VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA

MARIBOR

IMPLEMENTACIJA PRAVILNIKA O SODILIH ZA RAZPOREJANJE PRIHODKOV, ODHODKOV, SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV PO POSAMEZNIH DEJAVNOSTIH V OBSTOJEČ SISTEM RAČUNOVODSKEGA POROČANJA NA PRIMERU PODJETJA X

Kandidatka: Erika Irman

Vrsta študija: študentka izrednega študija

Študijski program: Ekonomist

Mentorica predavateljica: dr. Andreja Terpotec

Mentorica v podjetju: Marija Meh

Lektorica: Špela Mlinar, univ. dipl. slov.

Maribor, 2021

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Erika Irman sem avtorica diplomskega dela z naslovom Implementacija Pravilnika o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih v obstoječ sistem računovodskega poročanja na primeru podjetja X, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Andreje Terpotec.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo delo rezultat izključno 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 Maribor;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot mojih lastnih, kaznivo po Zakonu o avtorski in sorodnih pravicah (Uradni list RS, št. 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, 68/08, 110/13, 56/15 in 63/16 – ZKUASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom Višje strokovne šole Academia Maribor skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. a členom ZASP dovoljujem Višji strokovni šoli Academia Maribor objavo diplomskega dela na spletnem portalu šole.

Mozirje, julij 2021 Podpis študentke:

ZAHVALA

Hvala mentorici dr. Andreji Terpotec za vso pomoč in usmeritve pri pisanju diplomskega dela. Prav tako hvala mentorici v podjetju Mariji Meh.

Posebna hvala moji družini, ki me je spodbujala in podpirala ter mi stala ob strani ves študij.

POVZETEK

Vsako podjetje je ustanovljeno z namenom ustvarjati dobiček. V današnjem globalnem svetu se podjetja trudijo ostati konkurenčna, povečati proizvodnjo, zniževati stroške in s tem ustvariti večji dobiček. Osnovni in najpomembnejši dejavnik podjetja je obvladovanje stroškov. Poslovodstvo podjetja mora dobro poznati področje poslovanja stroškov, saj jih le tako lahko obvladuje in sprejema dobre poslovne odločitve.

Informacija je za poslovodstvo osnova za spremljanje in obvladovanje družbe. Informacije morajo biti točne, natančne, ustrezne in pravočasne. Znanje o različnih razvrstitvah stroškov omogoča njihovo lažje razumevanje in odzivnost na različne pogoje gospodarjenja. Poznane so naravne stroškovne vrste, neposredni in posredni stroški, spremenljivi in stalni stroški, kratkoročni in dolgoročni stroški, dodatni in mejni stroški ter izvirni in izvedeni stroški.

Stroški pri opravljanju poslovnih nalog nastajajo na različnih stroškovnih mestih. Povzročitelji stroškov so stroškovni nosilci – ustvarjeni proizvodi in storitve. Podjetje lahko s skrbnim in natančnim spremljanjem po stroškovnih vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih stroške nadzoruje, obvladuje in tudi predvideva oziroma načrtuje.

Diplomsko delo v grobem obsega dva dela. V prvem delu sem predstavila osnovne pojme razporejanja stroškov, vrste stroškov, pomembnost ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter pomen sodil oziroma ključev za prerazporejanje stroškov posrednih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta oziroma profitne centre.

Drugi del naloge je praktičen. Gre za predstavitev stroškovnih mest, profitnih centrov in področnih odsekov Podjetja X. Poudarek je predvsem na izdelavi izkaza poslovnega izida po dejavnostih na osnovi Pravilnika o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih, ki je bil ažuriran decembra 2019 in je začel veljati januarja 2020. Gre za primerjavo in ugotavljanje odstopanja v čistem poslovnem izidu posameznih dejavnosti glede na predhodno veljaven pravilnik. Sprejetje novega pravilnika o prerazporejanju posrednih stroškov in določitvi sodil/ključev delitve namreč naj ne bi bistveno vplivalo na rezultate poslovanja posamezne dejavnosti. Pravilnika naj bi bila med sabo primerljiva.

Ključne besede: stroški, stroškovno mesto, stroškovni nosilec, profitni center, sodila

ABSTRACT

The enforcement of *The Book of rules of the keys for organizing cost and of organizing incomes, expenses, assets and liabilities to the resources according to different parts of business* into the obtaining accounting system on the example of the X Company

Every company is established for making profits. Companies in today's global world are trying to stay competitive, to increase productivity, to lower the costs and by all that, to increase the profits. The essential and the most important factor for company is the optimisation of the costs. Company's management has to know its business performance very well because that is the only way to control the costs and to make good business decisions.

The essential thing for management to over watch and manage the business is the information. The information has to be accurate, precise, adequate and on time. Knowledge about the different kinds of costs enables easier understanding of costs and appropriate feedback on different kinds of business. There are different kinds of costs, essential, direct and indirect costs, variable and fixed costs, long and short term costs, additional and limited cost, original and subsidiary costs.

