

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

**PREDLOG MODELA NOVE DELITVE STROŠKOVNIH MEST
IN NADGRADNJA INFORMACIJSKEGA SISTEMA
V PODJETJU D U M I D A d.o.o.**

Študentka: Silva Vogrinec

Način študija: izredni

Št. indeksa: 11190122446

Program: računovodja

Mentor: dr. Vlasta Črčinovič-Krofič

Maribor, oktober 2008

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah UL št. 16/2007 (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

V Mariboru, 06. 10. 2008

.....
podpis študenta

ZAHVALA

V življenju so stvari in so dejanja, ki jih znamo in zmoremo sami. Velikokrat pa zanje potrebujemo pomoč, nasvet, vzpodbudo ...

V času svojega študija sem imela ob sebi ljudi, ki so mi bili v oporo, tako finančno, kot strokovno, predvsem pa moralno. Zato bi se ob tej priložnosti želela zahvaliti vsem, ki ste mi v času študija stali ob strani.

Moja diploma ne bi imela takšnega naslova, če ne bi bilo vas – vodstva in sodelavcev družbe DUMIDA d.o.o., kjer sem zaposlena, saj ste mi pri študiju pomagali in me razumeli. Prisrčna hvala tudi bivšemu direktorju g. Miodragu Zdravkoviču, ki je veliko pripomogel k temu, da sem dosegla enega izmed pomembnih ciljev v življenju.

Zahvaljujem se kolektivu Višje strokovne šole Academia za kvalitetno izobraževanje ter mentorici dr. Vlasti Črčinovič-Krofič za strokovno pomoč, usmerjanje in vzpodbudne besede pri izdelavi diplomske naloge.

Hvala profesorici Katji Meško za lektoriranje diplomske naloge in odpravo vseh nenamernih slovničnih napak.

Zahvala gre tudi vsem mojim prijateljem, sošolkam in sošolcem za vse vzpodbudne, prijetne in zabavne trenutke.

Nenazadnje pa hvala tudi mojim domačim. Predvsem pa hvala tebi Alen, ker sem ti lahko zaupala, saj si v času mojega študija pokazal veliko samostojnosti, strpnosti, razumevanja in vedrine v želji, da bi jaz zdržala ter dosegla to, kar sem želela.

Z vami mi je bilo veliko lažje. Hvala.

POVZETEK

V diplomskem delu se ukvarjam z oblikovanjem stroškovnih mest, o katerih sem podatke pridobila v družbi, kjer sem zaposlena.

Diplomsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in praktičnega dela. V teoretičnem so iz strokovne literature povzeti opisi posameznih elementov računovodstva, v praktičnem delu pa sem skušala na podlagi novih znanj in praktičnih izkušenj v računovodstvu prikazati spremljanje stroškov in poslovanje družbe na primeru predloga novega modela delitve stroškovnih mest, ki bi pomenil nadgradnjo informacijskega sistema in pripomogel k poenostavitvi zajemanja podatkov za rutinska poročila, ki služijo notranjim pa tudi določenim zunanjim uporabnikom. Vsi vrednostni podatki so zajeti iz letnega poročila družbe in iz bruto bilance za leto 2007.

Kot osnovno vodilo diplomskega dela izpostavljam dejstvo, da je obvladovanje stroškov eden ključnih elementov za uspešno poslovanje vsakega poslovnega sistema. Temeljiti mora na sistematični analizi stroškov, ki omogoča celovit pregled nad povzročitelji oz. nosilci stroškov poslovnih procesov. Ob tem se pojavi vprašanje oz. izziv, kako spremljati in analizirati stroške ter iskati rešitve za njihovo učinkovito zmanjševanje.

KLJUČNE BESEDE: poslovni sistem, stroškovno računovodstvo, poslovodno računovodstvo, stroški, stroškovno mesto, poslovni učinki, podatek, informacija, poročilo, analiziranje.

A B S T R A C T

In my diploma work I'm focusing on the creation of cost centers, for which I obtained data from the company I work for.

The diploma work is composed from a theoretical part where there are summaries of different accounting elements that are taken out from scholarly literature.

In the practical part I tried to show, on the base of new expertise and practical experiences in accounting, how costs and business operation are being recorded in case of the proposal for a new model for partitioning of cost centers, which would be an upgrade of the existing informational system and would help with the simplification of data capturing for routine reports, which are used by internal and some external users. All valued data was taken out of the company's annual report and balance sheet from 2007.

As the main guideline I would like to point out the fact, that controlling costs is one of the key elements for a successful management of every business system. It has to be based on a systematical analysis of costs, which provides a complete overlook over the creators and bearers of costs from business processes. This raises the questions or better said a challenge, how to keep record and analyze the costs and look to for different ways for their reduction.

KEY WORDS: business system, cost accounting, management accounting, costs, costs center, business effect, data, information, report, analysis.

K a z a l o vsebine:

1. U V O D	9
1.1. Predgovor	9
1.2. Opredelitev področja in opis obravnavane	9
1.3. Namen, cilji in osnovne trditve.....	10
1.4. Predpostavke in omejitve.....	12
1.5. Uporabljene metode raziskovanja	13
2. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA	15
2.1. Informacije in poročila	15
2.2. Stroškovno in poslovodno računovodstvo.....	16
2.3. Stroški.....	17
2.3.1. <i>Pojem in pomen</i>	17
2.3.2. <i>Delitev stroškov</i>	17
2.3.3. <i>Proučevalne vrste stroškov</i>	18
2.4. Način povezovanja stroškov s poslovnimi učinki	19
2.4.1. <i>Vrednotenje poslovnih učinkov</i>	19
2.4.2. <i>Odhodki</i>	20
2.4.3. <i>Stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih</i>	21
2.4.3.1. <i>Stroškovno mesto</i>	21
2.4.3.2. <i>Stroškovni nosilec</i>	22
2.4.4. <i>Pojmovanje lastne cene</i>	22
3. TEHNIKA RAZPOREJANJA STROŠKOV	24
3.1. Razporejanje stroškov.....	24
3.2. Prenos stroškov.....	24
3.2.1. <i>Prenašanje stroškov s splošnih stroškovnih mest</i>	25
3.2.2. <i>Prenašanje stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti</i>	25
3.2.3. <i>Metode obračunavanja notranjih poslovnih učinkov</i>	26
4. PREDSTAVITEV PODJETJA IN OBSTOJEČEGA NAČINA SPREMLJANJA STROŠKOV V DRUŽBI DUMIDA.....	28
4.1. Splošno o podjetju	28
4.2. Organiziranje poslovnih procesov in organizacijska ureditev v družbi	31
4.3. Sedanje stanje na področju spremljanja poslovanja	32
4.3.1. <i>Področja poslovanja po organizacijskih enotah</i>	32
4.3.2. <i>Evidentiranje in prenos stroškov v poslovne odhodke</i>	32
4.3.3. <i>Načrtovanje, spremljanje in proučevanje stroškov, prihodkov ter informacije o poslovnem izidu</i>	34
4.3.3.1. <i>Načrtovanje</i>	34
4.3.3.2. <i>Spremljanje in proučevanje (analiziranje)</i>	35
4.3.3.3. <i>Informacije o poslovnem izidu</i>	36
4.4. Prednosti in slabosti obstoječega sistema.....	37
4.5. Pomen posodobitve stroškovnih mest	37
5. UVEDBA NOVEGA SISTEMA STROŠKOVNIH MEST IN INFORMACIJE ZA NADZIRANJE	40
5.1. Izbira primerne modula stroškovnih mest	40
5.1.1. <i>Šifrant stroškovnih mest</i>	41
5.1.2. <i>Proces spremljanja stroškov</i>	43
5.2. Zajemanje, spremljanje in nadzor stroškov	44
5.2.1. <i>Neposredni stroški materiala in storitev</i>	44
5.2.2. <i>Neposredni stroški amortizacije in stroški izdelavnih plač</i>	45

5.2.3. Posredni stroški poslovanja	46
5.2.4. Ključi za delitev posrednih stroškov	46
5.3. Informacije o poslovnem izidu po stroškovnih mestih.....	49
5.3.1. Izkaz poslovnega izida za družbo DUMIDA d.o.o.	49
5.3.2. Prikaz prihodkov iz poslovanja	51
5.3.3. Prikaz stroškov po stroškovnih mestih.....	52
5.3.4. Poslovni odhodki	56
5.3.5. Ugotavljanje poslovnega izida po stroškovnih mestih	57
5.4. Prenos podatkov v poslovne analize in zagotavljanje podatkov za posamezne uporabnike	60
5.4.1. Računovodska poročila	60
5.4.2. Rutinska poročila za potrebe družbe	61
5.5. Nadgradnja informacijskega sistema.....	62
6. SKLEP	63
7. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI.....	66
7.1. Literatura	66
7.2. Viri.....	66

K a z a l o s l i k:

Slika 1:	<i>Razmerja med stroški in izdatki</i> (Turk, Melavc, Korošec, 2004 str. 75)	17
Slika 2:	<i>Razmerja med odhodki in stroški</i> (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 92)	20
Slika 3:	<i>Nujne sestavine kalkulacije lastne cene</i> (Koletnik, 2004, str. 215)	23
Slika 4:	<i>Obračun notranjih poslovnih učinkov neodvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti</i> (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 228)	26
Slika 5:	<i>Obračun notranjih poslovnih učinkov enostransko odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti</i> (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 230)	27
Slika 6:	<i>Obračun notranjih poslovnih učinkov vzajemno odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti</i> (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 231)	27
Slika 7:	<i>Grafični prikaz notranje organizacije podjetja – organigram 31.12.2007</i> (interni akti DUMIDA)	31
Slika 8:	<i>Šifrant stroškovnih mest</i> (Koletnik, 2004, str. 190)	41
Slika 9:	<i>Proces spremljanja stroškov po stroškovnih mestih</i> (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 287)	44

K a z a l o p r e g l e d n i c:

Preglednica 1:	<i>Rezultat poslovanja po področjih</i> (Letno poročilo DUMIDA 2007, str. 8)..	36
Preglednica 2:	<i>Šifrant stroškovnih mest DUMIDA</i> (lastno gradivo)	42
Preglednica 3:	<i>Koeficienti dodatka splošnih stroškov SM 9*</i> (lastno gradivo)	48
Preglednica 4:	<i>Izkaz poslovnega izida 2007</i> (Zaključni račun DUMIDA 2007)	49
Preglednica 5:	<i>Prikaz stroškov po funkcionalnih skupinah</i> (Zaključni račun DUMIDA 2007)	50
Preglednica 6:	<i>Prikaz prihodkov po področjih poslovanja</i> (lastno gradivo, povzeto po internem gradivu družbe DUMIDA)	51
Preglednica 7:	<i>Stroški po ključu</i> (lastno gradivo)	53
Preglednica 8:	<i>Stroški po stroškovnih mestih</i> (lastno gradivo)	54
Preglednica 9:	<i>Odhodki iz poslovanja po stroškovnih mestih</i> (lastno gradivo)	55
Preglednica 10:	<i>Poslovni odhodki</i> (lastno gradivo)	56
Preglednica 11:	<i>Poslovni izid po stroškovnih mestih</i> (lastno gradivo)	58
Preglednica 12:	<i>Rezultat iz poslovanja po dejavnostih</i> (lastno gradivo)	59

K a z a l o g r a f o v:

Graf 1:	<i>Graf poslovnih prihodkov in odhodkov</i> (lastno gradivo)	59
Graf 2:	<i>Graf velikosti poslovnega izida</i> (lastno gradivo)	60

1. UVOD

1.1. Predgovor

»Ne preživijo najmočnejši, niti najbolj inteligentni, ampak tisti, ki so najbolj dovzetni za spremembe.«

Charles Darwin

Vsako sistematično delovanje je potrebno spremljati in kontrolirati zaradi možnosti sprotnega reagiranja na dnevne spremembe tržnih dogajanj. Z drugimi besedami, v vsakem podjetju je potrebno spremljati izvajanje odločitev, ugotavljati pozitivne ali negativne odmike in na tej osnovi po potrebi spreminjati poslovne odločitve ali jih postavljati povsem na novo. Premnogi pozabljajo, da je učinkovita kontrola eden od pomembnih elementov uspešnega poslovanja, saj lahko bistveno pripomore h kvalitetnejšim poslovnim rezultatom.

1.2. Opredelitev področja in opis obravnavane

V diplomski nalogi je predstavljen predlog modela nove delitve stroškovnih mest in nadgradnje informacijskega sistema v podjetju DUMIDA d.o.o., Spodnje Dobrenje 42A, iz Pesnice pri Mariboru (v nadaljevanju DUMIDA), kjer sem zaposlena.

S pomočjo uporabljene literature in novih znanj, ki sem jih pridobila v času šolanja na VSŠ Academia, so v nalogi povzeti teorija in praktični primeri, ki se nanašajo na tematiko stroškovnih mest obravnavanega podjetja.

Podjetje, kjer sem zaposlena, je v zadnjem času doživelo kar nekaj pomembnih sprememb in s tem posledično tudi novih zahtev po spremljanju in analiziranju poslovanja. Družba namenja veliko pozornosti obvladovanju splošnih stroškov. S posodobitvami informacijskega sistema skušamo najti ustrezen način spremljanja proizvodjalnih in splošnih stroškov ter njihovo razdeljevanje po stroškovnih mestih glede na področja posameznih aktivnosti. V obdobju

poslovanja družbe tej problematiki nismo nikoli posvetili dovolj pozornosti, da bi našli koncept spremljanja stroškov, ki bi poenostavil pot in ugodil vsem analizam.

Zaradi zamenjave lastništva in vodstva so se pojavile nove zahteve po boljše spremljanju stroškov in prihodkov in s tem tudi dobička posameznih programov. Posledica širitve dejavnosti je uvedba dodatnih stroškovnih mest (organizacijske enote – profitni centri) in zahteve po spremljanju učinkovitosti in uspešnosti novega ter obstoječega poslovanja. Zaradi zahtev lastnikov in principala Iveco je potrebno zagotoviti način spremljanja prihodkov in stroškov oz. odhodkov na čim bolj učinkovit način, ki bo zadovoljil potrebam poslovnih analiz za vse uporabnike.

Z ozirom na zahteve prejšnjega vodstva oz. lastnikov smo v računovodstvu poslovanje spremljali po posameznih segmentih poslovanja. Zanimali so nas predvsem prihodki in nastale bruto razlike v ceni, ki so predstavljale razliko med prihodki ter proizvodnimi stroški materiala in zunanjih storitev. Zaradi novo nastale situacije pa je družba primorana razmišljati o posodobitvi že v preteklosti uvedenih stroškovnih nosilcev (praviloma stroškovnih mest), ki so predstavljali posamezne dele poslovanja, npr.: prodaje tovornih vozil, poprodaje – servisa in rezervnih delov, tehničnih pregledov ter uprave.

V dogovoru z vodstvom oz. upravo družbe sem se odločila, da bom za diplomsko nalogo izbrala tematiko uvedbe oz. prenove stroškovnih mest. Proučevanje in rešitve navedene tematike bi družba lahko koristno uporabila pri načinu planiranja, spremljanja in analiziranja poslovanja oz. poslovnih rezultatov po posameznih segmentih prodaje.

1.3. Namen, cilji in osnovne trditve

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

Namen diplomske naloge je opisati problematiko obračunavanja stroškov po stroškovnih mestih na konkretnem primeru iz podjetniške prakse. Skušala bom opisati, na kakšen način se

s tem spopadamo v podjetju DUMIDA, katere so prednosti in slabosti že uporabljene metode ter podati svoje mnenje in predloge za primernejše obračunavanje.

V diplomski nalogi so zapisani pogledi, ugotovitve in rešitve, ki bi jih vodstvo družbe DUMIDA lahko upoštevalo pri svojem delu, pri planiranju in kasneje pri spremljanju in analiziranju poslovanja. Obenem pa naj bi diplomska naloga zadostila zahtevam samostojne strokovne obdelave tematike, v kateri je prikazano teoretično in praktično znanje.

Cilj diplomske naloge je izdelati predlog spremljanja vseh stroškov – proizvodjalnih in predvsem neproizvodjalnih (splošnih) – po stroškovnih mestih odgovornosti v okviru računovodstva, ki bo odgovornim osebam zagotavljalo takoj po nastanku dogodka uporabne informacije

Del teh informacij mora priskrbeti tudi sistem spremljanja stroškov, zato ni vseeno, kakšen sistem podjetje izbere. Razlike med posameznimi sistemi so bistvene, njihovo uvajanje je različno težavno in povzroča različne stroške, pridobljene informacije pa se razlikujejo tako po podrobnosti, količini, zanesljivosti kot tudi pravočasnosti.

Teoretična izhodišča in rezultati praktičnega dela bodo družbi DUMIDA omogočali lažjo ocenitev pozitivnih učinkov ter stroškov uvedbe sodobnega sistema spremljanja stroškov v njeno poslovanje. Prav tako bo ta naloga v določeni meri olajšala in opredelila potrebna izhodišča ter del konkretnih postopkov in zahtev tehnološko-informacijske narave, potrebnih za uvedbo takšnega sistema.

Želim, da bi način spremljanja splošnih stroškov spremenili in s tem imeli orodje, s katerim bomo lahko terjali odgovornost od tistih, ki morajo za stroške resnično odgovarjati. Obenem pa bi družbi nov način spremljanja stroškov omogočal lažji pristop k izdelavi poročil za uporabnike, ki ta poročila potrebujejo.

