poslovnoizidnih enotah podjetja. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 1996, str. 79-93.
11. Melavc Dane: Organiziranje poslovnoizidnih središč in računovodstvo. Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana: 1990, 8, str. 5-13.

12. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana: 2000, 2-3, str. 9-31.
13. Shillinglaw G.: Divisional Reporting and Transfer Pricing. New York, Management Accountants Handbook, John Wiley & Sons: 1992, str. 6-19.
14. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
15. Turk Ivan: Upravljeni vidik računovodstva. 3., predelana izdaja. Maribor: Založba Obzorja, 1984. 431 str.
16. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. II., dopolnjena izdaja. Maribor: Založba Obzorja, 1985. 449 str.
17. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revijo, 1999. 620 str.

## **7. VIRI**

1. Interni podatki podjetja KLI Logatec za leto 2000.
2. Poslovni načrt podjetja KLI Logatec za leto 2000.
3. Poslovno poročilo podjetja KLI Logatec za leto 2000.