Costs occur in a different business activities in the company and we call them cost centres. There are productive and service cost centres. With precise and accurate control of all the costs and cost centres, a company can control and predict the future costs.

This diploma paper is divided on two parts. In the first part I write about basic costs facts and their organizing, about different kinds of costs, and about the importance of arranging costs on the cost centres and cost objects. It is very important to have precise keys for appointing direct costs on different cost centres or profitable centres.

The second part of my diploma paper is a practical case. I show cost centres, profitable centres and field sections of X Company. The emphasis is on making business results of company's activities according to *the Book of rules about the keys for organizing cost and about organizing incomes, expenses, assets and liabilities to the resources according to different parts of business.* These rules were updated in December 2019 and became valid in January 2020. There is a comparison in the business outcomes according to the old and new rules. I try to show the difference in business outcomes. New rules were not supposed to make essential differences and the new business outcome should be comparable to the old one.

Keywords: costs, cost centres, cost objects, profitable centres, keys

KAZALO VSEBINE

1 UVOD 6

1.1 Opis področja in opredelitev problema 6
1.2 Namen, cilji in osnovne trditve 6
1.3 Predpostavke in omejitve 7
1.4 Uporabljene raziskovalne metode 8

2 PREDSTAVITEV STROŠKOV 9

2.1 Opredelitev stroškov 9
2.2 Vrste stroškov 10
2.2.1 Stroški glede na prvine poslovnega procesa 11
2.2.2 Stalni in spremenljivi stroški 13
2.2.3 Neposredni stroški in posredni stroški 14

3 STROŠKOVNA MESTA, PROFITNI CENTRI 16

3.1 Stroškovno mesto 16
3.1.1 Delitev stroškovnih mest 17
3.1.2 Razporejanje stroškov na stroškovna mesta 18
3.2 Stroškovni nosilec 19
3.3 Profitni centri 20
3.3.1 Kaj je profitni center 20
3.3.2 Razlika med stroškovnim mestom in profitnim centrom 21
3.3.3 Prednosti profitnih centrov 21

4 IZKAZI PO DEJAVNOSTIH V PODJETJU X 23

4.1 Vloga kadrov pri določitvi sodil 23
4.2 Dejavnosti v Podjetju X 25
4.3 Vrste stroškovnih mest, profitnih centrov in področnih odsekov v Podjetju X 26
4.4 Razporejanje splošnih prihodkov, stroškov in odhodkov na posamezne področne odseke 28
4.5 Izdelava poslovnega izida po področnih odsekih 30
4.5.1 Prihodki 30
4.6 Analiza izkazov po dejavnostih na osnovi novega pravilnika o sodilih 34
4.6.1 Bistvena odstopanja med pravilnikoma 34
4.6.2 Izkaz poslovnega izida po dejavnostih 36
4.6.3 Komentar odstopanj med obema izkazoma 37
4.7 Druga poročanja o stroških poslovodstvu in njihovo spremljanje 38
4.7.1 Stroški rednega vzdrževanja naprav in opreme 38

4.7.2 Spremljanje stroškov deponije produktov ... 43
4.7.3 Predlog novega načina spremljanja stroškov ... 44
5 SKLEP ... 48
6 VIRI, LITERATURA ... 50

KAZALO SLIK

SLIKA 1: TURBINA ... 39

KAZALO TABEL

TABELA 1: PRIKAZ VRST STROŠKOV GLEDE NA RAZLIČNE KRITERIJE ... 10
TABELA 2: ŠIFRANT PODROČNIH ODSEKOV IN PROFITNIH CENTROV PODJETJA X ... 25
TABELA 3: ŠIFRANT PROIZVODNIH (NEPOSREDNIH) STROŠKOVNIH MEST PODJETJA X ... 26
TABELA 4: ŠIFRANT SPLOŠNIH PROIZVAJALNIH STROŠKOVNIH MEST ... 27
TABELA 5: ŠIFRANT STROŠKOVNIH MEST STROKOVNIH SLUŽB ... 27
TABELA 6: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO DEJAVNOSTIH PODJETJA X ZA LETO 2019, PO TAKRAT VELJAVNIH SODILIH/KLJUČIH DELITVE ... 36
TABELA 7: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO DEJAVNOSTIH PODJETJA X ZA LETO 2019 UPOŠTEVAJE SODIL/KLJUČE DELITVE PRAVILNIKA, KI JE STOPIL V VELJAVO S 1.1.2020 ... 37
TABELA 8: SEZNAM KONTROLINŠKIH NALOGOV ZA POTREBE SPREMLJANJA REDNEGA VZDRŽEVANJA ... 40
TABELA 9: STROŠKI REDNEGA VZDRŽEVANJA (MATERIAL IN TUJE STORITVE) PO NAPRAVAH ... 41
TABELA 10: PREGLED STROŠKOV REDNEGA VZDRŽEVANJA PO NAPRAVAH IN SLUŽBAH ... 42
TABELA 11: KARTICA STROŠKOV DEPONIJE PRODUKTOV ... 44
TABELA 12: VRST STORITEV STROŠKA DEPONIJE PRODUKTOV IN ŠTEVILKE STATISTIČNIH NALOGOV ZA VSAKO STORITEV ... 45
TABELA 13: SEZNAM STATISTIČNIH NALOGOV ZA POTREBE SPREMLJANJA STROŠKOV DEPONIJE PRODUKTOV ... 46
TABELA 14: PREGLED STROŠKOV DEPONIJE PRODUKTOV PO STATISTIČNIH NALOGIH ... 46