Kot **osnovno trditev** diplomske naloge izpostavljam dejstvo, da je obvladovanje stroškov eden izmed ključnih elementov za uspešno poslovanje gospodarskih subjektov. Temeljiti mora na sistematični analizi stroškov, ki omogoča celovit pregled nad povzročitelji oz. nosilci stroškov poslovnih procesov. Ob tem se pojavi vprašanje oz. izziv, kako spremljati in analizirati stroške ter iskati rešitve za njihovo učinkovito zmanjševanje.

Glede na to, da so stroški v podjetjih vedno problem, je potrebno ljudem dati ne samo nalogo, da za stroške odgovarjajo in jih spremljajo, ampak tudi zadovoljstvo, da so udeleženi pri vodenju in odločanju, četudi na nižji ravni. S tem jih motiviramo, da so uspešnejši pri svojem delu, to pa je pozitivno zanje in za podjetje. Zaposlenim je potrebno omogočiti, da so prisotni pri planiranju, ustvarjanju in nadziranju stroškov, to pa pomeni, da so na nek način udeleženi tudi pri vodenju in odločanju.

Želim, da v podjetju tudi sama pripomorem k učinkovitejšemu spremljanju stroškov, ki bo hkrati hitrejša in uspešnejša.

Razvojne možnosti družbe DUMIDA so velike, tako kot tudi cilji znotraj podjetja, vendar pa mora podjetje, ki želi sodelovati in ponujati na sodobnem globalnem trgu, po mojem mnenju, imeti tudi dobro zasnovan sistem spremljanja stroškov. Sodobni informacijsko naravnani trg narekuje visoko stopnjo prilagajanja podjetja, tako v smislu tehničnih in tehnoloških značilnosti izdelave, kot tudi v raznolikosti in prilagodljivosti ponudbe. Za obvladovanje poslovanja v takšnem podjetju pa so potrebne zelo podrobne, zanesljive in pravočasne informacije.

1.4. Predpostavke in omejitve

Predpostavke:

- računovodstvo je osrednji del informacijskega sistema v vsakem podjetju,
- računovodstvo posreduje informacije o načrtovanem in uresničenem ter odmike med njimi,
- informacije so uporabne le, če so zanesljive, pravočasne, lahko dostopne in pomembne,
- poleg računovodskih informacij so za nadziranje potrebne tudi dopolnilne informacije,
- v družbi DUMIDA je smiselno spremeniti način spremljanja splošnih stroškov glede na posamezna področja poslovanja.

Omejitve:

Spremljanje splošnih stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti v podjetju bom prikazala za leto 2007, in sicer po posameznih organizacijskih enotah trženja na način, kot je bil določen s strani posloводства in je v praksi tekel do sedaj. Isti podatki bodo obdelani tudi po

predlogu novega modela, ki je predlagan v diplomski nalogi. S spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih pridemo do informacij hitreje, vsekakor pa je takšen način oblikovanja informacije prijaznejši do uporabnikov. Menim, da obdelovanje podatkov za več let ni smiselno, saj bo rezultat sprememb v sistemu zajemanja stroškov viden na podatkih enega leta.

Literature in virov za raziskavo je dovolj, so lahko dostopni in številni. S samim problemom spremljanja stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti in poročanjem o njih se dnevno ukvarjam, zato sem ob soglasju vodstva lahko uporabila želene podatke in jih prenesla v raziskovalni del naloge. Omejitve pri diplomski nalogi so se pojavile pri analitičnih podatkih, ki jih pri izdelavi naloge nisem mogla uporabiti zaradi varovanja poslovne skrivnosti družbe.

1.5. Uporabljene metode raziskovanja

Predvidene metode dela, uporabljene pri izdelavi diplomske naloge, temeljijo predvsem na proučevanju metode ugotavljanja stroškov aktivnosti poslovnega procesa, ki omogoča oceno stroškov posameznih aktivnosti.

Pri izbiri metodološkega dela sem se naslanjala predvsem na strokovno literaturo domačih in delno tudi tujih avtorjev ter na vire, prispevke in članke z najnovejšimi spoznanji s področja uvajanja in upravljanja metode ugotavljanja stroškov aktivnosti.

Pri izdelavi diplomske naloge sem uporabila poslovno raziskavo, ki je statična, saj ugotavlja odvisnost med ekonomskimi pojavi (načrtovano – uresničeno) v obdobju enega leta ter opredeljevanje stroškov na primeru konkretnega podjetja za določeno obdobje.

V raziskovanju teoretičnega dela je uporabljen opisovalni oz. deskriptivni pristop in sledeči metodi:

- Metoda kompilacije, ki je postopek povzemanja opazovanj, spoznanj, stališč, sklepov in rezultatov drugih avtorjev; metoda je uporabljena predvsem v poglavju 2, ki se nanaša na teorijo v zvezi s stroški in je povzeta po strokovni literaturi.
- Metoda komparacije, ki je postopek primerjanja enakih ali podobnih dejstev, pojavov, procesov in odnosov, do katerih smo prišli s paberkovanjem in / ali kompiliranjem;

metoda je uporabljena v poglavju 5; med seboj se primerjata teorija iz strokovne literature in posnetek dejanskega stanja v računovodstvu.

V praktičnem delu je uporabljen spoznavni oz. analitični pristop z naslednjimi metodami:

- metodo kvalitativne obdelave podatkov, s katero pojasnjujem razmerja in odvisnosti posameznih postavk stroškov;
- metodo analize, s katero so analizirani preračunani stroški;
- metodo sinteze, s katero sem iz dejstev in rezultatov analize stroškov izpeljala nove ugotovitve in spoznanja.

Analitični pristop z metodami kvalitativne obdelave podatkov, analize in sinteze je uporabljen v poglavju 5, kjer so med seboj primerjani podatki, pridobljeni z novim modelom obračunavanja stroškov; primerjani so podatki med stroški, prihodki in rezultati po dejavnostih poslovanja. Po zaključeni raziskavi bodo znane ugotovitve in spoznanja, na podlagi katerih je nastal tudi predlog za učinkovitejše in uspešnejše spremljanje stroškov.

2. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA

2.1. Informacije in poročila

Za vodenje družbe ter spremljanje poslovnih rezultatov je informacija bistvenega pomena. Zato morajo biti informacije za pravilne poslovne odločitve točne, pravočasne in primerne strukture, kratka kakovostne. Računovodstvo družbe je služba, ki mora biti dobro organizirana, da ima lahko takšne informacije ob vsakem času tudi na razpolago.

Poslovne odločitve so posledica računovodskih informacij, zato morajo biti le-te dobro premišljene; vedeti je potrebno, komu so namenjene in kakšen naj bi bil njihov končni učinek. Za informacije pa velja tudi, da niso potrebne le za sprotno odločanje, temveč tudi za načrtovanje in nadziranje. Pridobimo jih na različne načine, kot so:

- opazovanje,
- neposredno zbiranje ali
- prenašanje.

Namen kateregakoli računovodskega poročila je, da olajša začetno odločitev ali da omogoči nadzor nad kasnejšim dogajanjem in iz njega izvirajočo morebitno popravljalno odločitvijo. Od tega, kdo so uporabniki računovodskih poročil in za kakšne odločitve so pristojni, pa so odvisni vsebina, obseg in pogostost poročil (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 56).

Poudariti je potrebno, da morajo biti računovodska poročila pravočasna in v njih vsebovane informacije resnična podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev. Hitrost dostave in natančnost pa sta v obratnem sorazmerju, zato je koristno ločevati tri stopnje računovodskih poročil:

- začasna (preliminarna) računovodska poročila, ki so sestavljena zelo hitro in so zato še nepopolna,
- dokončna računovodska poročila, ki so sestavljena po tem, ko so vse poglobljene informacije že popolne,
- razčlenjena računovodska poročila, ki so sestavljena še kasneje in vsebujejo razne podrobnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 64).

Z namenom pridobivanja potrebnih informacij družbe vlagajo v informacijsko tehnologijo zelo velika sredstva. Toda večina ravnateljev današnjih informacij ne smatra za boljše od

tistih v preteklosti. Razvita informacijska tehnologija namreč omogoča dostop do bolj ali manj strukturiranih podatkov. Ravnatelji lahko avtomatsko dobijo podatke o vseh vidikih in delih poslovanja. Toda za oblikovanje informacij na osnovi podatkov sta potrebna čas in znanje. Družbe morajo zato pozornost preusmeriti od investiranja k oblikovanju informacij (Davenport, 2000, 5–9).

Kakovost in primernost informacij pa sta odvisni tudi od oblikovanja stroškovnih mest, ki so osnova za razporejanje stroškov.

2.2. *Stroškovno in poslovodno računovodstvo*

V svetovni literaturi se stroškovno računovodstvo pogosto povezuje s poslovnim računovodstvom, vendar pa se razlikujeta. V *stroškovnem računovodstvu* na ustaljen način obravnavamo računovodske podatke in oblikujemo računovodske informacije, v *poslovnem računovodstvu* pa se ukvarjamo s projektnim oblikovanjem praviloma enkratnih računovodskih informacij za poslovno odločanje (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 18).

Na kratko lahko iz strokovne literature povzamemo, da se stroškovno računovodstvo ukvarja le s podatki in informacijami na področju poslovanja znotraj sistema, saj so podatki pri ustaljenem obdelovanju zgolj »v zalogi«. Poslovodno računovodstvo je usmerjeno zgolj k odločanju in zagotavlja informacije o notranjem področju poslovanja pa tudi o razmerjih do okolja, saj so za odločanje pomembne tako prve kot druge.

Hočevar pravi (2000, 5–6), da je v družbah glavna ovira pri oblikovanju informacij za odločanje poznavanje problemov ravnateljskega odločanja na eni strani in orodij za reševanje teh problemov na drugi strani. Pri pripravi informacij sodelujejo različni ljudje z različnimi znanji (programerji, informacijski tehnologi, računovodje, analitiki itd.), ki uporabljajo enake ali podobne izraze za določene pojme. Postavljata se dve vprašanji:

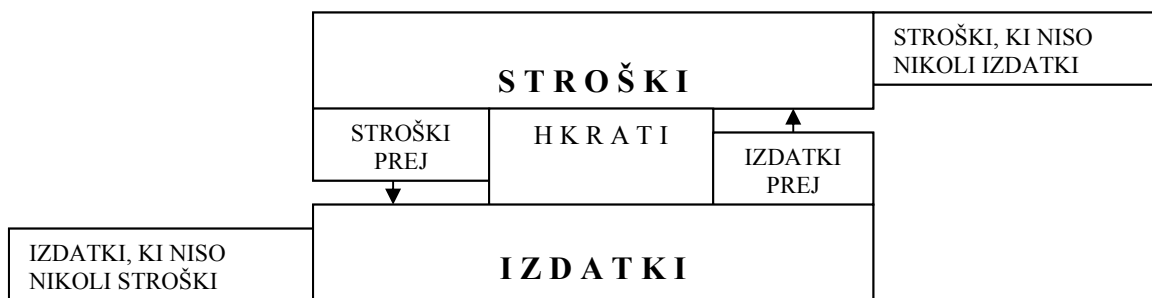
- Ali v družbi poslovodje in oblikovalci informacij nek pojem enako opredeljujejo oz. razumejo?
- Ali se poslovodje in oblikovalci informacij zavedajo, katere informacije so potrebne za rešitev določenega problema?

2.3. Stroški

2.3.1. Pojem in pomen

Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev; v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oz. obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 74).

Običajno govorimo o stroških takrat, kadar nas je določena stvar nekaj stala. Vendar pa stroškov in izdatkov ne moremo vedno enačiti. Ker se v poslovnem procesu prvine obrabljajo in porabljajo, se s tem prenašajo stroški v poslovne učinke. Zaradi priskrbe prvin poslovnega procesa pa nastajajo izdatki, ki so seveda s stroški tesno povezani.



Slika 1: Razmerja med stroški in izdatki

Vir: Turk, Melavc, Korošec, 2004, 75

Da bi dosegli želene poslovne učinke pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ne moremo mimo dobrega poznavanja stroškov. Zato je primerno organizirano stroškovno knjigovodstvo bistvenega pomena v vsakem sistemu poslovanja.

2.3.2. Delitev stroškov

Naravne vrste stroškov izvirajo iz prvin poslovnega procesa. Splošna opredelitev naravnih vrst stroškov je sledeča:

- stroški delovnih sredstev,
- stroški predmetov dela,
- stroški storitev (v širšem smislu),
- stroški dela (v širšem smislu).

To je povsem načelna razvrstitev stroškov, ki pa ni najprikladnejša. Zanimarja namreč dvojje, in sicer:

- nekatere stroške je mogoče uvrščati v več nakazanih vrst,
- nekateri stroški nastajajo zaradi notranjih obračunov v okviru poslovnega sistema in se z istim zneskom v istem razdobju pojavljajo večkrat, čeprav z različnimi nazivi (Turk, Melavc, 1995, 47).

Literatura navaja (Turk, Melavc, 1995, 49), da se v računovodstvu običajno srečujemo z naslednjimi skupinami izvirnih stroškov:

- stroški materiala,
- stroški storitev v ožjem smislu,
- stroški amortizacije,
- stroški dela (stroški plač in dajatev v zvezi s plačami),
- stroški drugih dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida ter
- stroški obresti.

2.3.3. Proučevalne vrste stroškov

Stroške lahko členimo na vrste po najrazličnejših sodilih. V nadaljevanju je omenjenih le nekaj najbolj znanih členitev:

- glede na to, na katero prvino poslovnega procesa se nanašajo potroški, razlikujemo *naravne vrste stroškov* delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile;
- glede na to, katero poslovno področje nalog jih povzroča, obravnavamo *proizvajalne* in *neproizvajalne* stroške nabave, prodaje in splošnih dejavnosti;
- glede na to, ali njihov nastanek lahko neposredno povežemo z določeno vrsto poslovnih učinkov ali pa jih poznamo le v skupnem obsegu za več poslovnih učinkov, ločimo *neposredne* in *posredne* stroške poslovnih učinkov;
- glede na to, ali jih prenašamo v zaloge učinkov ali jih neposredno ob nastanku preoblikujemo v odhodke, razlikujemo *stroške poslovnih učinkov v ožjem pomenu* in *stroške obdobja*;
- glede na to, ali jih opazujemo v tistem delu poslovnega procesa, kjer se najprej pojavijo, ali tam, kamor smo jih zaradi povezanosti procesov že prenesli, razlikujemo *izvirne* in *izpeljane (izvedene)* stroške;
- glede na to, ali se njihov celotni znesek odziva na spremembe v obsegu poslovanja, razlikujemo *stalne (fiksne)* in *spremenljive (variabilne)* stroške.

Zadnja členitev je osrednjega pomena za oblikovanje računovodskih informacij za poslovne odločitve (Turk, Melavc, Korošec, 2004, 83).

2.4. Način povezovanja stroškov s poslovnimi učinki

2.4.1. Vrednotenje poslovnih učinkov

Vrednotenje učinkov je odvisno od *izbranega sistema in metode vrednotenja*, ki se lahko razlikujeta v računovodstvu za zunanje in v računovodstvu za notranje uporabnike informacij. Vrednotimo lahko po *sistemu* dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroškov ter po *metodi* skupnih, proizvodjalnih, spremenljivih ali drugih zoženih stroškov. V sistemu dejanskih stroškov so nam lahko v pomoč tudi načrtovane cene potroškov in načrtovani stroški, pri čemer moramo zagotoviti vpogled v nastale razlike (Koletnik, 2004, 191).

V *trgovinskih organizacijah* se neposredni stroški nanašajo na prodane količine trgovskega blaga. Pri vrednotenju pa lahko uporabljamo tri različne metode vrednotenja zalog blaga, in sicer:

- *metodo povprečnih nabavnih cen*,
 - kjer lahko uporabimo vrednotenje po *metodi drsečih povprečnih nabavnih cen* oz. stroških enote; ob vsakem novem prejemu ugotavljamo povprečno nabavno ceno oz. stroške enote; ali
 - *metodo tehtanih povprečnih nabavnih cen* oz. stroškov enote, kjer povprečno nabavno ceno dobimo tako, da se vsota vrednosti začetne zaloge in vseh prejemov v obdobju deli z vsoto količine v začetni zalogi in vseh prejetih količin v obdobju;
- *metodo fifo*, (prvi v zalogo, prvi iz nje);
- *metodo lifo* (zadnji v zalogo, prvi iz nje); metoda se po SRS 2006 ne uporablja več.

Pri *proizvajalnih organizacijah* je vrednotenje zalog odvisno od tega, kateri stroški se lahko zadržujejo v zalogah polproizvodov in proizvodov. Možnosti vrednotenja zalog proizvodov je več. Če izhajamo iz načelne razporeditve stroškov, lahko vrednotimo zaloge:

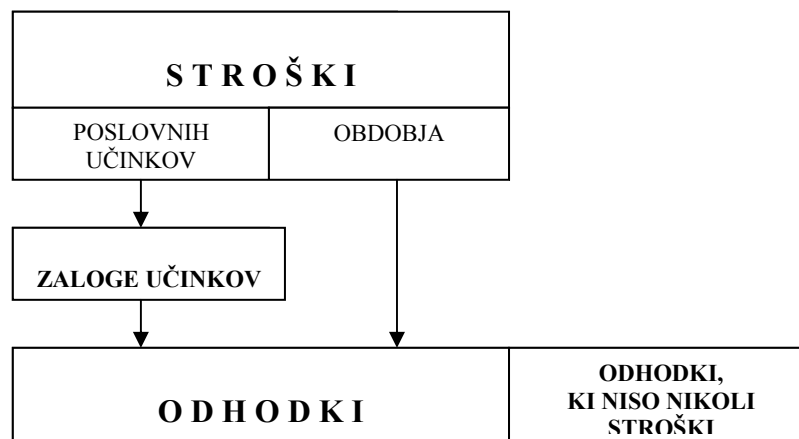
- *po polni lastni ceni*,
- *po proizvodjalnih stroških*,
- *po spremenljivih stroških*,

- **po spremenljivih proizvodjalnih stroških**, kjer so zajeti neposredni stroški materiala, neposredni stroški plač in drugi neposredni stroški ter posredni spremenljivi stroški proizvodjanja (ustvarjanja poslovnih učinkov). V tem primeru se v zalogah ne zadržujejo stalni del posrednih stroškov proizvodjanja ter vsi posredni stroški nakupovanja, prodajanja in splošnih dejavnosti. Vsi drugi stroški, ki niso posebej navedeni, pomenijo odhodke za prodajo že ob svojem nastanku.

Zadnja različica vrednotenja zalog proizvodov načeloma prevladuje.

2.4.2. Odhodki

Odhodki so gospodarsko povezani s stroški. Pri storitvenih in trgovinskih organizacijah so stroški, ki se pojavljajo v določenem obračunskem obdobju, že tedanji redni odhodki, kajti povezani so izključno s prodanimi količinami. Pri proizvodjalnih organizacijah pa se stroški navadno pojavljajo najprej v zvezi s proizvodjanjem in se zato delno ali v celoti najprej povezujejo s poslovnimi učinki in njihovimi zalogami. Del stroškov, ki ga ne vežemo naprej v zalogo poslovnih učinkov, predstavlja stroške obdobja v ožjem pomenu, saj se v istem obdobju, ko nastanejo, preoblikujejo v odhodke ne glede na prodajo poslovnih učinkov. Stroški poslovnih učinkov se preoblikujejo v odhodke v zvezi z zaračunano prodajo, ki je navadno podlaga za opredelitev rednih prihodkov (Turk, Melavc, Korošec, 2004, 92).



Slika 2: Razmerja med odhodki in stroški

Vir: Turk, Melavc, Korošec, 2004, 92

2.4.3. Stroški po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

2.4.3.1. Stroškovno mesto

Turk, Melavc in Korošec (2001, 211) navajajo, da lahko stroškovno mesto opredelimo kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren. Na odločitev in izbiro stroškovnih mest vplivajo velikost, lociranost enot, posebnosti poslovnega procesa ipd.

Stroškovna mesta se uporabljajo predvsem pri:

- finančnem računovodskem poročanju,
- analiziranju dobičkonosnosti in
- določanju cen,
- ocenjevanju dela posameznih poslovodij,
- nagrajevanju in oblikovanju plač ter
- spremljanju gibanja stroškov v mejah predračuna ali postavljenih standardov.

Stroške je vedno mogoče povezovati s tistimi mesti, na katerih so nastali. V tem smislu govorimo o *stroškovnih mestih*. Vendar vsako delovno mesto še ne predstavlja posebnega stroškovnega mesta. Katera delovna mesta je treba obravnavati kot eno samo stroškovno mesto, pa nakazuje namen, zaradi katerega razdelimo poslovni sistem na stroškovna mesta. Ta namen je v naslednjem:

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih,
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, na katerih obstaja zanje odgovornost (Turk, Melavc, Korošec, 2004, 88).

Temeljno stroškovno mesto je proizvodjalno stroškovno mesto ali stroškovno mesto kake druge dejavnosti (lahko stranske ali pomožne), na katerem stroške zbiramo neposredno.

Splošna stroškovna mesta so stroškovna mesta, kamor zbiramo stroške, ki se jih ne da neposredno zbrati na kakšnem stroškovnem mestu in jih kasneje razdelimo na temeljna stroškovna mesta s ključi oziroma s koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna stroškovna mesta so torej le začasna stroškovna mesta.

Proizvajalna stroškovna mesta so organizirana z namenom, da se na njih opravlja proizvodna dejavnost in da se tam zbirajo proizvodni stroški. *Neproizvajalna stroškovna mesta* pa so tista, na katera razdeljujemo neproizvajalne stroške, torej stroške financiranja, nakupa, prodaje in stroške upravljanja.

2.4.3.2. Stroškovni nosilec

Stroškovni nosilci so proizvodi ali storitve, zaradi katerih so stroški nastali in na katere se tudi nanašajo (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 40).

Stroškovni nosilec, natančno je opredeljen s standardom SRS 16.21. h, je računovodski pojem za posamezne vrste ali skupine proizvodov, odvisno od vrste proizvodnje. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obdobja (pri množinski dejavnosti) oziroma serija poslovnih učinkov (serijska dejavnost), posamezni poslovni učinek ali del poslovnega učinka (posamična dejavnost).

Pri poslovnih učinkih kot stroškovnih nosilcih pa je potrebno razlikovati:

- poslovne učinke, ki še ne zapuščajo poslovnega procesa organizacije (začasni stroškovni nosilci),
- poslovne učinke, ki so namenjeni prodaji (končni stroškovni nosilci) in zbirajo vse izvirne in morebitne izpeljane stroške.

2.4.4. Pojmovanje lastne cene

Če vse stroške, ki so nastali v nekem obdobju, razen tistih, ki bremenijo kupljene količine materiala in osnovna sredstva ali pa so začasno razmejeni, obračunamo s tedanjimi poslovnimi učinki, govorimo o njihovi lastni ceni.

Skrajno poenostavljena sestava lastne cene poslovnega učinka je razdeljena na 4 dele:

- neposredne stroške materiala, storitev in amortizacije,
- neposredne stroške dela,
- posredne stroške ustvarjanja učinkov (v proizvodnih organizacijah t.i. posredne proizvodne stroške)
- posredne stroške nakupa, prodaje, financiranja in splošnih dejavnosti.

Neposredni stroški materiala, storitev, amortizacije in neposredni stroški dela so tisti, ki jih lahko v trenutku nastanka povezujemo z nastajajočim poslovnim učinkom.

Posredni stroški pa nastajajo zaradi pomožnih opravil pri procesu in jih praviloma ne moremo že ob nastanku zajeti po poslovnih učinkih. Posredni stroški so sestavljeni iz izvirmih stroškov in izpeljanih (preneseni) stroškov pomožnih stroškovnih mest. Sem sodijo stroški nakupa, prodaje, financiranja in splošnih dejavnosti in se pojavljajo zunaj osrednjega poslovnega procesa neke organizacije.

Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja *kalkulacija stroškov z dodatki*, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih (SRS 2006, pravilo 16.30).

NAROČILNA (INDIVIDUALNA) DEJAVNOST	PROCESNA (SERIJSKA) DEJAVNOST	TRGOVINSKA DEJAVNOST
a) neposredni stroški materiala	a) neposredni stroški materiala	a) nabavna vrednost trgovskega blaga
b) neposredni str. dela	b) stroški predelave in prodaje	b) stroški trgovanja
c) drugi neposredni stroški		
č) posredni proizvodni stroški		
d) posredni stroški nabave		
e) posredni stroški uprave		
f) posredni stroški prodaje		
g) posredni stroški obresti		
h) neposredni stroški prodaje		

Slika 3: Nujne sestavine kalkulacije lastne cene

Vir: Koletnik, 2004, 215

- ✚ Pri vrednotenju poslovnih učinkov po *zoženi lastni ceni* je treba iz kalkulacije izključiti sestavini g) in h).
- ✚ Pri vrednotenju poslovnih učinkov po *proizvajalnih stroških* je treba izključiti sestavine od d) do h).
- ✚ Pri vrednotenju poslovnih učinkov po *spremenljivih stroških* je treba izključiti stalni del sestavin od č) do g), zanemari pa se tudi sestavina h), če se na ta način ugotavlja vrednost obstoječih zalog.

Pri določenih poslovnih odločitvah lahko v kalkulacijo kot sestavino vključimo še oportunitetne (okoljske) ali kakšne druge stroške, ki iz poslovnih evidenc niso razvidni. *Oportunitetni strošek* je vrednost različice, ki je nismo izbrali; to je lahko korist, ki jo žrtvujemo, ali donos, ki se mu odpovemo (Koletnik, 2004, 215).

3. TEHNIKA RAZPOREJANJA STROŠKOV

Vodstvo vsakega podjetja samostojno izbere vrsto in obseg stroškovnih mest. S tem omogoči pravilno in pravično ugotavljanje stroškov po mestih ter začasnih in končnih stroškovnih nosilcih, obenem pa tudi popolnejši obračun in nadzor poslovanja. Vsi procesi ne potekajo istočasno in enakomerno, zato vsa stroškovna mesta in njihovi stroški niso vselej vključeni v vse procese ustvarjanja poslovnih učinkov.

3.1. Razporejanje stroškov

Čim več stroškov zajamemo neposredno na temeljna stroškovna mesta in čim bolj kot imamo natančne podlage za razporejanje preostalih stroškov, tem bolj pravilen obračun stroškov poslovnih učinkov lahko pričakujemo. Ker morajo biti popolnoma vsi stroški razporejeni na stroškovna mesta, nam splošna stroškovna mesta načeloma služijo kot »izhod v sili«. Da imamo kar najmanj težav z razporejanjem stroškov iz splošnih stroškovnih mest, težimo k čim manjšemu številu teh mest in skušamo nanje razporediti čim manj stroškov.

Med neposredne stroške temeljnih stroškovnih mest štejemo:

- neposredne stroške materiala in storitev,
- neposredne stroške plač in
- druge neposredne stroške (npr. amortizacija)

Stroški, ki jih razporejamo, so lahko:

- stroški, ki jih je mogoče razporediti na temeljna stroškovna mesta na podlagi stvarnih meril;
- stroški, ki jih je mogoče razporediti na temeljna stroškovna mesta po dogovorjenih podlagah za razporejanje, ki pa morajo biti v vzročni povezavi s samimi stroški.

3.2. Prenos stroškov

Ko so stroški razporejeni po stroškovnih mestih, vidimo stroške posameznega stroškovnega mesta. Za ugotavljanje stroškov stroškovnih nosilcev pa je potrebno vse stroške povezati z osnovno (glavno) dejavnostjo, pa tudi s stransko in pomožno dejavnostjo. To pomeni, da je potrebno prenesti stroške s splošnih stroškovnih mest na temeljna stroškovna mesta, nato pa

še stroške s stroškovnih mest pomožne dejavnosti na temeljna stroškovna mesta osnovne oz. stranske, nakupne, prodajne in splošnih dejavnosti.

3.2.1. Prenašanje stroškov s splošnih stroškovnih mest

Pri prenašanju stroškov s splošnih stroškovnih mest je potrebno upoštevati naslednje pravilo (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 225): stroške s splošnega stroškovnega mesta prenašamo na druga stroškovna mesta skladno s storitvami, ki jih opravlja zanje. Pri prenašanju stroškov na posamezna stroškovna mesta je potrebno najprej prenesti stroške s splošnih stroškovnih mest na ustrezna temeljna stroškovna mesta. Poenostavljeno lahko takšne stroške prenesemo v sorazmerju s tamkajšnjimi plačami, izdelovalnimi urami ali po kakšnem drugem merilu. Vsekakor je potrebno izračunati količnike dodatka. Splošna stroškovna mesta se pojavljajo tako v osnovnih dejavnostih kakor tudi v pomožnih, stranskih, nakupnih, prodajnih in splošnih dejavnostih.

Zajemanje stroškov po temeljnih knjigovodskih listinah mora biti takšno, da že v samem začetku omogoča v čim večji meri razporediti izvirne in z njimi izenačene stroške na temeljna stroškovna mesta. To pomeni, da stroške, ki bi jih drugače razporedili na splošno stroškovno mesto, skušamo na osnovi izhodiščnih knjigovodskih listin že takoj razporediti na temeljna stroškovna mesta. Na splošnih stroškovnih mestih naj bi torej ostajali zgolj: plače vodstvenega osebja, stroški pisarniškega materiala in storitev ter tudi stroški amortizacije tamkajšnjih osnovnih sredstev (Berlič, 2003, 6).

3.2.2. Prenašanje stroškov s temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Pomožna dejavnost je opredeljena kot tista dejavnost, ki pomaga vsem drugim dejavnostim, zlasti pa osnovni dejavnosti, ki brez nje ne bi bila izvedljiva ali pa bi bil njen potek precej otežen. Torej poslovni učinki temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti nastopajo kot prvine procesov na stroškovnih mestih osnovne in stranske dejavnosti ter tudi neproizvajalnih dejavnosti. Z njegovimi poslovnimi učinki so seveda povezani stroški, ki jih je treba na temeljnih stroškovnih mestih teh dejavnosti obravnavati kot izpeljane stroške (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 226).

Ker se stroškovna mesta med seboj lahko povezujejo – dajejo posamezne poslovne učinke eden drugemu – je prenašanje stroškov lahko precej komplicirano.

3.2.3. Metode obračunavanja notranjih poslovnih učinkov

Za razporeditev stroškov pomožnih dejavnosti lahko uporabimo različne metode prenašanja stroškov, v pomoč pa so nam razdelilniki stroškov glede na dejavnost. Pri uporabi posameznih metod je potrebno upoštevati še predpostavke prenašanja stroškov s stroškovnih mest pomožne dejavnosti, ki vsaka različno predpostavljajo medsebojne učinke med stroškovnimi mesti pomožne dejavnosti in stroškovnimi mesti osnovnih in drugih dejavnosti.

Turk, Kavčič, Koželj (2001, 227) pri metodah obračunavanja notranjih poslovnih učinkov in z njimi povezanih stroškov razporeditev stroškov pomožne dejavnosti predstavljajo ob treh predpostavkah, in sicer:

1. predpostavka:

Predpostavlja se, da povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti ne obstaja; medsebojne poslovne učinke stroškovnih mest pomožne dejavnosti torej zanemarimo.

stroškovna mesta vrsta stroškov	POMOŽNE DEJAVNOSTI			OSNOVNE DEJAVNOSTI		
	X	Y	Z	A	B	C
začetni stroški	X	X	X	X	X	X
preneseni stroški z X	↓			↑	↑	↑
z Y		↓		↑	↑	↑
z Z			↓	↑	↑	↑

Slika 4: Obračun notranjih poslovnih učinkov neodvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vir: Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 228

2. predpostavka

Predpostavlja se, da obstaja povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti, vendar samo enostransko. To pomeni, da obravnavano stroškovno mesto daje poslovne učinke drugemu stroškovnemu mestu pomožne dejavnosti, vendar od njega ne prejema poslovnih učinkov.

stroškovna mesta vrsta stroškov	POMOŽNE DEJAVNOSTI			OSNOVNE DEJAVNOSTI		
	X	Y	Z	A	B	C
začetni stroški	X	X	X	X	X	X
preneseni stroški z X	↓	↑	↑	↑	↑	↑
z Y		↓	↑	↑	↑	↑
z Z			↓	↑	↑	↑

Slika 5: Obračun notranjih poslovnih učinkov enostransko odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vir: Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 230

3. predpostavka

Predpostavlja se, da obstaja vzajemna povezava med stroškovnimi mesti pomožnih dejavnosti. To pomeni, da posamezno stroškovno mesto pomožne dejavnosti daje poslovne učinke drugim stroškovnim mestom, hkrati pa od njih poslovne učinke tudi prejema.

stroškovna mesta vrsta stroškov	POMOŽNE DEJAVNOSTI			OSNOVNE DEJAVNOSTI		
	X	Y	Z	A	B	C
začetni stroški	X	X	X	X	X	X
preneseni stroški z X	↓	↑	↑	↑	↑	↑
z Y	↑	↓	↑	↑	↑	↑
z Z	↑	↑	↓	↑	↑	↑

Slika 6: Obračun notranjih poslovnih učinkov vzajemno odvisnih temeljnih stroškovnih mest pomožne dejavnosti

Vir: Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 231

Iz predpostavk je mogoče razbrati, da smo se omejili na razporeditev stroškov temeljnega stroškovnega mesta pomožne dejavnosti na druga temeljna stroškovna mesta proizvodne ali neproizvodne dejavnosti pa tudi na druga temeljna stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Pri tem je zanemarjeno dejstvo, da utegnejo tudi stroški nakupne dejavnosti ali splošnih dejavnosti bremeniti stroškovna mesta pomožne dejavnosti.

4. PREDSTAVITEV PODJETJA IN OBSTOJEČEGA NAČINA SPREMLJANJA STROŠKOV V DRUŽBI DUMIDA

4.1. Splošno o podjetju

➤ O podjetju:

Družba **DUMIDA d.o.o.** s sedežem v Pesnici pri Mariboru, Spodnje Dobrenje 42A (v nadaljevanju DUMIDA) je krovna družba Skupine DUMIDA in je bila ustanovljena leta 1993. Leta 1996 je bilo ustanovljeno še hčerinsko podjetje Dumida Avto d.o.o. s sedežem na istem naslovu, v letu 2007 pa se je z lastniškim prevzemom Skupini DUMIDA pridružilo še leta 2002 ustanovljeno podjetje TT-TrgoTehna d.o.o. s sedežem v Kopru in poslovno enoto v Ljubljani.

Glede na naravo poslovnih učinkov je DUMIDA gospodarska družba v družbeni lasti (spremembe lastniške strukture v letu 2006) in je glede na določila ZGD-1 srednja družba, vendar se zaradi večinskega deleža v odvisnih družbah Skupine DUMIDA (obvladujoče podjetje) šteje za veliko podjetje. Rezultati poslovanja družb Skupine DUMIDA so revidirani in konsolidirani na letnem nivoju. Družba Skupina Viator & Vektor d.d., družba za upravljanje podjetij iz Ljubljane, je nadrejena družba, ki ima v večinskem deležu lastništvo DUMIDE, sestavlja konsolidirano letno poročilo za najširši krog družb v skupini; uporablja se metoda verižne konsolidacije.