1 UVOD

1.1 Opis področja in opredelitev problema

Podjetje si mora, če želi ustvariti dobiček, prizadevati za natančno načrtovanje, spremljanje, vodenje, organiziranje in nadziranje poslovanja podjetja, za kar so potrebne ustrezne informacije. Informacija je za poslovodstvo osnova za spremljanje in vodenje družbe. Informacije morajo biti točne, pravočasne in primerno strukturirane. Vir takih informacij je dobro organizirano računovodstvo.

Osrednja informacijska funkcija vsakega podjetja je računovodstvo, v okviru katerega ima pomembno funkcijo del, ki je namenjeno za notranje uporabnike. V sodobnem podjetništvu je vloga računovodstva za notranje uporabnike vse pomembnejša. Za poslovodstvo je nepogrešljiv informacijski servis, saj spremlja in preučuje vse funkcije v podjetju ter je tesno povezano z vsebino in cilji delovanja podjetja.

Ker sta dandanes ena najpomembnejših dejavnikov uspešnosti poslovanja poznavanje in nadzor stroškov, ki pri tem nastanejo, so njihovi načrtovanje, spremljanje in analiziranje še kako pomembni. Pomembna vloga računovodstva za notranje uporabnike informacij je nadzor stroškov. Podjetje mora dobro poznati področje poslovanja stroškov, saj jih lahko tako obvladuje in sprejema pravilne poslovne odločitve. Podjetja poskušajo z optimiziranjem stroškov ustvarjati boljši poslovni rezultat. To lahko podjetje izvaja le s pomočjo natančnega in stalnega spremljanja gibanja stroškov po vrstah stroškov, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

V prvem, teoretičnem delu je bil namen preučiti in se seznaniti s pojmi, ki so povezani s stroški, ter s stroškovnim računovodstvom po vrstah stroškov, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Namen je bil tudi poglobiti in nadgraditi znanje na področju razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in razporejanja stroškov stroškovnih mest na profitne centre ter raziskati pravilnost izdelave izkazov po dejavnostih.

Za podjetja, ki izvajajo več dejavnosti, je evidentiranje stroškov po stroškovnih mestih zelo pomembno. Ob tem ima pomembno vlogo pravilna struktura stroškovnih mest. Velik pomen imajo sodila/ključi delitve stroškov posrednih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta. Vse to sem želela v diplomskem delu preučiti in pokazati, kako pomembno vlogo imajo stroškovna mesta za spremljanje stroškov.

V Podjetju X že imajo vpeljan sistem evidentiranja stroškov, odhodkov in prihodkov po stroškovnih mestih in profitnih centrih ter sprejet interni pravilnik o razporejanju posrednih stroškov na končna stroškovna mesta. Leta 2020 pa so v sistem vpeljali nov pravilnik za potrebe izdelave izkazov po dejavnostih. Zato je bil moj namen preučiti izdelavo izkaza poslovnega izida po dejavnostih ter primerjati na novo sprejet Pravilnik o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih s predhodno veljavnim pravilnikom. Preučiti sem želela dosedanje evidentiranje stroškov po posrednih in neposrednih stroškovnih mestih ter morebitne možnosti izboljšav evidentiranja.

Hipoteze/trditve diplomskega dela:

H1: Struktura stroškovnih mest je smiselno strukturirana.

H2: Stroški bi se v podjetju lahko evidentirali po statističnih nalogih, kar bi poslovodstvu omogočilo informacije pridobiti natančneje in hitreje.

H3: Sodila/ključi delitve stroškov posrednih stroškovnih mest na neposredna stroškovna mesta so zastavljeni smiselno glede na obseg dela in dejavnost podjetja.

1.3 Predpostavke in omejitve

Tema diplomskega dela mi je blizu, saj je to del moje delovne obveznosti. Ker je moja naloga izdelava izkazov po dejavnostih po zgoraj omenjenem pravilniku, želim to področje podrobneje raziskati ter ugotoviti morebitne razlike med obstoječim in predhodnim pravilnikom.

Podatki, uporabljeni v diplomskem delu, so vzeti iz podjetja, torej so resnični in zaupne narave.