➤ Lastništvo:

Med podatki o lastniški strukturi družb v Skupini DUMIDA je stanje na dan 31.12.2007 sledeče: družba DUMIDA ima 17 % lastni delež, preostali poslovni delež v višini 83 % je v lasti družbe Skupina Viator & Vektor d.d. Družba DUMIDA ima 100 % poslovni delež v družbi Dumida Avto d.o.o. Družba DUMIDA pa je z dnem 31.01.2007 postala tudi 100 % lastnik družbe TT-TrgoTehna d.o.o.

➤ Sodni register:

Osnovni kapital družbe DUMIDA znaša 95.977,00 €. Zaradi svoje narave dela je družba v skladu s standardno klasifikacijo dejavnosti uvrščena pod številko 29.100 – proizvodnja motornih vozil (prejšnja SKD je bila 34.100) – vendar so njene dominantne dejavnosti trženje gospodarskih vozil, servisiranje ter prodaja rezervnih delov in komponent.

Registrirana dejavnost obsega predvsem:

- proizvodnjo motornih vozil in karoserij za motorna vozila,
- trgovino na debelo in drobno z motornimi vozili,
- vzdrževanje in popravila motornih vozil,
- trgovino na debelo in drobno z rezervnimi deli za motorna vozila,
- tehnične preglede, registracije in zavarovanja motornih vozil.

➤ Dejavnost:

Družba DUMIDA je pooblaščen distributer vozil in rezervnih delov ter serviser gospodarskih vozil znamke Iveco; je tudi ekskluzivni zastopnik družb Iveco-DVD za specialni in vojaški program vozil ter Garofoli za specialne zabojnike za civilne in vojaške namene, kakor tudi distributer in serviser za avtobuse znamke Iveco-Irisbus. Družba se dobro uveljavlja kot sistemski integrator civilne in namenske opreme ter vozil. S selitvijo leta 2004 na sedanjo lokacijo je družba odprla vrata tehničnim pregledom, registraciji in zavarovanju motornih vozil ter pričela s programom trženja osebnih vozil znamke Volvo, ki ga je v aprilu 2007 predala hčerinski družbi Dumida Avto d.o.o., tako da je v slednji zaokrožen program osebnih vozil.

➤ Lokacija:

DUMIDA center Maribor je lociran ob avtocesti Maribor - Šentilj - Graz (AT) in v celoti obsega približno 18.000 m², od tega cca 4.700 m² pokritih površin, ki vključujejo najsodobnejše ekološko, varnostno in tehnološko opremljene servisne in karoserijske delavnice, skladišča ter prodajne površine avtosalonov. Na lokaciji se nahajajo tudi uprava, komerciala in prostori tehničnih pregledov ter večje število parkirnih mest za nova vozila, stranke, zaposlene ...

Od leta 2002 posluje enota Murska Sobota na Bakovski cesti 33, kjer je na voljo 650 m² pokritih proizvodnih in 700 m² odprtih parkirnih površin. V poslovni enoti se opravljata servisna in proizvodna dejavnost avtobusov za posebne namene – potujoče knjižnice, trgovine, predelave in dodelave vozil, vgradnja dodatne opreme ter sistemska integracija specialnih vozil in nadgradenj. Za leto 2008 je predvidena selitev proizvodnje na mariborsko lokacijo.

V letu 2003 je bila v Celju odprta poslovna enota, kjer se nahajajo prostori komercialne – trženja gospodarskih vozil. V letu 2007 se je enota preselila na novo, večjo in primernejšo lokacijo, prav tako v Celju.

➤ Zaposleni:

Krovna družba DUMIDA trenutno zaposluje 74 strokovnjakov s področja managementa, trženja, systemske integracije, proizvodnje, servisa, poprodaje, logistike, marketinga in odnosov z javnostjo, administracije, financ, pravnih zadev in kadrov ter tehničnih pregledov z dolgoletnimi izkušnjami in poslovnimi zvezami v branži. Družbo zastopata direktor in prokurist.

Družbe Skupine DUMIDA zaposlujejo skupno 155 delavcev.

➤ Kakovost:

Družba DUMIDA je že leta 1999 pridobila certifikat kakovosti ISO 9002, v letu 2004 pa je uspešno opravila presojo sistema kakovosti v skladu s standardom ISO 9001:2000, za področje prodaje, proizvodnje in postprodaje vozil. V letu 2008 je pridobljen tudi okoljski certifikat ISO 14001:2000. S certifikatom kakovosti po standardu ISO 9001:2000 se od leta 2005 ponaša tudi podjetje Dumida Avto d.o.o.

➤ Dejavnost družb v Skupini Dumida:

Skupino DUMIDA poleg krovne družbe DUMIDA sestavlja še družba Dumida Avto d.o.o., ki je pooblaščen distributer vozil in rezervnih delov ter serviser osebnih in dostavnih vozil znamke Peugeot ter osebnih vozil Volvo. V skupino DUMIDA sodi tudi družba TT-TrgoTehna d.o.o., pooblaščen distributer vozil in rezervnih delov ter serviser vozil znamke Iveco; poleg tega je družba TT-TrgoTehna zastopnik za specialna vozila Astra in Scam ter lahke nadgradnje Scattolini in zastopnik za dvizne ploščadi Bär.

➤ Načrti za prihodnost:

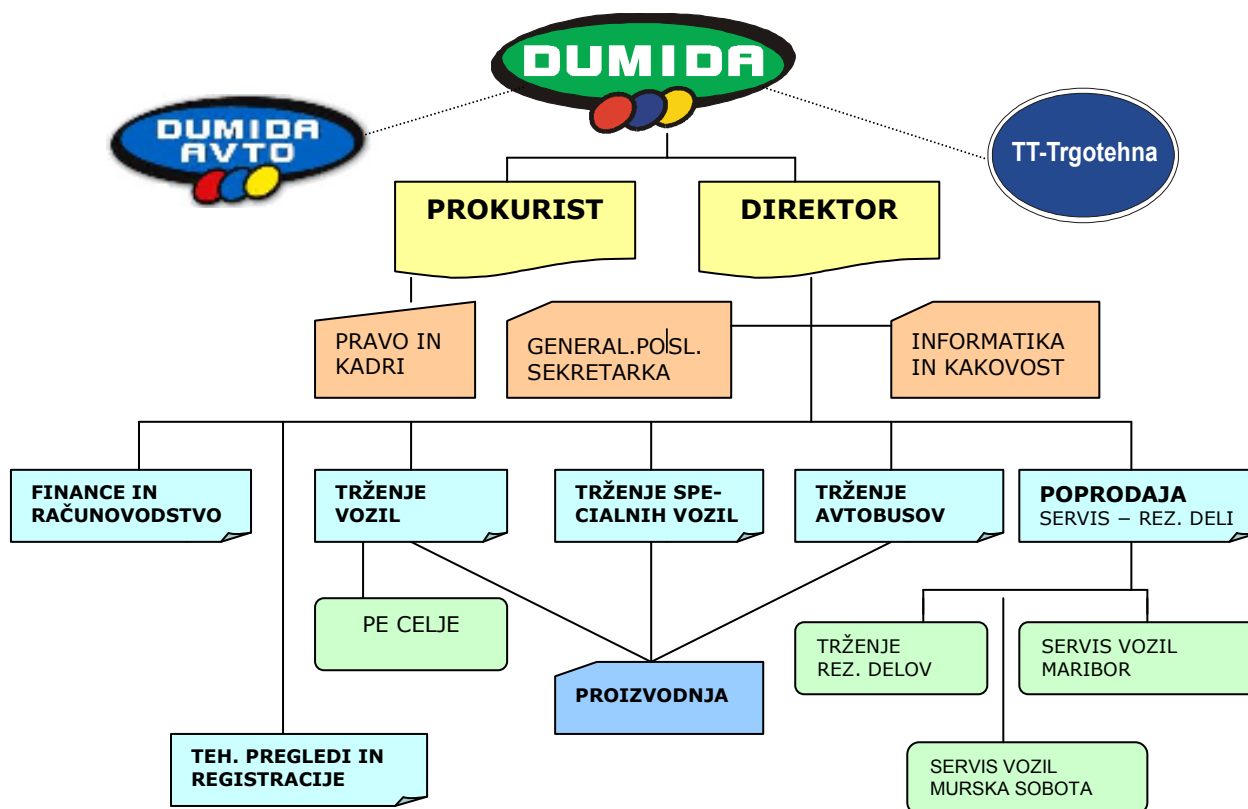
V letu 2007 so se pričela izvajati načrtovana skupna vlaganja družb DUMIDA, TT-TrgoTehna in krovne družbe Skupina Viator & Vektor v izgradnjo novega centra za trženje in servisiranje vozil Iveco na področju Ljubljane. V prihodnjem obdobju želijo družbe Skupine DUMIDA povečati tržni delež na področju prodaje vozil in servisiranja, obenem pa zadovoljiti tudi svoje obstoječe kupce s kvaliteto prodaje (<http://dumida.tronportal.si>, oktober 2007).

4.2. Organiziranje poslovnih procesov in organizacijska ureditev v družbi

Proizvodnja in procesi v njej so sestavina širše poslovne dejavnosti in širšega poslovnega procesa podjetja. Gre za zavestno kombiniranje procesov, ki jih uresničuje združba ljudi z izbranimi poslovnimi smotri in cilji. Poslovni procesi in razmerja med sodelujočimi zaposlenimi so lahko organizirani različno, zato poznamo številne klasične in novejšje poglede na organiziranost proizvodnih in storitvenih procesov ter organizacijskih ureditev.

Poslovodstvo podjetja se odloči za ustrezno organizacijsko ureditev, ki kaže na način urejanja (organiziranja) razmerij med zaposlenimi. Predstavlja vzorec razmerij in pristojnosti, način razdeljevanja nalog med organizacijske enote in zaposlene, način usklajevanja nalog ter razmerja moči, položajev in hierarhije v podjetju. Tipičen prikaz organizacijske ureditve je organigram oz. organizacijska karta. V njem so grafično predstavljeni sestavni deli podjetja po različnih ravneh in povezave med njimi (Koletnik, 2004, 175-176).

Organizacijska ureditev v družbi DUMIDA je razvidna iz organizacijske sheme, ki prikazuje podjetje v obliki makrosheme. Na osnovi organigrama so urejena tudi predlagana stroškovna mesta. Glede na tipologijo organizacijskih ureditev bi lahko rekli, da imamo pred seboj matrično organizacijsko ureditev, in sicer produktno izvedenko.



Slika 7: Grafični prikaz notranje organizacije podjetja – organigram 31.12.2007
Vir: interni akti DUMIDA

4.3. Sedanje stanje na področju spremljanja poslovanja

Uporabniki informacij pričakujejo zanesljive informacije. Zato morajo biti zagotovljene tudi nekatere organizacijske predpostavke. Vsaka organizacija se lahko obravnava kot celota med seboj povezanih enot, ki bolj ali manj vpliva na poslovni proces.

4.3.1. Področja poslovanja po organizacijskih enotah

Družba DUMIDA ima oblikovanih 7 organizacijskih enot, ki so obenem tudi stroškovna mesta. Vsaka izmed organizacijskih enot ima svojo proizvodjalno oz. storitveno funkcijo. Po organizacijskih enotah se planirajo, spremljajo in nadzirajo stroški in prihodki ter poslovni uspeh. Vendar pa obstoječi sistem razporejanja stroškov, žal ne nudi dovolj natančnega podatka o uspešnosti posameznih enot.

Obstoječa »stroškovna mesta«:

- SM 1 → uprava, finance, računovodstvo,
- SM 2 → vozila (trženje vozil, trženje specialnih vozil, avtobusi),
- SM 3 → trgovinski avto deli,
- SM 4 → poprodaja Maribor (servis in rezervni deli),
- SM 5 → poprodaja Murska Sobota (servis in rezervni deli, delno tudi proizvodnja),
- SM 6 → tehnični pregledi in registracije,
- SM 7 → osebna vozila Volvo (v aprilu 2007 prenos v hčerinsko podjetje Dumida Avto d.o.o.),
- SM 9 → splošni stroški (delitev po ključu).

4.3.2. Evidentiranje in prenos stroškov v poslovne odhodke

V družbi DUMIDA se spremljajo stroški po skupinah izvirnih stroškov. Po organizacijskih enotah oz. stroškovnih mestih se stroške spremlja samo kot neposredne (proizvajalne) in posredne ali splošne (neproizvajalne). Vsi stroški, ki bremenijo posamezna stroškovna mesta, so izvirni, razen stroškov za stroškovno mesto »splošni stroški«, za katerega se za potrebe poročil zbrani stroški razdelijo s pomočjo ključa kot izpeljani stroški.

Neposredni stroški izdelavnega materiala in zunanjih storitev se preko ustreznih kontov prenašajo v vrednost nedokončane proizvodnje in se ob prodaji proizvodov oz. servisnih storitev prenesejo na posamezne analitične konte ustreznih poslovnih odhodkov za prodane

poslovne učinke; del izdelavnega materiala in storitev se zadržuje v zalogah nedokončanih proizvodov oz. servisnih storitev. Vrednost nedokončane proizvodnje je tako obremenjena samo z neposrednimi stroški izdelavnega materiala in storitev, ob koncu leta pa jo obremenimo še s stroški plač glede na izdelavne ure nedokončanih proizvodov oz. storitev. Zaloge gotovih proizvodov v organizaciji načeloma ni, saj so vsi proizvodi izdelani za končnega kupca, kar pomeni, da se vsa dokončana proizvodnja takoj tudi proda.

Za poprodajo rezervnih delov se nabavne vrednosti materiala prenašajo v zaloge blaga, nato pa se za prodane rezervne dele »preko pulta« oblikujejo poslovni odhodki za nabavno vrednost prodanega blaga. Zaloge rabljenih ter testnih oz. demonstracijskih vozil se vodi v okviru kontov zaloge blaga. Le-ti pa ob prodaji zaloge povzročajo odhodke za nabavno vrednost prodanega blaga.

Vsi odhodki iz naslova prodane proizvodnje, servisnih storitev in blaga se vodijo na ustreznih analitičnih kontih. Odhodki posameznih poslovnih učinkov so opredeljeni tudi s stroškovnimi enotami.

Področje tehničnih pregledov je povsem storitvena dejavnost, za katero se prihodki evidentirajo posebej; odhodki, nastali v zvezi s poslovanjem, pa se evidentirajo na stroških splošnih neproizvajalnih stroškov, opredeljenih z ustreznim stroškovnim mestom, v kolikor jih je pač mogoče posebej evidentirati.

Vsi ostali stroški, ki nastajajo v poslovnem procesu, predstavljajo stroške nabave, prodaje in uprave v obliki neproizvajalnih stroškov in se ob svojem nastanku ustrezno opredelijo s stroškovnim mestom. Splošni stroški, ki jim ob njihovem nastanku ni mogoče določiti stroškovnega mesta oz. je stroškovnih mest lahko več, se zbirajo na posebnem stroškovnem mestu. Med te stroške se knjižijo tudi stroški porabljene energije pri proizvodnji, prav tako amortizacija zgradb in opredmetenih osnovnih sredstev, stroški vseh plač (tudi izdelavnih) ipd.

Vsi izvirni stroški, ki niso opredeljeni kot proizvodjalni, se za posamezno obdobje pri obračunu poslovanja (1 mesec oz. 1 leto) neposredno preoblikujejo v poslovne odhodke obdobja kot odhodki nabave, prodaje in uprave.

Določeni proizvodjalni stroški se sicer zbirajo po posameznih stroškovnih mestih, vendar pa do sedaj niso bremenili proizvodjalnih učinkov, saj niso bili spremljani na ustrezen način, da bi z njimi lahko v določenem delu obremenili posamezna stroškovna mesta oz. nosilce in tako pravilno obremenili tudi odhodke za prodane poslovne učinke.

Družba DUMIDA ima v svojem Pravilniku o računovodstvu med ostalim zapisane tudi usmeritve o načinu vodenja in vrednotenja zalog. Pravilnik navaja, da poteka vrednotenje zalog blaga *po metodi drsečih povprečnih nabavnih cen* in vrednotenje zalog proizvodov *po spremenljivih proizvodjalnih stroških*.

4.3.3. Načrtovanje, spremljanje in proučevanje stroškov, prihodkov ter informacije o poslovnem izidu

Celoten poslovni proces je sestavljen iz stopenj, katerim ustrezajo delni poslovni procesi. Da lahko podjetje ustvarja poslovne učinke, morajo biti zagotovljene potrebne prvine. V poslovnem procesu se te prvine združijo. Če želimo, da je računovodstvo čimbolj prilagojeno potrebam pri poslovnem odločanju, moramo vedno upoštevati opredelitve vseh ekonomskih kategorij in dajati čim več informacij o njih.

4.3.3.1. Načrtovanje

Načrtovanje (planiranje) je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike in tudi sredstev za njihovo uresničevanje. Proces planiranja je torej procesna celota informacijskih, odločitvenih in uresničitvenih aktivnosti (Kolenc, Logar 2007, 9 in 24).

V družbi DUMIDA se v namene načrtovanja poslovanja pripravi poslovni načrt družbe, pri katerem sodelujejo strokovne službe oz. vodje posameznih organizacijskih enot, ki so odgovorni za ustrezno izvedbo planiranih ciljev. Poslovni načrt temelji na podlagi dejanskih doseženih količin in vrednosti v preteklem obdobju (1 leto).

Osnova za planiranje so poslovni prihodki po posameznih segmentih poslovanja. Osrednji del predstavljajo poslovni prihodki od prodaje vozil in prihodki od poprodaje, kamor štejemo servisiranje vozil in prodajo rezervnih delov. Ti prihodki so osnovna dejavnost družbe. Prihodki se planirajo tudi za stransko dejavnost storitev tehničnih pregledov in registracij.

Prav tako pa imamo v poslovnem načrtu tudi prihodke, ki jih ustvarijo »skupne službe« iz naslova prodaje storitev (najemnine, storitve računovodstva za nekatere zunanje uporabnike in druge storitve).

Na podlagi planiranih prihodkov se skladno z njimi planirajo stroški, ki naj bi nastali v prihodnjem obdobju. Način planiranja neposrednih proizvodnih stroškov je skladen s planom prihodkov predvsem za osnovno in stransko dejavnost. Med večje stroške družbe sodijo tudi plače zaposlenih, ki se planirajo skladno s politiko kadrovanja in na podlagi števila opravljenih proizvodnih ur. Vsi ostali (splošni) stroški materiala, storitev, amortizacije in drugi stroški, ki bremenijo podjetje, se planirajo na podlagi gibanja dejanskih stroškov, doseženih v preteklem letu, in predvidenih potrebnih povečanj oz. zmanjšanj. V poslovnem planu se planirajo tudi prihodki in odhodki iz financiranja ter izrednega delovanja.

V poslovnem načrtu družbe se na podlagi planiranih poslovnih prihodkov in stroškov planira bruto dodana vrednost. Ta je temeljni pokazatelj poslovnega izida za planirano obdobje. Za namene planskih poročil se izdelajo planirana bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov, ki zajemajo poleg poslovnih tudi finančne in druge prihodke ter odhodke; upošteva se tudi vrednost nedokončane proizvodnje.

Ker planiranje ni zajeto v informacijski sistem programov računovodstva in prodaje proizvodov ter storitev, se plani izdelujejo ročno (s pomočjo excel programa). Zato tudi ni mogoče primerno planirati poslovnih učinkov po stroškovnih mestih. V kolikor bi podjetje financiralo nadgradnjo informacijskega sistema, bi se možnosti planiranja in analiziranja lahko temu primerno posodobile.

4.3.3.2. Spremljanje in proučevanje (analiziranje)

Temeljne naloge in s tem vsebina računovodske analize so proučevanje in standardiziranje metod in orodij za oblikovanje računovodskih informacij za različne možne uporabnike in različne namene, proučevanje koristnosti računovodskih informacij (izrazne moči) ter vplivanje na oblikovanje in zajemanje podatkov (Kolenc, Logar, 2007, 55).

Spremljanje poslovanja na podlagi obstoječega informacijskega sistema v družbi DUMIDA zadovoljuje potrebe poročanja za zunanje uporabnike, kot so država, banke in poslovni partnerji. Izdelava poslovnih poročil za navedene namene je namreč omogočena na nivoju

podjetja kot celote in se izdeluje tako mesečno kot tudi letno. V ta namen se vsak mesec izdelajo izkaz poslovnega izida in bilanca stanja. Za potrebe lastnikov, principala Iveco in za notranje potrebe podjetja (vodstva) pa se poročila o analiziranju poslovnih učinkov izdelujejo mesečno in kvartalno v obliki excelovih tabel po področjih poslovanja.

Analize so glede na spremljanje poslovanja nujno potrebne, vendar so v dosednji obliki neracionalne tako iz ekonomskega kot tudi iz organizacijskega vidika. Računovodsko analiziranje namreč obsega razčlenjevanje in proučevanje stroškov in vrednostnih izidov ter ugotavljanje vzrokov, ki so vplivali na dosežene stroške in vrednostne rezultate. Področje poslovanja pa se v družbi DUMIDA nenehno širi po kvantitativnem in kvalitativnem merilu.

4.3.3.3. Informacije o poslovnem izidu

V nadaljevanju (preglednica 1) je prikazan rezultat poslovanja po poslovnih področjih družbe za leto 2007, izračunan na podlagi dejanskih vrednosti prihodkov ter stroškov, zbranih s pomočjo obstoječih stroškovnih mest. Nekateri splošni stroški so ocenjeni, saj zanje v času obravnave podatkov ni bilo možno določiti natančnejših vrednosti. Podatki so povzeti iz letnega poročila družbe in prikazujejo izid iz poslovanja za posamezna področja prodaje. Na segmentu prodaje vozil so zajeti prihodki in odhodki iz naslova prodaje gospodarskih vozil Iveco in rabljenih vozil ter nadgradenj. Postavka poprodaje zajema servisne storitve in prodajo rezervnih delov Iveco ter trgovinskih avto delov. Postavko skupnih služb predstavlja poslovanje uprave in finančno-računovodske službe (le-ta prav tako pridobiva določene prihodke), področje tehničnih pregledov in prodaje ter poprodaje osebnih vozil znamke Volvo (podatki so samo za prvi kvartal obravnavanega leta).

REZULTAT POSLOVANJA PO PODROČJIH

	V EUR				
	doseženo 1-12 2007	plan 1- 12 2007	doseženo 1- 12 2006	indeks doseženo 2007 / plan	indeks doseženo 2007 / doseženo 2006
Prodaja vozil	937.785	889.095	1.430.417	105,48	65,56
Poprodaja	426.711	596.675	152.287	71,51	280,20
Skupne službe	-1.227.121	-1.095.770	-1.030.066	111,99	119,13
REZULTAT	137.375	390.000	552.637	35,22	24,86

Preglednica 1: *Rezultat poslovanja po področjih*
Vir: Letno poročilo DUMIDA 2007, 8

4.4. Prednosti in slabosti obstoječega sistema

Kot dobro stran sedanjega stanja spremljanja stroškov lahko navedem dejstvo, da takšno spremljanje daje zadovoljive in hitre podatke za določene zunanje uporabnike, kot so banke in poslovni partnerji (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov) ter država (obračuni davkov, poslovni izid), saj so podatki za izdelavo poročil na nivoju podjetja zagotovljeni z računalniško obdelavo podatkov glavne knjige.

Natančnost spremljanja stroškov je razvidna iz bruto bilance, ki vsebuje precejšnje število analitičnih kontov, s katerimi je možno s pomočjo dodatnih preračunavanj ugotoviti uspešnost posamezne dejavnosti. Vendar pa takšne analize niso funkcionalne niti po svoji učinkovitosti in ne po uspešnosti. Z navedenim načinom spremljanja stroškov ni možno dobiti informacije, kolikšen del stroškov dejansko pripada posameznim dejavnostim družbe. Znani so sicer vsi podatki o stroških materiala, dela, storitev drugih, amortizacije in ostalih splošnih stroškov, vendar tak način spremljanja stroškov ne omogoča nadzora nad stroški posameznih dejavnosti. Dodaten problem se pojavlja tudi pri načrtovanju stroškov, ker ni možno podrobneje predvideti porabe posameznih dejavnosti v prihodnje, če ni poznano gibanje stroškov glede na dejavnost.

Uvedba stroškovnih mest sicer povzroči povečanje stroškov družbe, saj je potrebno na novo organizirati delo v računovodstvu in prilagoditi programsko opremo. Vendar pa dolgoročno gledano takšna investicija pomeni učinkovitejše in uspešnejše analiziranje.

Družba DUMIDA spremlja prihodke po posameznih dejavnostih, vendar pa je za ugotavljanje uspešnosti poslovanja potrebno spremljati tudi stroške. Torej je slabost obstoječega spremljanja stroškov v tem, da ne omogoča ugotavljanja uspešnosti oz. poslovnega izida za vse dejavnosti, s katerimi se družba ukvarja. V preteklosti je potrebam analiziranja zadoščalo ugotavljanje bruto dodane vrednosti. Povečevanje prodaje in širitev dejavnosti pa zahtevata podrobnejše analiziranje tako za potrebe vodenja, kot tudi za potrebe nadzorovanja.

4.5. Pomen posodobitve stroškovnih mest

V današnjem času se okolje družb hitro spreminja, kar velja tako za proizvodne kot za storitvene družbe. Do nedavnega družbe obvladovanju stroškov niso namenjale veliko pozornosti, ker so višje stroške pokrivale z višjimi prodajnimi cenami in tako dosegale zeleno

raven dobičkonosnosti. Posledica takih razmer v družbah so nerazviti stroškovni sistemi, ki naj bi natančno merili stroške in dobičkonosnost posameznih dejavnosti.

V zadnjem času vse večja konkurenca in globalizacija silita družbe k preoblikovanju stroškovnega računovodstva. Z razvojem in dopolnitvijo stroškovnega računovodstva družbe lažje obvladujejo stroške in določajo vire dobičkonosnosti za svoje poslovne učinke, kupce in trge.

Stroškovno računovodstvo je povezano s poslovnim računovodstvom, saj pripravlja informacije za poslovno odločanje ravnateljstva. Ravnateljstvo torej potrebuje informacije stroškovnega računovodstva v procesu odločanja, ki je sestavljeno iz (Drury, 1996, 8–12):

- prepoznavanja ciljev,
- iskanja alternativnih strategij,
- zbiranja podatkov o alternativah,
- izbiranja strategij,
- udejanjanja strategij,
- preverjanja doseženega z načrtovanim.

Tudi družba DUMIDA je ena izmed tistih organizacij, ki jo konkurenca sili k preoblikovanju stroškovnega računovodstva. Zato je odločitev o novem modelu delitve stroškov v družbi smiselna. Želja po detajlnjšem spremljanju poslovanja po dejavnostih ter ločeno spremljanje prihodkov družbe, poznavanje izvora in velikosti stroškov po posameznih segmentih ter vzpostavitev merjenja uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti na ravni posameznih dejavnosti vodijo družbo k spremembam v stroškovnem računovodstvu. Glede na navedeno je oblikovan tudi predlog modela nove delitve stroškovnih mest.

Namen oblikovanja stroškovnih mest v družbi je vzpostavitev takšnega informacijskega sistema, ki bo podpiral odločitve vodstva v vseh fazah poslovnega odločanja o posameznih dejavnostih in bo zagotavljal v najkrajšem času vse informacije, ki so potrebne za izpolnjevanje zahtev oz. poročil za lastnika in strateškega poslovnega partnerja Iveco.

Poslanstvo opredeljuje temeljni namen in smer delovanja podjetja, kar so razlogi za njegov obstoj, naravo organizacije in njeno filozofijo. Za pravilne odločitve je pomembno, da ima družba zastavljene cilje, ki so prav tako opredeljeni s poslanstvom. Poslanstvo družbe

DUMIDA je stalno prizadevanje za ohranitev in povečevanje vodilne vloge na področju trženja gospodarskih vozil, uresničevanja pričakovanj odjemalcev storitev družbe, nenehno prilagajanje zahtevam trga in usmerjenost k vsestranski odličnosti, dobrim odnosom in visoki ravni kulture.

Podatek je nevtrarno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem katerekoli poslovne odločitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 29–30).

Informacija je »namensko usmerjeno in na koga naslovljeno sporočilo, ki mu olajšuje sprejem odločitve ter je rezultat predelave nevtrarnih podatkov« (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 29).

Iskanje strategij, odločanje o najbolj primernih aktivnostih in udejanjanje strategij je lahko učinkovito le, kadar ima poslovodstvo primerne informacije. Novi model spremljanja stroškov po stroškovnih mestih bi družbi zagotavljal vse potrebne informacije za odločanje o širitvi ali ukinitvi poslovnih dejavnosti, pripravi potrebnih informacij za razvoj novih storitev in omogočal širitev poslovanja družbe na nove trge.

5. UVEDBA NOVEGA SISTEMA STROŠKOVNIH MEST IN INFORMACIJE ZA NADZIRANJE

Pojasnila sem že, da je vzpostavljanje stroškovnih mest prepuščeno družbam samim, in sicer glede na potrebe po vrstah informacij. Zato tudi ni možno poiskati povsem enakih rešitev za vse. Pri oblikovanju stroškovnih mest je potrebno upoštevati predvsem načela funkcionalnosti, odgovornosti in prostorske razporeditve.

Vsekakor pa je pri vzpostavljanju stroškovnih mest potrebno omogočiti:

- popolnejši obračun stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke in
- pregled gibanja stroškov na tistih področjih, za katera je nekdo odgovoren.

Pri določanju stroškovnih mest je potrebno predvideti tudi možnost nadaljnje razporeditve stroškov po posameznih poslovnih učinkih, odgovornosti za vsako nepotrebno povečevanje stroškov na teh stroškovnih mestih pa tudi možnosti za širitev šifranta stroškovnih mest zaradi širitve dejavnosti v poslovnem sistemu.

Slovenski računovodski standardi (SRS 2006, pravilo 16.25) navajajo, da se stroškovna mesta pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodne dejavnosti ter tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih služb. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

5.1. Izbira primerne modula stroškovnih mest

S širjenjem dejavnosti in poročanja o njeni uspešnosti v družbi DUMIDA naraščajo potrebe po boljše spremljanju stroškov na stroškovnih mestih. Kot že omenjeno, je izbira primerne sistema spremljanja stroškov težavno opravilo. Ugotoviti je potrebno predvsem pozitivne učinke novega sistema ter stroške, potrebne za njegovo uvedbo, ter enostavnost in stroškovno ugodnost starega sistema v primerjavi s stroški za neracionalno porabljen čas in napačne poslovne odločitve, ki jih zastareli sistem lahko povzroča.

Pri oblikovanju števila in vrste stroškovnih mest so upoštevani predvsem sledeči dejavniki:

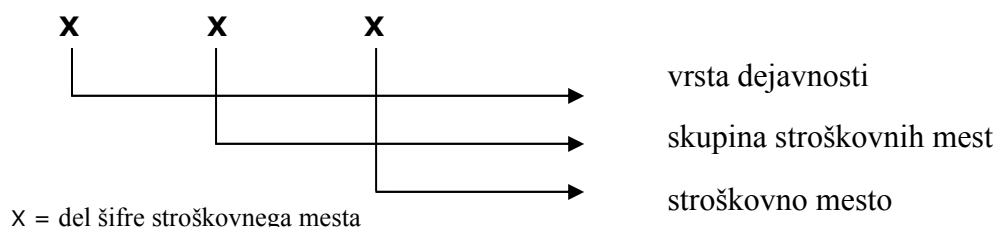
- velikost organizacije,
- organizacijska sestava,
- posebnosti procesov,

- uporaba metod obračunavanja poslovanja in
- nadzorni sistem nad stroški.

5.1.1. Šifrant stroškovnih mest

Koletnik (2004, 190) navaja zgled, po katerem je sestavljen šifrant stroškovnih mest. Po zgledu je pripravljen tudi predlog novega modela, pri katerem sem kot funkcionalnost upoštevala namensko (tehnološko) zaokrožen del proizvodnega procesa, organigram podjetja, delno pa je upoštevan tudi obstoječi sistem stroškovnih mest v družbi DUMIDA.

Zaradi lažjega spremljanja je za vsako stroškovno mesto potrebno določiti šifro. Iz nje je mogoče razbrati, v katero dejavnost in skupino stroškovnih mest sodi in tudi njegovo ime.



Slika 8: Šifrant stroškovnih mest
Vir: Koletnik, 2004, 190

Vsaka organizacija potrebuje poimenovanje (nomenklature) stroškovnih mest, ki vsebuje točno ime in označevalni znak (šifro) vsakega stroškovnega mesta. Sestavlja se navadno v računovodstvu na podlagi splošnega organizacijskega ustroja, in sicer v prvi vrsti za potrebe obračunavanja stroškov, prav pa je, da pri tem sodelujejo tudi druge službe, saj naj bi bil sestavljen po enakih načelih za celotno organizacijo. Če naj označevalni znak (šifra) posameznega stroškovnega mesta označuje njegov položaj v celotni ureditvi razvrščanja, mora biti sestavljen iz več delov. V njem bi morale biti oznake vrste dejavnosti, skupine stroškovnih mest in samega stroškovnega mesta. (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, 212)

Če želimo izdelati šifrant stroškovnih mest po desetiškem sistemu za proizvodno in neproizvodno dejavnost v podjetju, moramo najprej določiti stroškovna mesta po njihovi funkcionalnosti (namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del) v organizaciji.

V nadaljevanju (preglednica 2) je prikazana predvidena nomenklatura za potrebe družbe DUMIDA in je sestavljena iz:

- vrste dejavnosti,
- skupine stroškovnih mest ter
- samega stroškovnega mesta.

DEJAVNOST		STR. MESTO
1. SPLOŠNA NEPROIZVAJALNA DEJAVNOST		1
<i>nabava, prodaja, uprava</i>		
- splošno SM		10
- uprava (vodstvo, pravo, kadri)		101
- komerciala vozil (nabava in prodaja)		102
- finančno-računovodska služba		103
2. TEMELJNA PROIZVAJALNA DEJAVNOST		2
<i>VOZILA</i>		
- splošno SM		20
TRŽENJE VOZIL		201
- lahki program (L)		2011
- srednji program (M)		2012
- težki program (H)		2013
- rabljena vozila (R)		2014
- ostalo – prikolice, nadgradnje, storitve (O)		2015
TRŽENJE SPECIALNIH VOZIL		202
- <i>civilni program</i>		20210
- lahki (L)		20211
- srednji (M)		20212
- težki (H)		20213
- ostalo (O)		20215
- <i>namenski program</i>		20220
- vozila in nadgradnje		20221
- specialno orodje in rezervni deli		20222
- storitve in drugo		20223
TRŽENJE AVTOBUSOV		203
- mini bus		2031
- midy bus		2032
- veliki (mestni, primestni, turistični, bibliobus)		2033
3. TEMELJNA PROIZVAJALNA DEJAVNOST		4
<i>POPRODAJA</i>		
- splošno SM – vodstvo, režija		40
- IVECO SERVIS MARIBOR		401
- servis vozil		4010
- PRODAJA REZERVNIH DELOV		402
- prodaja rezervnih delov (Iveco)		4021
- prodaja trgovinskih avto delov (TAD)		4022
- IVECO SERVIS MURSKA SOBOTA		403
- servis vozil		4031
- prodaja rezervnih delov		4032
4. STRANSKA STORITVENA DEJAVNOST		6
<i>TEHNIČNI PREGLEDI IN REGISTRACIJE</i>		
- splošno SM – vodstvo		60
- prodaja storitev		601
5. POMOŽNA PROIZVAJALNO STORITVENA DEJAVNOST		7
<i>PROIZVODNJA</i>		
- splošno SM – vodstvo		70
- storitve dodelave		701
- proizvodnja vozil		702

Preglednica 2: Šifrant stroškovnih mest DUMIDA
Vir: lastno gradivo

5.1.2. Proces spremljanja stroškov

Ker so stroškovna mesta zbiratelji stroškov, na katera neposredno ali posredno evidentiramo stroške, so zanje odgovorni nosilci procesov na posameznem mestu. Vsak strošek je obvladljiv, če poznamo tudi njegovo mesto odgovornosti. Vendar pa vsi stroški niso vedno v domeni vodij oddelkov; tako je npr. amortizacija strošek, ki je v veliki meri odvisen od politike investiranja in je v domeni vodstva organizacije. Podoben primer so tudi posredni stroški, ki jih s stopnjo dodatka usmerjamo na druga stroškovna mesta. Zato obvladljive stroške opazujemo (proučujemo) bolj natančno, prav tako tudi prihodke, poslovni izid in podobno.