Podjetje X izdeluje po dejavnostih Izkaz poslovnega izida, Izkaz finančnega položaja in Izkaz denarnega toka. V diplomskem delu sem se osredotočila le na izdelavo izkaza poslovnega izida.

1.4 Uporabljene raziskovalne metode

Raziskovalna pristopa, ki sem ju uporabila pri izdelavi diplomskega dela, sta opazovanje in analiza podatkov, saj sta najprimernejša za raziskavo izbrane teme. Gre tako za kvalitativni kot kvantitativni pristop, saj sem opazovala in analizirala trenutno strukturo stroškovnih mest ter izdelavo izkazov po dejavnostih.

V diplomskem delu sem uporabila deskriptivni pristop. Za opis pojmov in dejstev sem uporabila metodo deskripcije. Uporabila sem izpise, citate, zaključke, ugotovitve in navedbe drugih avtorjev, torej metodo kompilacije. V praktičnem delu diplomskega dela sem z zbiranjem, obdelavo in urejanjem podatkov uporabila statistično in analitično metodo.

2 PREDSTAVITEV STROŠKOV

2.1 Opredelitev stroškov

Vsako podjetje je s svojim poslovanjem usmerjeno k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, tj. ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, in ustvarjanju primernega poslovnega izida. Pri tem se pojavljajo stroški in njihovo poznavanje ima vpliv na sprejetje ustreznih poslovnih odločitev (Robnik, 2008).

Poslovnega procesa si ne moremo zamisliti brez njegovih prvin, tj. delovnih sredstev, predmetov dela, storitev, zaposlenih z njihovo delovno silo. Delovna sredstva so v glavnem sestavljena iz opreme, kamor spadajo stroji, naprave, napeljave, orodja, inventar in prevozna sredstva. V širšem smislu med delovna sredstva štejemo tudi zgradbe in zemljišča. Predmeti dela v glavnem zajemajo surovine, material, polproizvode in materiale, ki sodelujejo posredno, npr. gorivo ali pisarniški material. V širšem smislu med predmete dela uvrščamo tudi energijo. Pomemben del prvin predstavlja delo. Delo je zavestna, vnaprej premišljena dejavnost, ki se opravlja z določenim namenom, tj. doseganje poslovnih ciljev. To delo se ne pojavlja samo po sebi, temveč je povezano s trošenjem delovne sile. Delovna sila je fizična in umska sposobnost, ki jo imajo zaposleni, in pride do izraza pri delovnem oziroma poslovnem procesu. Poznamo še storitve, to so prevozne storitve, popravila, storitve PTT in druge, ki jih ne moremo šteti niti med delovna sredstva niti med predmete dela niti med zaposlene (Turk & Melavc, Računovodstvo, 2001).

V poslovnem procesu se prvine trošijo in s tem nastajajo stroški. Stroške lahko opredelimo kot z nabavnimi cenami ovrednotene potroške prvin poslovnega procesa. Torej so stroški cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in drugih storitev, ki nastajajo v delovnem procesu podjetja. Gre za v denarju izraženo porabo vseh prvin poslovnega procesa, ki nastajajo v zvezi z opravljanjem gospodarske dejavnosti podjetja in so za opravljanje te dejavnosti nujne in potrebne. Vsake porabe prvin poslovnega procesa, ki ni usmerjena neposredno na namensko proizvajanje proizvodov in opravljanje storitev, ne jemljemo kot strošek podjetja. Gre za porabo ali obrabo poslovnih prvin, vendar je takšno vrednostno izraženo trošenje neupravičeno pripisovati poslovnim učinkom podjetja. V tem primeru ne govorimo o stroških poslovanja podjetja, temveč o končni porabi (Pučko & Rozman, 1998).

Stroške moramo ločevati od potroškov, odhodkov in izdatkov. Odhodki so tisti stroški, ki poslovni izid bremenijo v obdobju in so tudi izdatki, ki nastanejo neodvisno od stroškov. Strošek je obračunska kategorija, ki izraža vrednost prvin v poslovnem procesu, tako porabljenih kot obrabljenih. Strošek je lahko istočasno tudi izdatek, ni pa nujno. Izdatek pomeni zmanjšanje denarnih sredstev in lahko nastane neodvisno od stroška (Koletnik, 2004).

2.2 Vrste stroškov

Da bi stroške v podjetju bolje spoznali in lažje obvladovali, jih preučujemo z različnih zornih kotov. Enkrat nas zanima, katera prvina poslovnega procesa je povzročila strošek, drugič nas zanima, katera poslovna funkcija v podjetju povzroča strošek, katera organizacijska enota povzroča največ stroškov v podjetju itd. Ker gre pri stroških za kompleksno in zapleteno strukturo, so potrebni različni vidiki preučevanja stroškov, saj le tako dodobra spoznamo njihovo strukturo in povzročitelje ter s tem možnost njihovega obvladovanja (Rebernik, 1994).