V opazovani družbi se največ stroškov nanaša na proizvodnjo vseh vrst gospodarskih vozil, zato ji posvečamo tudi največjo pozornost, zanemarljivi pa niso niti stroški servisiranja vozil (tudi ta dejavnost sodi v temeljno proizvodnjo dejavnost) in prodaje rezervnih delov.

Za stroškovna mesta temeljne dejavnosti proizvodnje se vodijo in vrednotijo zaloge po *spremenljivih proizvodnih stroških*, za zaloge blaga oz. njihove stroške pa velja, da jih vrednotimo po *metodi drsečih povprečnih nabavnih cen* oz. stroškov enote. V vsakem primeru pa imamo opravka z dejanskimi cenami.

Tip proizvodnje načeloma vpliva na to, kako ugotovimo, kolikšen del celotnih stroškov poslovnih učinkov se nanaša na nedokončane poslovne učinke in kolikšen del na stroškovno ceno posameznega stroškovnega nosilca. Postopek pri posamični ali nizni proizvodnji je preprostejši, saj temelji na spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih. Ker ima vsak nosilec svoje izhodišče v proizvodnem delovnem nalogu, lahko iz zaključenega naloga izračunamo tudi njegovo stroškovno ceno. Potrebno je le še zbrati podatke, ki se nanašajo na osnove za dodajanje posrednih spremenljivih stroškov proizvodnje.

Proces spremljanja stroškov po stroškovnih mestih prikazuje slika 9, v kateri so v grobem povzete osnovne stopnje procesa spremljanja stroškov po stroškovnih mestih.



Slika 9: *Proces spremljanja stroškov po stroškovnih mestih*
 Vir: Turk, Melavc, Korošec, 2004, 287

5.2. Zajemanje, spremljanje in nadzor stroškov

5.2.1. Neposredni stroški materiala in storitev

Če se povzame obstoječi način spremljanja stroškov, lahko ugotovimo, da imamo na razpolago podatke o neposrednih stroških, ki se nanašajo na poslovne učinke. To so stroški materiala in zunanjih storitev ter nabavna vrednost prodanega blaga. Te direktne stroške lahko na enak način kot do sedaj razvrstimo na posamezna temeljna stroškovna mesta že takoj ob njihovem nastanku. Vendar pa je potrebno v bodoče pri knjiženju obračuna poslovanja upoštevati, da je smiselno za stroške izdelavnega materiala oz. storitev upoštevati stroškovna mesta že takoj ob njihovem evidentiranju. Tako bomo imeli v bruto bilanci že opredeljene vrednosti za posamezne poslovne učinke.

5.2.2. Neposredni stroški amortizacije in stroški izdelavnih plač

Da bi dobili pravilne podatke o stroških amortizacije in stroških plač, ki prav tako predstavljajo stroške poslovnih učinkov, je potrebno vrednosti amortizacije razdeliti na posamezna stroškovna mesta. Stroški amortizacije in stroški plač se spremljajo kot splošni stroški, zato do sedaj nismo izračunavali pripadajočih vrednosti posameznim stroškovnim mestom.

Z ozirom na obstoječe podatke in tehnične možnosti lahko stroške amortizacije razdelimo glede na nahajališče posameznega osnovnega sredstva in pri tem upoštevamo njegovo udeležnost v posameznem proizvodnem procesu. Na ta način lahko v bodoče tudi posamezna osnovna sredstva opremimo s šifrantom stroškovnih mest in nato z njegovo pomočjo dobimo izračun amortizacije po stroškovnih mestih.

Stroške izdelavnih plač predstavljajo plače proizvodnih delavcev, za katere so izdelavne ure razvidne iz delovnih nalogov, ki obenem predstavljajo stroškovne nosilce. Če želimo imeti čim bolj natančne podatke o opravljenih urah dela za posamezni stroškovni nosilec, je potrebno evidentirati ure dela proizvodnih delavcev sproti, ne glede na to, ali bo delovni nalog zaključen v obdobju (1 mesecu) ali ne. Smiselna bi bila uvedba tako imenovanega »žigosanja ur«, ki bi dajala najbolj natančne podatke o vrednosti opravljenega dela v proizvodnem procesu.

Glede na to, da bo družba tudi v naprej obračunava plače skladno s pogodbami o zaposlitvi in obračun načeloma ni odvisen od opravljenih ur, je potrebno za ovrednotenje postavke izdelavnih plač poiskati merilo, na podlagi katerega se bodo neposredni stroški dela (bruto plače vključno z davki in prispevki ter nadomestili) vključili v vrednotenje poslovnih učinkov proizvodnega procesa. Do sedaj so bili stroški plač v celoti odhodek obdobja in se niso zadrževali v zalogah nedokončane proizvodnje.

Zaradi primerljivosti podatkov s preteklimi obdobji se bo takšen način obdržal tudi v bodoče, le da je smiselno stroške plač opredeliti s stroškovnimi mesti že ob njihovem nastanku – obračunu plač – saj bo na tak način možno bolj natančno ugotavljati stroške posameznega poslovnega procesa.

Predpostavlja se, da bo poslovni proces v bodoče organiziran tako, da se izdelavne plače za iste izvajalce ne bodo več pojavljale na dveh stroškovnih mestih (proizvodnji vozil in servisu). Ta postavka namreč predstavlja posebno problematiko pri ugotavljanju stroškov za posamezno stroškovno mesto.

Z novim modelom vrednotenja je pri prenosu poslovnih učinkov v odhodke potrebno upoštevati stroškovna mesta, da bi z njihovo pomočjo lahko dobili pravilne vrednosti odhodkov. Tako bo možno izračunavati posamezne rezultate oz. donosnost stroškovnih mest glede na organizacijsko shemo in dejavnosti prodajanja poslovnih učinkov.

5.2.3. Posredni stroški poslovanja

Na podlagi spremenjenega načina zajemanja direktnih stroškov po stroškovnih mestih nam za splošne stroške poslovanja ob likvidaciji računov preostane le, da jih že takoj ob njihovem nastanku kolikor se da natančno porazdelimo na pripadajoča stroškovna mesta.

V ta namen bo potrebno programsko opremo dopolniti v smislu razširitve stroškovnih mest glede na predlagano shemo. Zbrane izvirne posredne stroške poslovanja je potrebno razdeliti po ključih kot izpeljane stroške in z njimi obremeniti posamezna stroškovna mesta poslovanja.

5.2.4. Ključi za delitev posrednih stroškov

V praksi se za dodelitev ključa, na podlagi katerega se izračunava koeficient dodatka razporejanja posrednih stroškov, najpogosteje uporabljajo vrednosti prihodkov, število zaposlenih, število opravljenih ur, kvadrature prostorov nepremičnin, ipd.

Posamezne vrednosti naravnih vrst posrednih stroškov, za katere ob njihovem nastanku ni bilo mogoče opredeliti temeljnega stroškovnega mesta, sem razdelila po različnih ključih, prikazanih v nadaljevanju. Z ozirom na predlagani novi model delitve stroškov po stroškovnih mestih bi lahko analitiko kontnega načrta skržili, saj bi bili posamezni stroški glede na novi natančnejši način zajemanja znani že ob svojem nastanku. Sicer pa stroški stroškovnega mesta 9 nimajo bistvenega vpliva na rezultat.

Poskušala sem izbrati čim primernejša merila, za katera bi lahko kritični ocenjevalec rekel, da niso povsem pravilna. Skladno s spremembami v družbi bo potrebno ta merila neprenehoma spremljati in jih po potrebi tudi spreminjati oz. dopolnjevati.

- ✚ Ključ na osnovi kvadrature je uporabljen pri strošku porabljene energije.

$$\text{koeficient dodatka} = \frac{\text{m}^2 \text{ posamezne dejavnosti} \times 100}{\text{kvadratura zgradbe}}$$

- ✚ Ključ na osnovi udeležbe osnovnih sredstev v poslovnem procesu je uporabljen za stroške vzdrževanja osnovnih sredstev, in sicer tako nadomestnih delov kot tudi storitev.

$$\text{koeficient dodatka} = \frac{\text{knjigov. vrednost OOS v dejavnosti} \times 100}{\text{skupna knjigovodska vrednost OOS}}$$

- ✚ Ključ na osnovi zaposlenih je uporabljen pri stroških pisarniškega materiala in najemninah; upoštevani so samo zaposleni v režiji, ker menim, da proizvodni delavci v teh stroških niso udeleženi, saj se stroški nanašajo samo na režijske delavce.

$$\text{koeficient dodatka} = \frac{\text{število zaposlenih v dejavnosti} \times 100}{\text{skupno število zaposlenih}}$$

- ✚ Glede na dosežene prihodke v posamezni dejavnosti je uporabljen ključ za stroške transportnih storitev ter sejmov, reklam in reprezentance.

$$\text{koeficient dodatka} = \frac{\text{posl. prihodki dejavnosti} \times 100}{\text{skupni poslovni prihodki}}$$

- ✚ Za stroške, za katere sem mnenja, da nobeden izmed navedenih ključev ni primerno merilo, sem se na osnovi praktičnih izkušenj iz preteklih obdobj opredelila za oceno s %, saj menim, da je le-ta najbolj primerna za razdelitev stroškov.

$$\text{koeficient dodatka \%} = \text{ocena uporabe}$$

KOEFICIENTI DODATKA

KONTO	VRSTA STROŠKA	Skup. službe	Gosp. vozila	Prodaja RD	Servis MB	Servis MS	Teh. preg.	Volvo	KLJUČ 9*
402	energija – elektrika, gorivo	36,41 %	36,28 %	8,19 %	19,12 %				m2
403	nadom. deli – vzdrževanje OS			30,00 %	70,00 %				% udeležbe OS
404	odpis DI			30,00 %	70,00 %				% ocena
406	stroški pisarniškega materiala	50,00 %	40,00 %	3,00 %	7,00 %				zaposl.režija
401+ 405+ 407	drugi stroški materiala	100,00 %							%
411	transportne storitve	20,00 %	60,00 %	10,00 %	10,00 %				prihodki
412	storitve vzdrževanja OS	50,00 %	50,00 %						% udeležbe OS
413	najemnine	50,00 %	40,00 %		10,00 %				zaposl.režija
414	dnevnice, kilometrine	30,00 %	60,00 %	3,00 %	7,00 %				% ocena
415	plačilni promet, zavarovanja	100,00 %							%
416	poslovne storitve	55,00 %	30,00 %	5,00 %	5,00 %		5,00 %	0,00 %	% ocena
417	sejmi, reklama, reprezentanca	5,00 %	90,00 %		5,00 %				prihodki
418	storitve fiz. oseb – avtor, pog.		100,00 %						%
419	druge storitve	100,00 %							%
43 – nepr.	amortizacija nepremičnin	10,00 %	20,00 %	10,00 %	35,00 %		20,00 %	5,00 %	m2
43 – oprema	amortizacija osnovnih sredstev								dejansko
72	odhodki iz prevrednotenja								dejansko
47	plače								dejansko
480 + 481	dajatve neodvisne od PI	100,00 %							%
482 + 483	štipendije, nagrade – študenti	100,00 %							%
486 + 489	ostali stroški	100,00 %							%

Preglednica 3: *Koeficienti dodatka splošnih stroškov SM 9**

Vir: lastno gradivo

Oznake kratic:

- OS ➡ osnovna sredstva
- DI ➡ drobni inventar
- PI ➡ poslovni izid

5.3. Informacije o poslovnem izidu po stroškovnih mestih

5.3.1. Izkaz poslovnega izida za družbo DUMIDA

v EUR			
IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA (SRS 25.5)	REALIZIRANO 1-12 2007	PLAN 1-12 2007	indeks 2007 / plan 2007
1. Čisti prihodki od prodaje	31.768.974	26.000.000	122
a) Na domačem trgu iz razmerij do podjetij v skupini	4.490.369	4.000.000	112
b) Na domačem trgu iz razmerij do drugih	23.944.562	21.500.000	111
c) Na tujem trgu iz razmerij do podjetij v skupini	-	-	-
d) Na tujem trgu iz razmerij do drugih	3.334.043	500.000	667
2. Sprememba vred. zalog proizvodov in nedok. proizvodnje	3.413.951	50.000	6.828
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	255.653	200.000	128
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednot. posl. prih.)	224.327	10.000	2.243
5. Stroški blaga, materiala in storitev	33.513.624	23.520.000	142
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	4.347.580	3.640.000	119
b) Stroški materiala	27.068.028	18.980.000	143
c) Stroški storitev	2.098.016	900.000	233
6. Stroški dela	1.579.714	1.700.000	93
a) Stroški plač	1.129.225	1.006.800	112
b) Stroški socialnih zavarovanj	181.977	193.200	94
c) Stroški pokojninskih zavarovanj	-	-	-
č) Drugi stroški dela	268.512	500.000	54
7. Odpisi vrednosti	408.844	400.000	102
a) Amortizacija	347.693	400.000	87
b) Prevrednot. posl. odhodki pri NOOS in OOS	12.042	-	-
c) Prevrednot. posl. odhodki pri obratnih sredstvih	49.109	-	-
8. Drugi poslovni odhodki	23.348	250.000	9
POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA	137.375	390.000	35
9. Finančni prihodki iz deležev	-	200.000	-
a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini	-	200.000	-
10. Finančni prihodki iz danih posojil	17.689	-	-
a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini	16.876	-	-
b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim	813	-	-
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	59.442	44.000	135
a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini	-	14.000	-
b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	59.442	30.000	198
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov fin. naložb	525	-	-
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	151.967	100.000	152
a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini	12.476	-	-
b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	139.491	100.000	139
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	6.494	250.000	3
a) Finančni odhodki iz posl. obveznosti do družb v skupini	-	250.000	-
b) Finančni odhodki iz obv. do dobaviteljev in meničnih obv.	21	-	-
c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	6.473	-	-
15. Drugi prihodki	73.974	30.000	247
16. Drugi odhodki	17.498	10.000	175
17. Davek iz dobička	35.686	60.720	59
18. Odloženi davki	-1.850	-	-
19. ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	78.160	243.280	32
(1 ± 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 - 14 + 15 - 16 - 17 ± 18)			

Preglednica 4: Izkaz poslovnega izida 2007

Vir: Zaključni račun DUMIDA 2007

Standard št. 25.1. (SRS 2006) pravi, da je izkaz poslovnega izida temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

Izkaz poslovnega izida se lahko sestavlja za splošne ali posebne namene, za potrebe zunanjega ali notranjega poročanja. Od njegove vrste in narave poslovnega sistema sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem. Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki določenega časovnega obdobja. Sicer pa se prihodki določenega poslovnega sistema ugotavljajo v povezavi s sredstvi in obveznostmi zanje, saj nastajajo kot posledica povečevanja sredstev ali zmanjševanja obveznosti do njihovih virov. Nastajanje odhodkov pa je posledica zmanjševanja sredstev ali povečevanja obveznosti do virov sredstev.

Preglednica 4 prikazuje poslovanje družbe DUMIDA za leto 2007 v primerjavi s planiranimi vrednostmi za isto leto. Oblika poslovnega izida je izdelana po standardu SRS 25.5. (SRS 2006) in je povzeta iz bruto bilance za navedeno leto. V bruto bilancah so stroški izkazani po naravnih vrstah.

Za informacijo so v spodnji preglednici (št. 5) prikazani tudi stroški po funkcionalnih skupinah.

v EUR	
STROŠKI PO FUNKCIONALNOSTI	doseženo 2007
Čisti prihodki od prodaje	31.768.974
Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	4.347.580
Proizvajalni stroški prodanih proizvodov	24.109.644
Usredstveni lastni proizvodi	255.653
Lastne storitve	
Kosmati poslovni izid od prodaje	3.567.404
Stroški prodajanja	2.029.987
Stroški splošnih dejavnosti	1.624.370
- normalni stroški splošnih dejavnosti	1.563.218
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osn. sredstvih	12.042
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	49.109
Drugi poslovni prihodki	224.327
Poslovni izid iz rednega delovanja	137.375

Preglednica 5: *Prikaz stroškov po funkcionalnih skupinah*
Vir: Zaključni račun DUMIDA 2007

5.3.2. Prikaz prihodkov iz poslovanja

Podjetje doseženi prihodek uporabi za pokrivanje prvin poslovnega procesa in za dobiček. Prihodki se lahko dosegajo na različne načine. Prodaja proizvodov, storitev in blaga se odraža v pripoznavanju prihodkov od zaračunane prodaje. Zato se družba odloči, katere skupine prihodkov je potrebno spremljati glede na področja poslovanja, da se lahko ustrezno vzpostavi tudi stroškovno računovodstvo.