Teorija nudi več različnih sistemov delitve stroškov, ki bodo poslovodstvu podjetja posredovali informacije, potrebne za sprejemanje različnih odločitev. Tako bodo v posameznem podjetju uporabili tisto delitev stroškov, ki jim bo prinesla najboljše potrebne informacije ob upoštevanju standardov in zakonov. Iz tabele 1 so razvidne različne delitve stroškov, ki razporejajo posamezne vrste stroškov glede na različne kriterije.

Tabela 1: Prikaz vrst stroškov glede na različne kriterije

Zap. št	Vidik za razvrščanje	Vrste stroškov
1.	Prvine poslovnega procesa	stroški delovnih sredstev stroški predmetov dela stroški storitev stroški dela
2.	Časovni vidik	načrtovani stroški uresničeni stroški
3.	Stroški posamezne enote so posledica sodelovanja znotraj ali zunaj organizacije	izvirni stroški izpeljani stroški
4.	Način razporejanja na posamezne proizvode ali storitve	neposredni stroški posredni stroški
5.	Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja	stalni (fiksni) stroški spremenljivi (variabilni) stroški

6.	Delovanje poslovnih funkcij	proizvajalni stroški neproizvajalni stroški
7.	Vrednotenje poslovnih učinkov	stroški učinkov stroški obdobja
8.	Sprejemanje poslovnih odločitev	odločujoči stroški neodločujoči stroški
9.	Velikost spremembe	dodatni stroški mejni stroški
10.	Opustitev različice	oportunitetni stroški
11.	Možnost vplivanja na velikost stroškov	obvladljivi stroški neobvladljivi stroški

Vir: (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, Poslovodno računovodstvo, 2003)

2.2.1 Stroški glede na prvine poslovnega procesa

Najpogostejše razvrščanje stroškov je glede na prvine poslovnega proces, pri čemer dobimo naravne vrste stroškov. Delitev stroškov po naravnih vrstah zahtevajo tudi Slovenski računovodski standardi.

Stroški materiala

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvajalni stroški, posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški materiala so stroški osnovnega in pomožnega materiala, surovin in kupljenih polproizvodov, potrebnih za proizvodni proces, delov, goriva in maziva. Med posebne vrste stroškov materiala štejemo strošek porabljene energije. V širšem smislu med stroške materiala uvrščamo tudi drobni inventar in embalažo (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Nabava materiala ne predstavlja stroška, temveč poveča vrednost in količino zalog. V poslovnem procesu strošek materiala nastane z njegovo porabo. Takrat material preide v poslovni učinek in se spremeni v strošek, ki bremeni ta poslovni učinek. Podlaga za spremljanje so izdajnice in vračilnice materiala po posameznih stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Nabavna vrednost materiala predstavlja zmnožek nabavljene količine in nabavne cene materiala. Pri ovrednotenju porabe materiala se uporabljajo štiri različne metode (Sendelbah, 2011):

- metoda zaporednih cen (FIFO),
- metoda drsečih povprečnih cen,
- metoda tehtanih povprečnih cen in
- metoda stalnih cen.

Stroški storitev

Pri poslovanju podjetja se pojavljajo raznovrstne storitve ki se takoj po priskrbi, torej ko prejmemo račun od dobavitelja o opravljeni storitvi, preoblikujejo v stroške. V grobem stroške storitev razvrščamo v ožjem in širšem pomenu. V ožjem pomenu so to stroški prevoznih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, storitev plačilnega prometa in podobno. V širšem pomenu med stroške storitev uvrščamo tudi stroške dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, ter stroške obresti. Med stroške storitev se uvrščajo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastali s fizičnimi osebami. V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvirnih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj podjetja opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Stroški amortizacije

Strošek amortizacije opredelimo kot znesek nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Amortizacija je najznačilnejši strošek osnovnih sredstev in predstavlja vrednostno izražen potrošek oziroma obrabo osnovnih sredstev. Povezana je z značilnostjo osnovnih sredstev, da se v poslovnem procesu fizično ne porabijo, temveč se obrabljajo v neki določeni, omejeni dobi uporabe. Torej so zneski nabavne vrednosti sredstev, ki v obračunskem obdobju prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke. Doba uporabe sredstev je odvisna tako od fizičnega kot tehničnega in gospodarskega staranja ne glede na dejansko uporabo. Podjetje lahko

samostojno določi amortizacijske stopnje za svoja osnovna sredstva. Osnova za obračun amortizacije je nabavna vrednost osnovnega sredstva. Amortizacijo začnemo obračunavati prvi dan naslednjega meseca, ko smo usposobili osnovno sredstvo za uporabo (Sendelbah, 2011).

Strošek dela

Stroški dela so vse oblike zaslužkov, ki jih daje podjetje zaposlenim v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Stroški dela zajemajo plače, ki pripadajo zaposlenim v bruto znesku, nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo (za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letnim dopustom, državnimi prazniki, izrednim dopustom), dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlenim, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem (bonitete), odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko prenehajo delati v organizaciji, in drugi dohodki, ki pripadajo zaposlenim v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi v bruto znesku. Povračila zaposlenim, ki se obravnavajo kot strošek dela, so zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topel obrok med delom. Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu, šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, se obravnavajo kot strošek storitev (Slovenski računovodski standardi, 2016).

2.2.2 Stalni in spremenljivi stroški

O stalnih in spremenljivih stroških govorimo, kadar preučujemo stroške glede na njihovo obnašanje oziroma odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja. To razvrščanje je pomembno za poslovne odločitve in ga lahko štejemo za jedro poslovodnega računovodstva. Nepoznavanje stroškov s tega zornega kota lahko privede do napačnih odločitev, vezanih na proizvodnjo. Za stalne stroške je značilno, da se z obsegom proizvodnje ne spreminjajo, medtem ko se spremenljivi stroški z obsegom proizvodnje spreminjajo (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, Poslovodno računovodstvo, 2003).

Stalni (fiksni) stroški so stroški, ki nastajajo v podjetju v nekem obdobju v stalni višini in niso odvisni od obsega proizvodnje, torej se ne odzivajo na spreminjanje obsega poslovanja. Njihova višina je bolj kot z obsegom poslovanja povezana z določeno proizvodno pripravljenostjo

oziroma usposobljenostjo v nekem obdobju. Imenujemo jih tudi stroški proizvodne pripravljenosti. Med stalne stroške uvrščamo npr. obresti na kredite, ki jih podjetje mora plačevati v posameznih obdobjih, stroške zavarovanja, stroške članarin, amortizacijo delovnih sredstev, plače delavcev, ki niso obračunane po učinku, stroške ogrevanja proizvodnih prostorov itd. Za njih je značilno, da se z večanjem obsega proizvodnje porazdelijo na čedalje več poslovnih učinkov, kar pomeni, da stalni stroški na enoto poslovnega učinka s povečanjem obsega upadajo (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

Spremenljivi ali variabilni stroški so stroški, ki se po višini spreminjajo s spreminjanjem obsega poslovanja. Torej so vezani na obseg proizvodnje. Sem spadajo stroški predmetov dela, plače zaposlenih, ki so odvisne od količinskih učinkov njihovega dela, strošek energije, ki se porablja pri izvajanju dejavnosti. Zanje je značilno, da so na količinsko enoto vedno enaki ne glede na velikost obsega poslovanja (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

2.2.3 Neposredni stroški in posredni stroški

V podjetjih z razvejanim proizvajalnim programom se stroški po navadi ne opazujejo le na ravni organizacije kot celote, temveč tudi na ravni posameznega proizvajalnega programa. Podjetje lahko celo spremlja stroške na ravni posameznega stroškovnega mesta in stroškovnega nosilca. Glede na to, kako so stroški povezani s posameznim proizvodom ali storitvijo, ločimo neposredne in posredne ali skupne stroške (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, Poslovodno računovodstvo, 2003).

Neposredni stroški so stroški, ki so neposredno povezani s posameznim proizvodom ali storitvijo. Zanje je značilno, da jih lahko že na podlagi knjigovodske listine pripišemo posameznim proizvodom ali storitvam. Osnova za dodelitev stroškov posameznim proizvodom ali storitvam so ustrezne podlage, ki kažejo njihovo povezanost s stroški, razporejenimi na posamezen proizvod ali storitev (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, Poslovodno računovodstvo, 2003).

Posredni stroški so stroški, za katere ni enostavno določiti, koliko jih je nastalo zaradi proizvodnje posameznih vrst stroškovnih nosilcev. Nanašajo se na več proizvodov ali storitev.

Dokler se ne razporedijo na posamezne stroškovne nosilce, so skupni več proizvodom ali storitvam. Pravimo jim tudi režijski, splošni, skupni ali posredni stroški. Po stroškovnih nosilcih se razporejajo s pomočjo ključev (razdelilnikov). Ključ je razmerje med posrednimi stroški v določenem obdobju v podjetju in osnovo za njihovo razporejanje. Pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih s pomočjo ključev je odvisna od ustrezno izbrane osnove za izračun ključa. Čim večja bo medsebojna odvisnost med gibanjem osnove in gibanjem posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih, tem boljša bo izbrana osnova za izračun ključa. (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

3 STROŠKOVNA MESTA, PROFITNI CENTRI

3.1 Stroškovno mesto

Spremljanje stroškov le po poslovnih funkcijah je premalo natančno za njihovo preučevanje in obvladovanje. Zato se za spremljanje stroškov v podjetjih organizirajo stroškovna mesta. Običajno stroškovno mesto opredelimo kot funkcijsko, prostorsko ali organizacijsko zaokroženo celoto, v kateri je mogoče spremljati, evidentirati in nadzirati stroške. Osnovna razloga za organiziranje stroškovnega mesta sta nadzorovanje in obvladovanje stroškov (Rebernik, 1994).