V družbi DUMIDA se prihodki spremljajo glede na področja poslovanja, in sicer:

- prodajo gospodarskih vozil,
- poprodajno področje servisa in rezervnih delov,
- tehnične preglede,
- prodajo osebnih vozil in
- skupne službe.

V nadaljevanju (preglednica 6) so prikazani doseženi prihodki iz poslovanja glede na navedene dejavnosti, pridobljene iz bruto bilance za leto 2007.

POSLOVNI PRIHODKI PO DEJAVNOSTI		
	v EUR	% udeležbe
SKUPNE SLUŽBE	180.234	0,56 %
GOSPOD. VOZILA	27.033.342	84,50 %
SERVIS	2.282.821	7,14 %
POPRODAJA RD	1.309.512	4,09 %
TEHNIČNI PREGLEDI	161.640	0,51 %
VOLVO	1.025.752	3,21 %
SKUPAJ	31.993.301	100,00 %

Preglednica 6: *Prikaz prihodkov po področjih poslovanja*

Vir: lastno gradivo, povzeto po internem gradivu družbe DUMIDA

Iz prikazanih podatkov je razvidno, da je pretežni del prihodkov v letu 2007, kar 84,5 %, družba ustvarila na področju prodaje gospodarskih vozil. Na področju poprodaje – servis in rezervni deli – je družba ustvarila 11,2 % skupnih prihodkov. Preostanek predstavljajo prihodki iz naslova prodaje storitev skupnih služb in tehničnih pregledov. Prihodki iz naslova prodaje osebnih vozil sicer predstavljajo 3,21 % vseh poslovnih prihodkov, vendar je to vrednost za prvi kvartal leta, saj je bil program prodan v hčerinsko podjetje in v sami družbi z ostalimi podatki ni primerljiv.

5.3.3. Prikaz stroškov po stroškovnih mestih

Stroške povezujemo s tistimi mesti, na katerih so nastali, zato v tem smislu govorimo tudi o stroškovnih mestih. Namen razdelitve poslovnega sistema omogoča popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih, zato nam narekuje združevanje stroškov, ki imajo enako ali podobno gibanje ali pa spadajo v isto pristojnost. Obenem pa nam razdelitev poslovnega sistema omogoča pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer zanje obstaja odgovornost.

Poslovne učinke bremenijo stroški, ki so preneseni iz razreda 4 kontnega načrta. V prikazu zbranih stroškov so upoštevani prav vsi stroški, vključno s tistimi za usredstvenje lastnih proizvodov. Stroški so zajeti s pomočjo temeljnih stroškovnih mest, na katera so bili stroški ob likvidaciji računov evidentirani. Stroški iz stroškovnega mesta 9 so s pomočjo koeficientov dodatka preneseni na temeljna stroškovna mesta. S tako ugotovljenimi vrednostmi so obremenjeni posamezni poslovni učinki.

Iz v nadaljevanju prikazanih preglednic (št. 7 in 8) je moč ugotoviti, kako in v kolikšnem znesku so posamezne naravne vrste splošnih stroškov razdeljene na stroškovna mesta že takoj ob njihovem nastanku. Pretežni del stroškov je tako že ob nastanku poslovnih dogodkov pravilno razmeščen. Preostanek (cca. 1 %) stroškov je razdeljen s koeficienti dodatka na pripadajoča stroškovna mesta.

STROŠKI PO KLJUČU

v EUR

KONTO	VRSTA STROŠKA	KLJUČ	Skupne službe	Gospodarska vozila	Poprodaja	SPLOŠNO STR. SM 9
402	energija-elektrika, gorivo	m2	21.290	21.214	15.969	58.474
403	nadom. deli – vzdrževanje OS	% udel. OS			4.240	4.240
404	odpis DI	% ocena			29	29
406	stroški pisarniškega materiala	zaposl.režija	13.543	10.834	2.709	27.085
401+405+407	drugi stroški materiala	%	14.529			14.529
411	transportne storitve	prihodki	8.720	26.159	8.720	43.598
412	storitve vzdrževanja OS	% udel. OS	8.780	8.780		17.560
413	Najemnine	zaposl.režija	3.306	2.645	661	6.613
414	dnevnice, kilometrine	% ocena	4.640	9.280	1.547	15.466
415	plačilni promet, zavarovanja	%	13.067			13.067
*416	Intelektualne storitve	% ocena				467.682
417	sejmi, reklama, reprezentanca	prihodki	2.586	46.541	2.586	51.712
418	storitve fiz. oseb – avtor. pog.	%				0
419	druge storitve	%	4.617			4.617
*43 – nepr.	amortizacija nepremičnin	m2				158.878
43 – oprema	amortizacija osnovnih sredstev	% udel. OS	20.447	11.684	26.289	58.420
72	prevrednotovalni popravki	dejansko				
47 – plače	Plače	dejansko				
480 + 481	dajatve neodvisne od PI		5.415			5.415
482 + 483	štipendije, nagrade – študenti					
486 + 489	ostali stroški					
	SKUPAJ		120.938	137.137	62.749	320.824

Preglednica 7: *Stroški po ključu*

Vir: lastno gradivo

Oznake kratic:

- OS ➡ osnovna sredstva
- DI ➡ drobni inventar
- PI ➡ poslovni izid

* Konti skupine 416 (intelektualne storitve) in 43 (nepremičnine) v preglednici so zaradi izračunov informativni podatek in niso všteti v vsoto stroškov stroškovnega mesta 9.

STROŠKI PO STROŠKOVNIH MESTIH
v EUR

KONTO	VRSTA STROŠKA	Skupne službe UPRAVA + FRS	Gospodarska vozila PRODAJA VOZIL	Poprodaja PRODAJA RD	Poprodaja SERVIS MB	Poprodaja SERVIS MS	Skupne službe TEH. PREGLEDI	Skupne službe VOLVO
400	izdelavni material		25.516.698		1.140.353	155.087		56.030
410	izdelavne storitve		377.661		260.858	4.333		5.588
proizvajalni stroški		0	25.894.359	0	1.401.210	159.420	0	61.618
402	Energija – elektrika, gorivo	6.504	12.582	1.014	2.367	2.429	0	1.436
403	nadomestni deli – vzdrževanje OS	3.953	2.296	1.075	2.509	2.139	757	1.154
404	odpis DI	882	2.541	1.942	4.531	2.782	161	561
406	stroški pisarniškega materiala	0	3.488	937	2.187	3	3.942	96
401+405+407	drugi stroški materiala	0	2.515	7.798	18.196	280	1.142	1.301
stroški materiala		11.339	23.422	12.767	29.790	7.634	6.003	4.548
411	transportne storitve	48.637	31.727	7.603	7.274	271	8	1.135
412	storitve vzdrževanja OS	15.748	10.377	1.636	3.818	2.328	7.914	596
413	Najemnine	15.339	44.923			30.000	31	900
414	dnevnice, kilometrine	3.034	1.070	354	827		45	
415	plačilni promet, zavarovanja	64.610	18.273					24
416	intelektualne storitve	70.717	128.814	3.088	3.908		4.011	1.100
416 – del.	poslovne storitve	257.225	140.305	23.384	23.384		23.384	
417	sejmi, reklama, reprezentanca	53.872	135.956		2.592	570	9.208	11.478
418	storitve fiz. oseb – avtorske pog.	0	52.884					
419	druge storitve	13.931	5.345	617	1.439	1.239	5.806	4.184
stroški storitev		543.113	569.673	36.683	43.242	34.408	50.408	19.418
43 – nepr.	amortizacija nepremičnin	15.888	31.776	15.888	55.607		31.776	7.944
43 – oprema	amortizacija osnovnih sredstev	39.305	9.432	9.289	29.377	5.111	34.210	3.672
72	prevrednotovalni popravki	38.024	544	1.192	17.533	550		3.309
odpisi vrednosti		93.216	41.751	26.369	102.518	5.661	65.985	14.924
47 – plače	Plače	523.992	486.590	112.742	220.751	181.089	27.940	26.609
480 + 481	dajatve neodvisne od PI	4.291			465			14
482 + 483	štipendije, nagrade – študenti	2.252						
486 + 489	ostali stroški	10.020	609		68			215
drugi stroški		16.563	609	0	533	0	0	229
SKUPAJ		1.188.224	27.016.403	188.561	1.798.045	388.212	150.337	127.345
TOTAL:								30.857.126

Preglednica 8: *Stroški po stroškovnih mestih*
Vir: lastno gradivo

ODHODKI IZ POSLOVANJA

v EUR		UPRAVA + FRS	VOZILA	PRODAJA RD	SERVIS MB	SERVIS MS	TEH. PREGLEDI	VOLVO
702	NV prodanega blaga		2.528.550	175.163	753.816			890.050
40	Stroški materiala	60.701	25.572.168	12.767	1.193.090	162.721	6.003	60.577
41	Stroški storitev	588.828	1.040.739	36.683	317.612	38.741	50.408	25.005
47	Stroški dela	523.992	486.590	112.742	220.751	181.089	27.940	26.609
43,72	Odpisi vrednosti	113.663	53.435	26.369	128.807	5.661	65.985	14.924
48	Drugi stroški	21.978	609	0	533	0	0	229
SKUPAJ		1.309.162	29.682.090	363.724	2.614.610	388.212	150.337	1.017.395
TOTAL								35.525.530

Preglednica 9: *Odhodki iz poslovanja po stroškovnih mestih*

Vir: lastno gradivo

5.3.4. Poslovni odhodki

Odhodki so nasprotje prihodkom in skupno z njimi oblikujejo poslovni izid v določenem obračunskem razdobju. Nanašajo se na prodane količine, s katerimi so pridobljeni prihodki, zajemajo pa tudi nekatere druge postavke zunaj stroškov in nabavnih vrednosti, ki prav tako zmanjšujejo poslovni izid. Njihova podrobnejša opredelitev je povezana z njihovimi posameznimi vrstami.

Večino odhodkov sicer lahko pojasnimo s stroški, ki se nanašajo na prodane količine, vendar pa odhodki sicer so povezani s stroški, niso pa z njimi istovetni. Tako vsi stroški nekega obdobja nimajo značaja odhodkov in tudi vsak odhodek ni nujno povezan s stroški.

Preglednica št. 9 prikazuje vrednosti odhodkov iz poslovanja, sestavljenih na osnovi obremenitve temeljnih stroškovnih mest s pomočjo neposrednih in posrednih stroškov oz. odhodkov iz poslovanja glede na posamezne poslovne učinke.

Da lahko ugotovimo pravilne odhodke iz poslovanja (preglednica 10), ki tvorijo poslovni izid iz rednega delovanja, je potrebno upoštevati tudi odhodke po nabavni vrednosti za prodano blago (rabljena vozila, nadgradnje in rezervni deli).

POSLOVNI ODHODKI PO STROŠKOVNIH MESTIH		
	v EUR	% udeležbe
SKUPNE SLUŽBE	1.309.162	3,69 %
VOZILA	29.682.090	83,55 %
SERVIS	2.249.005	6,33 %
POPRODAJA RD	1.117.541	3,15 %
TEHNIČNI PREGLEDI	150.337	0,42 %
VOLVO	1.017.395	2,86 %
SKUPAJ	35.525.530	100,00 %

Preglednica 10: Poslovni odhodki
Vir: lastno gradivo

5.3.5. Ugotavljanje poslovnega izida po stroškovnih mestih

V nadaljevanju je prikazana preglednica (št. 11) v obliki poslovnega izida iz rednega delovanja. Prvi del preglednice prikazuje prihodke iz poslovanja, ki jih sestavljajo prihodki od prodaje, sprememba vrednosti zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, prihodki iz naslova usredstvenja lastnih proizvodov ter drugi poslovni prihodki (subvencije, dotacije ipd. ter prihodki iz prevrednotenja ob prodaji osnovnih sredstev). Vsi navedeni poslovni prihodki skupaj predstavljajo kosmati donos iz poslovanja.

Iz drugega dela preglednice so razvidni odhodki iz poslovanja, prikazani po naravnih vrstah. Sestavljajo jih odhodki za nabavno vrednost prodanega blaga, proizvajalni in neproizvajalni stroški materiala, proizvajalni in neproizvajalni stroški storitev, stroški dela, odpisi vrednosti ter drugi poslovni odhodki (dajatve, neodvisne od poslovnega izida, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom, štipendije in ostali stroški).

Če od kosmatega donosa odštejemo vse odhodke iz poslovanja, ki so skozi poslovni proces nastali, dobimo izid iz poslovanja. V kolikor bi z izkazom poslovnega izida želeli še nadaljevati, bi morali upoštevati še vse prihodke in odhodke iz financiranja ter iz izrednega dela poslovanja.

Tudi za del prihodkov in odhodkov iz financiranja ter iz izrednega delovanja bi morali določiti stroškovna mesta. Ker pa se vsi odhodki v veliki meri nanašajo na poslovanje, bi jih bilo potrebno s koeficientom dodatka porazdeliti na posamezne poslovne učinke. Tudi zanje bi bilo potrebno oblikovati ključe. Tako bi dobili izkaz poslovnega izida pred obdavčitvijo v celoti glede na dejavnost.

Sprememba vrednosti zalog gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje je podatek, ki povečuje kosmati donos poslovanja. Po različici II izkaza poslovnega izida povečuje prihodke iz poslovanja. Podatek nam v bistvu pokaže, koliko stroškov je bilo v določenem obdobju zadržanih v zalogah gotovih proizvodov in nedokončane proizvodnje. Spremembo vrednosti zalog gotovih izdelkov in nedokončane proizvodnje izračunamo tako, da od začetnega salda kontov skupine 600 in 630 odštejemo končni saldo. Kadar ima podatek pozitiven predznak, pomeni povečanje, negativen predznak pa pomeni zmanjšanje zalog oziroma, povedano drugače, pozitivna vrednost kosmatega donosa povečuje, negativna vrednost pa ga zmanjšuje.

POSLOVNI IZID PO DEJAVNOSTIH POSLOVANJA

O p i s	1 UPRAVA+FRS	2 VOZILA	4 + 5 SERVIS	3 + 4 POPROD. REZ. DELOV	6 TEHN. PREGLEDI	7 VOLVO	SKUPAJ
							v EUR
Prihodki od prodaje	154.841	26.965.912	2.277.772	1.183.057	161.640	1.025.752	31.768.974
Sprememba vred. zalog proizv. in nedok.proizv.		3.274.087	139.864				3.413.951
Usredstveni lastni proizvodi		255.653					255.653
Drugi poslovni prihodki	25.393	67.430	5.049	126.455			224.327
Kosmati donos	180.234	30.563.082	2.422.685	1.309.512	161.640	1.025.752	35.662.905
NV prodanega blaga		2.528.550		928.979		890.050	4.347.580
Stroški materiala	60.701	25.572.168	1.355.811	12.767	6.003	60.577	27.068.028
Stroški storitev	588.828	1.040.739	356.354	36.683	50.408	25.005	2.098.016
Stroški dela	523.992	486.590	401.840	112.742	27.940	26.609	1.579.714
Odpisi vrednosti	113.663	53.435	134.468	26.369	65.985	14.924	408.844
Drugi poslovni odhodki	21.978	609	533			229	23.348
Poslovni odhodki	1.309.162	29.682.090	2.249.005	1.117.541	150.337	1.017.395	35.525.530
REZULTAT = poslovni izid	-1.128.928	880.992	173.680	191.971	11.303	8.357	137.375

Preglednica 11: Poslovni izid po stroškovnih mestih
Vir: lastno gradivo

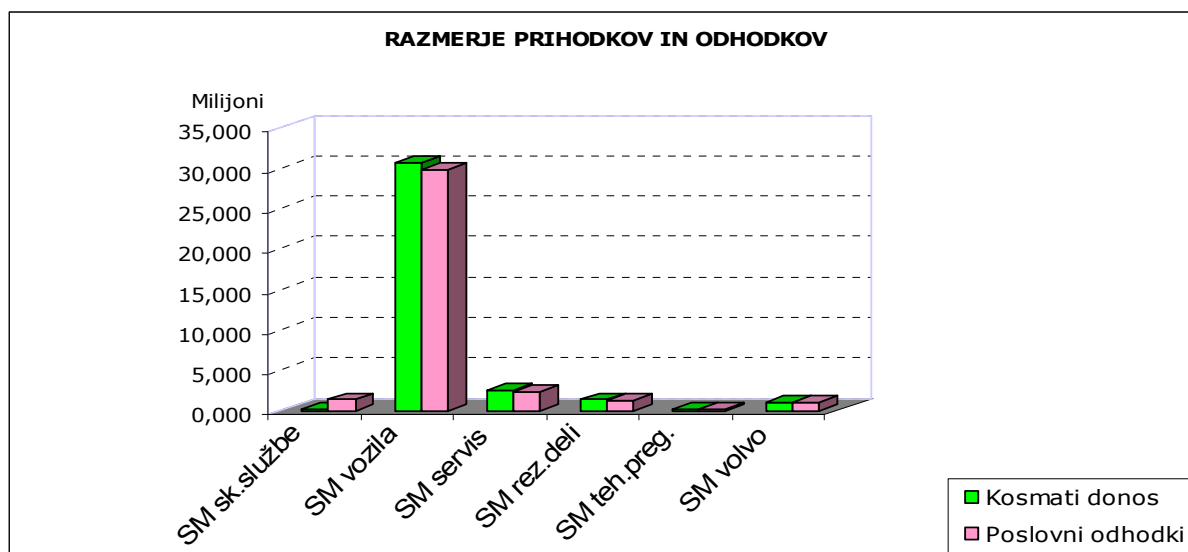
REZULTAT IZ POSLOVANJA		
	v EUR	% udeležbe
SKUPNE SLUŽBE	-1.128.928	-821,79 %
VOZILA	880.992	641,30 %
SERVIS	173.680	126,43 %
POPRODAJA RD	191.971	139,74 %
TEHNIČNI PREGLEDI	11.303	8,23 %
VOLVO	8.357	6,08 %
SKUPAJ	137.375	100,00 %