S stroškovnimi mesti torej pojmujemo funkcionalno, prostorsko in vsebinsko zaokrožene enote v podjetju, v katerih se pri poslovanju pojavljajo stroški in za katere so izoblikovani nosilci odgovornosti. S poznavanjem vodje enote je jasno, kdo je odgovoren za nastajanje stroškov v enoti oziroma na stroškovnem mestu (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

Iz opredelitve stroškovnega mesta je razviden namen razčlenitve gospodarske družbe na stroškovna mesta (Turk, Uvod v ekonomiko gospodarske družbe, 2003):

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih;
- omogočiti pregled gibanja stroškov po področjih, za katera je nekdo odgovoren.

V prvem primeru gre za združevanje stroškov, ki se gibljejo enako ali podobno, v drugem za združevanje stroškov, ki sodijo v pristojnost iste odgovorne osebe.

Stroškovna mesta si podjetja določajo in organizirajo povsem samostojno. Število stroškovnih mest v posameznem podjetju je odvisno od njegove velikosti in dejavnosti, organizacijskega načrta, posebnosti proizvodnega procesa, uporabe metod obračunavanja stroškov po proizvodih in oblik nadzora poslovanja. Zaradi lažjega spremljanja ima vsako stroškovno mesto naziv in šifro, iz katere je razvidno, v katero dejavnost in skupino stroškovnih mest sodi (Koletnik, 2004).

3.1.1 Delitev stroškovnih mest

Stroškovno mesto je zbiratelj stroškov, katerih nosilci procesov so na posameznem mestu neposredno ali posredno odgovorni.

Stroškovna mesta se na splošno delijo na (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998):

- proizvodna stroškovna mesta in
- neproizvodna stroškovna mesta.

Pri proizvodnih stroškovnih mestih gre za vse funkcijsko, stvarno in prostorsko izoblikovane enote v podjetju, povezane s proizvajanjem. Njihova temeljna značilnost je opravljanje proizvodne funkcije (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

V okviru proizvodnih stroškovnih mest razlikujemo še podskupine stroškovnih mest (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998):

- stroškovna mesta osnovne ali glavne dejavnosti, ki se ukvarja z osnovno dejavnostjo podjetja oziroma dejavnostjo za katero je bilo podjetje ustanovljeno;
- stroškovna mesta stranskih dejavnosti – ta skupina zajema enote, ki se ukvarjajo s stranskimi dejavnostmi na področju proizvajanja;
- stroškovna mesta pomožnih dejavnosti, kjer gre za dejavnosti, ki so ozko vezane na proizvodnjo in brez njih ne obstaja, vendar niso več neposredno del osnovne dejavnosti podjetja.

Neproizvodna stroškovna mesta se pojavljajo v podjetju izven proizvodnega področja. Izoblikovana so na področju drugih poslovnih funkcij v podjetju. Gre za stroškovna mesta, ki so največkrat znotraj uprave podjetja v širšem smislu, zato govorimo o stroškovnih mestih uprave. Delimo jih vsaj na tri podskupine, in sicer na stroškovna mesta nabavne dejavnosti, stroškovna mesta prodajne dejavnosti in stroškovna mesta uprave v ožjem smislu (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

3.1.2 Razporejanje stroškov na stroškovna mesta

Namen evidentiranja stroškov po stroškovnih mestih ni le spoznati njihovo višino po posameznih enotah podjetja, temveč predvsem omogočiti iskanje vzrokov za nastajanje stroškov in ugotoviti, kdo je odgovoren zanje. S tem spoznamo, kdo lahko nadzira nastajanje stroškov in kdo sprejema ukrepe za uravnavanje nastajanja stroškov. Vse to omogoča tudi ugotavljanje uspešnosti gospodarjenja manjših enot podjetja, kar daje osnovo za načrtovanje stroškov (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

Neposredne (direktne) stroške stroškovnih mest je dokaj preprosto ugotavljati. To so stroški, ki jih je posamezno stroškovno mesto povzročilo neposredno. Neposredne stroške stroškovnih mest zajemamo neposredno na mestih, ki so jih povzročila (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

V podjetju nastajajo tudi drugi stroški, ki jih ne moremo neposredno dodeliti posameznemu stroškovnemu mestu. Zanje ne vemo, na katero stroškovno mesto se nanašajo, ali pa se nanašajo na več stroškovnih mest hkrati. Pravimo jim posredni (indirektni) stroški stroškovnih mest. Tem stroškom ne moremo neposredno prisoditi stroškovnega mesta, temveč jih moramo na stroškovna mesta razporediti. Evidentirajo se na splošnih stroškovnih mestih (Rebernik, 1994).