Preglednica 12: Rezultat iz poslovanja po dejavnostih

Vir: lastno gradivo

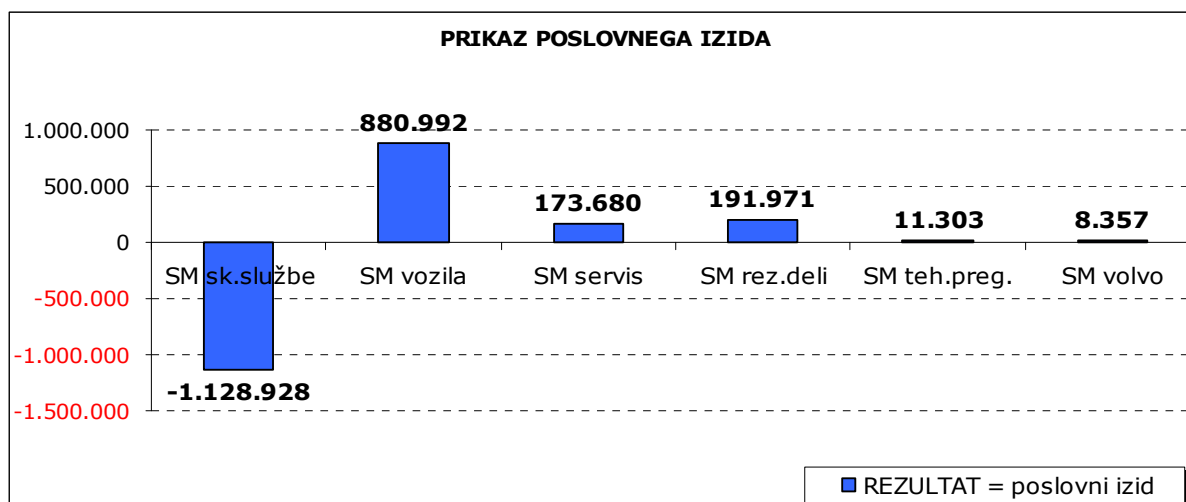
Iz prikazane preglednice (št. 12) lahko razberemo, kolikšen del prispevajo posamezne dejavnosti k skupnemu poslovnemu izidu. Jasno je, da skupne službe glede na ustvarjene prihodke ne morejo pokrivati vseh odhodkov, ki nastanejo pri poslovanju, saj v bistvu niso namenjene osnovni dejavnosti prodajanja, temveč je njihova osnovna naloga zadovoljiti potrebe ostalih dejavnosti. Prihodke ustvarjajo predvsem iz naslova prodaje poslovnih storitev, najemnin in prodaje osnovnih sredstev.

Največji delež ustvarjenih prihodkov in ustvarjenega dobička se nanaša na poslovne učinke od proizvodnje in prodaje vozil, ki je skupaj s poprodajno servisno dejavnostjo in prodajo rezervnih delov tudi temeljna dejavnost družbe. Pozitivni donos k poslovanju oz. dobičku ustvarja tudi dejavnost tehničnih pregledov z registracijami. Kot že omenjeno, vrednosti za področje poslovanja dejavnosti prodaje in poprodaje osebnih vozil niso primerljive.



Graf 1: Graf poslovnih prihodkov in odhodkov

Vir: lastno gradivo



Graf 2: *Graf velikosti poslovnega izida*
Vir: lastno gradivo

5.4. Prenos podatkov v poslovne analize in zagotavljanje podatkov za posamezne uporabnike

5.4.1. Računovodska poročila

Turk, Kavčič in Koželj (2001, 513, 514) navajajo, da je v slovenski računovodski stroki stroškovno računovodstvo opredeljeno kot računovodstvo notranjega poslovnega področja, pri katerem imamo opravka z računovodskim spremljanjem in presojanjem:

- prvin poslovnega procesa od tistega trenutka naprej, ko so že na razpolago v organizaciji, čeprav še ne povzročajo stroškov,
- stroškov in učinkov pri poslovnem procesu ter
- poslovnega izida posameznih sestavnih delov celotnega poslovnega procesa in poslovno-izidnih enot.

Računovodska poročila, ki jih pripravlja stroškovno ali finančno računovodstvo, so odvisna od tega, na kakšne vrste poslovnih dogodkov se nanašajo. V grobem pa bi jih lahko razdelili na:

- redna računovodska poročila in
- posebna računovodska poročila.

Za redna računovodska poročila je mogoče reči, da so vnaprej opredeljena, saj so njihova vsebina, oblika in obdobja, za katera se sestavljajo, poznana. Za posebna računovodska

poročila pa je značilno, da organizatorji računovodstva načeloma ne vedo, da se bodo pripravljala. V kolikor se posebna računovodska poročila pripravljajo glede na določeno vsebino, obliko in se ponavljajo v določenih časovnih obdobjih, takšna poročila imenujemo rutinska poročila.

Z opredelitvijo vsebine stroškovnega računovodstva pa je opredeljeno tudi, na kaj se rutinska poročila stroškovnega računovodstva morajo nanašati. Velikokrat je iz računovodskih razvidov težko oblikovati zahtevane informacije.

5.4.2. Rutinska poročila za potrebe družbe

Z ozirom na potrebe notranjih (vodstva) in zunanjih uporabnikov (lastnikov, principala Iveco) v družbi DUMIDA pripravljamo več različnih rutinskih poročil, ki ponazarjajo dejavnost družbe oz. gospodarske kategorije z ozirom na njihovo gibanje in stanje. Zato pa je seveda potrebna serija podatkov in metodika priprave poročil.

Pri pripravi poročil se družba srečuje še s problematiko različne metodologije zajemanja podatkov za pripravo poročil. O istih dogodkih oz. isti gospodarski kategoriji ali dejavnosti za različne namene se poroča iz različnih zornih kotov. Posledica je, da dobijo uporabniki o isti stvari različne podatke, pri tem pa ne poznajo zmeraj razloga za razlike, zato ne vedo, katere podatke uporabiti, oz. kateri so pravi. Prav zato bi bilo v družbi DUMIDA rutinska poročila nujno poenotiti.

Iz navedenega izhaja, da bilo potrebno za predlagana poročila sprejeti usmeritve glede na pomembnost gospodarskih kategorij in tega, kaj želijo uporabniki informacij spremljati preko obdobj. Pri oblikovanju predlogov poročil stroškovnega računovodstva bi bilo potrebno upoštevati predvsem dejstvo, da oblika in vsebina za rutinska poročila nista predpisani, temveč sta odvisni od potreb in želja tako posloводства kot drugih uporabnikov. Da so podatki med seboj primerljivi, je potrebno opredeliti metodologijo, ki bo omogočala, da bodo podatki različnih obračunskih obdobj med seboj primerljivi. Le tako bodo računovodska poročila, ki bodo prilagojena uporabnikom, razumljiva, koristna in uporabna.

Razvita tehnika, ki se uporablja pri pripravljanju računovodskih poročil, je pogosto vzrok, da je teh poročil preveč, zato uporabniki v množici poročil spregledajo pomembne podatke. Velikokrat se zgodi, da prav takrat, ko je poročil veliko, uporabniki ne dobijo informacij, ki bi

jih potrebovali. Zato je oblikovanje takšnih poročil zahtevna naloga, ki jo je potrebno preverjati in dopolnjevati ter medsebojno usklajevati.

5.5. Nadgradnja informacijskega sistema

Klasični informacijski sistem je sestavljen iz večjega števila delnih, med seboj nepovezanih informacijskih podsistemov in zahteva ločeno posredovanje računovodskih podatkov v posamezne delne sisteme.

Sodobno zasnovan upravljalni informacijski sistem pa deluje na povezani osnovi in zagotavlja poleg obračunskih tudi poslovne informacije o bodočih in uresničenih spremembah in stanjih ekonomskih kategorij poslovnega sistema. Takšen sistem je podprt z računalniki, zato morajo biti njegove zmogljivosti skoraj neomejene.

Okoliščine, ki pospešujejo uvajanje nadgradnje informacijskega sistema in izhajajo iz njegovih sposobnosti, so:

- obsežnost podatkov, ki jih je potrebno obdelati,
- pogostost obdelovanja podatkov iste vrste,
- razumljivost obdelovanja podatkov,
- pravočasnost ukrepanja na podlagi informacij in
- posledice odločitev brez potrebnih informacij.

Prehod na celovito računalniško zasnovano računovodstvo je naslednja stopnja, ki bi jo zaradi enostavnejšega obdelovanja podatkov v družbi DUMIDA bilo potrebno zagotoviti. Nadgrajen informacijski sistem namreč pride do polne veljave šele tedaj, kadar glede na nove možnosti urejanja, obdelovanja in shranjevanja podatkov spremenimo tudi druge, že obstoječe rešitve v računovodstvu in ga uporabljamo na višji ravni.

6. SKLEP

Ugotavljanje primernosti novega modela razporejanja stroškov

V vsakem poslovnem sistemu je računovodstvo servisna dejavnost, od katere se zahteva, da tistim, ki si prizadevajo za uspešnost podjetja, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi strani ugotoviti, kakšno je finančno stanje v samem poslovnem sistemu. Tako lahko rečemo, da je računovodstvo jezik, s katerim se prenašajo ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo. Te informacije pa potrebujejo predvsem vodstvo poslovnega sistema in lastniki pa tudi zaposleni, država, dajalci kreditov, kupci in dobavitelji ter drugi.

Zelo pomembno je, da računovodstvo ob najmanjših možnih stroških zagotavlja učinkovite informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki. To je tudi eden izmed razlogov, da se je potrebno v računovodstvu osredotočiti na ustrezne informacije, na tiste, ki so za uporabnika koristne. Kot koristne pa lahko opredelimo tiste informacije, ki lajšajo poslovne odločitve v kateremkoli pogledu. Vsako odločanje pa je usmerjeno v prihodnost. Čedalje pomembnejši postajajo računovodski predračuni, ki so podlaga za odločanje pri načrtovanju, računovodske obračune pa je potrebno podrediti potrebam nadziranja kot funkcije odločanja.

Organizacija in struktura stroškovnega računovodstva in računovodstva stroškovnih mest je od družbe do družbe različna, saj vsaka družba prilagaja računovodstvo stroškovnih mest lastnim potrebam in specifičnosti poslovanja.

Vedno večja konkurenca in boj za preživetje postavljata družbe in njihovo poslovanje pred dejstvo, da morajo svoje odločitve podpreti s številnimi analizami in raziskavami. Večina novih idej in nadgradenj pa prinaša določene stroške, ki jih je potrebno pokriti s prihodki. Zato je v družbi prav tako kot samo poslovanje pomembno tudi načrtovanje, s katerim si družba postavi neke optimalne cilje, ki jih potem skuša tudi doseči in preseči. Tako je vsaka dejavnost znotraj podjetja usmerjena k doseganju načrtov, ki pa so rezultat dela zaposlenih in posameznikov. Pravilne odločitve se odražajo tako na najvišjem nivoju (v izkazu poslovnega izida) kot tudi na najnižjem (spremljanju in obvladovanju stroškov).

Podlaga za učinkovito in uspešno delovanje družbe so poleg prihodkov tudi dobro poznavanje stroškov, točnost in ažurnost načrtovanja, spremljanja in nadziranja, primerna opredelitev

stroškovnih mest in preiščena izbira same metode obračunavanja stroškov, ki med drugim obsega tudi primerno izbiro ključev za delitev splošnih stroškov.

V družbi DUMIDA lahko rečemo, da se je z leti poslovanja stroškovno računovodstvo razvijalo. V zadnjem času smo temu posvečali kar nekaj pozornosti. K temu je družbo prisililo širjenje že utečenih dejavnosti pa tudi uvajanje novih, zato je potreba po računovodstvu stroškovnih mest vedno večja. V namene obvladovanja stroškov in pridobivanja informacij je smiselno pretehtati možnosti, kako nadgraditi informacijski sistem, da se bodo stroški lahko čim bolj primerno spremljali, kar bo družbi omogočilo lažje načrtovanje in nadzor. Pri tem pa ni nepomembno oblikovanje mest odgovornosti in proučitev metod za razporejanje stroškov, ki bodo preglednejše, obenem pa bi omogočale tudi lažje in hitrejše odločanje.

Z nadgradnjo informativnega sistema in novim načinom zajemanja stroškov bi za uporabnike omogočili izdelavo poročil, ki bi bila učinkovitejša in predvsem racionalnejša. Poročila za notranje uporabnike bi bilo potrebno poenotiti s poročili za zunanje uporabnike.

Mnenja sem, da sem v diplomski nalogi celovito obdelala teorijo stroškov in stroškovnih mest. V praktičnem delu so stroški po naravnih vrstah prikazani glede na vpliv poslovnih učinkov za posamezna, že oblikovana stroškovna mesta. Dejavnost proizvodnje vozil je novo stroškovno mesto, ki je predvideno v okviru prodaje vozil in bo oblikovano v bodoče. V oblikovane informacije so zajeta le tista stroškovna mesta, za katere so bili podatki v času izdelave diplomske naloge na razpolago. Če bi želela analizirati še stroškovna podmesta, bi podatke bilo potrebno oceniti, kar pa ni bil namen dela..

Če se informacije pripravljajo za znanega uporabnika, je potrebno vedeti, čemu so namenjene. Zato je pri pripravljanju informacij za odločanje znotraj družbe tako glede izbire informacij kot tudi glede oblike njihovega prenašanja pomembna potreba in ne predpis. Zahtevi pri pripravljanju teh informacij sta le dve: da tisti, ki sprejema odločitve, informacije razume, in da tisti, ki jih pripravlja, ve, za kaj bodo uporabljene. Sicer se izdelovalec in uporabnik informacije ne razumeta. Posledica tega pa je lahko napačna poslovna odločitev.

Ugotovitve v diplomskem delu bi družba DUMIDA lahko uporabila za odločitev o poenotenju metodologije priprave informacij in nadgradnjo informativnega sistema. Z

racionalizacijo spremljanja poslovanja bi družba enostavneje ugotavljala poslovne rezultate in nenazadnje lažje primerjala dosežene rezultate tako med dejavnostmi v sami družbi kot tudi med družbami v skupini.

Če je upravljanje zadeva lastnikov, ti pa ne odločajo na podlagi informacij računovodstva, ki je v zahodnem svetu označeno kot *management accounting*, potem računovodstva, ki zadošča njihovim potrebam, gotovo ni več primerno označevati preprosto kot »upravljalnega računovodstva«. Če je *management accounting* računovodstvo za notranje odločanje v podjetju, je treba vedeti, da je takšno odločanje predvsem zadeva vseh tistih, ki so vpeti v hierarhične ravni od vodstva do nižjih ravni posloводства in ki na najvišji ravni odgovarjajo lastnikom (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 6).

7. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

7.1. Literatura

1. Berlič, M.: *Opredelitev stroškovnih mest v družbi storitvene dejavnosti*; diplomsko delo, Ljubljana, 2003
2. Davenport, T.H.: *Putting the I in IT. Mastering Information Management*, Prentice Hall, London, 2000
3. Drury, C.: *Management & Cost Accounting, 4th ed.*, International Thomson Business Press, London, 1996
4. Hočevar, M., Igličar, S., Zaman, M.: *Osnove računovodstva*; Univerza v Ljubljani Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2000
5. Hočevar, M.: *Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti*, Računovodstvo za notranje potrebe podjetij; zbornik referatov, Portorož
6. Koletnik, F.: *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*, 2. dopolnjena izdaja; Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2004
7. Kolenc, T., Logar, D.: *Analiza bilanc in revizija*, 1. izdaja za interno uporabo; Višja strokovna šola Academia, Maribor, 2007
8. Turk, I.: *Uvod v ekonomiko gospodarske družbe*, 2. izdaja; Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2003
9. Turk, I., Kavčič, S., Koželj, S.: *Stroškovno računovodstvo*, 1. izdaja; Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2001
10. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M.: *Poslovodno računovodstvo*; Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1997
11. Turk, I., Melave, D.: *Uvod v računovodstvo*, 3. dopolnjena izdaja; Moderna organizacija, Kranj, 1995
12. Turk, I., Melave, D., Korošec, B.: *Uvod v računovodstvo*; Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2004

7.2. Viri

1. Interno gradivo družbe DUMIDA
2. Poslovni plan SKUPINE DUMIDA za leto 2007
3. Pravilnik o računovodstvu družbe DUMIDA (januar, 2006)
4. Slovenski inštitut za revizijo: *Slovenski računovodski standardi 2006*; Uradni list 118/2005, Ljubljana, 2005
5. Revidirano letno poročilo družbe DUMIDA d.o.o. za leto 2007
6. Revidirano konsolidirano letno poročilo SKUPINE DUMIDA za leto 2007
7. <http://cek.ef.uni-lj.si/dela/> (marec 2008)
8. <http://edi.uni-mb.si/ediplome> (marec 2008)
9. <http://dumida.tronportal.si> (oktober 2007, marec 2008)
10. www.dumidaavto.si (oktober 2007, marec 2008)
11. www.tt-trgotehna.si (oktober 2007, marec 2008)