Posredne stroške stroškovnih mest razporejamo na stroškovna mesta (povzročitelje stroškov) s pomočjo posebnih ključev (razdelilnikov). Do njih prihajamo z ugotavljanjem stvarne porabe po stroškovnih mestih ali s pomočjo domnev o porabi po posameznih stroškovnih mestih (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

Opredelitev ključa oziroma razdelilnika sloni na razmerju med posrednimi stroški, ki so porazdeljeni po stroškovnih mestih, in podatkom (osnovo) o neposrednih stroških ali neposrednih potroških, ki so vezani na ustvarjanje poslovnih učinkov na stroškovnih mestih. Takšen ključ lahko na splošno zapišemo (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998):

$$\text{ključ} = \frac{\text{posredni stroški stroškovnih mest}}{\text{osnova}} * 100 \qquad (3.1)$$

Število ključev delitve za porazdelitev posrednih stroškov na stroškovna mesta si podjetje določi samo. Lahko ima le en ključ delitve, največkrat pa uporablja različne ključe za porazdelitev različnih posrednih stroškov na stroškovna mesta. V primeru uporabe več ključev delitve podjetje dosega pravilnejšo razdelitev in obremenitev stroškovnih mest s stroški, ki jih tudi povzročijo (Pučko & Rozman, Ekonomika podjetja, 1998).

3.2 Stroškovni nosilec

Že ob nastanku stroškov v zvezi z ustvarjanjem in razporejanjem poslovnih učinkov je treba le te povezati s poslovnimi učinki. V tem primeru govorimo o stroškovnih nosilcih, s čimer mislimo proizvode ali storitve, zaradi katerih so nastali stroški in na katere se nanašajo. Kot stroškovni nosilec pa se ne pojavljajo le proizvodi oziroma storitve, katere podjetje prodaja, temveč tudi tisti proizvodi, katere podjetje proizvaja za lastne potrebe, in storitve, katere samo uporablja (Turk, Kavčič, & Koželj, Stroškovno računovodstvo, 2001).

Vsak poslovno upravičen strošek bremeni neposredno ali posredno ustvarjene proizvode ali storitve. Poznamo začasne in končne stroškovne nosilce. O začasnih stroškovnih nosilcih govorimo, kadar proizvodi ali storitve še niso namenjeni tržišču. Kadar so ustvarjeni proizvodi ali storitve namenjeni tržišču, pa govorimo o končnih stroškovnih nosilcih (Koletnik, 2004).

Glavni namen spremljanja stroškov po stroškovnih nosilcih je izračun lastne cene poslovnega učinka. Lastna cena je vsota vseh stroškov, ki so nastali pri ustvarjanju poslovnega učinka. Vse nastale stroške poslovnega učinka podjetje vračuna v lastno ceno, ki je osnova za določitev prodajne cene oziroma izračun poslovne uspešnosti posameznega poslovnega učinka. S prodajno ceno mora podjetje pokriti vse nastale stroške poslovnega učinka (Sendelbah, 2011).

Glede na vključevanje oziroma razporejanje stroškov v izračun lastne cene poslovnega učinka ločimo (Sendelbah, 2011):

- **Neposredne stroške** – so stroški, ki nastanejo neposredno pri ustvarjanju poslovnega učinka in jih krijemo neposredno s prodajo poslovnega učinka. Razvrstimo jih lahko v skupine neposrednih stroškov, in sicer:

- materiala (surovine, material, polproizvodi, gorivo, porabljena energija),
- storitev (gre za storitve drugih, ki neposredno sodelujejo pri izdelavi),
- amortizacije (strošek osnovnih sredstev, ki neposredno sodelujejo pri ustvarjanju poslovnega učinka),
- dela (bruto plače za neposredno delo pri nastajanju poslovnega učinka),
- prodaje (stroški, ki so neposredno povezani s prodajo poslovnega učinka).

- **Posredne stroške** – so stroški, ki nastanejo v podjetju posredno in so povezani z nastajanjem vseh poslovnih učinkov. Krijemo jih posredno z rezultati celotne dejavnosti podjetja. Glede na razporejanje stroškov jih delimo na:
  - posredne proizvajalne stroške (material, amortizacija),
  - druge posredne stroške (stroški nabave, stroški dejavnosti in prodajanja).

3.3 Profitni centri

Če želijo podjetja preživeti na zahtevnih trgih, morajo proizvajati kakovostne proizvode s čim nižjimi stroški. Zato je boj za gospodarno proizvodnjo in čim nižje stroške njihova vsakdanja naloga, kar lahko dosegajo z uvajanjem nadzora tako stroškov kot tudi odgovornosti za nastale stroške. Ti razlogi so pripeljali do številnih metod za nadziranje stroškov in ugotavljanje primernega obsega stroškov za ustrezno kakovost in količino posameznih proizvodov oziroma storitev. Te metode se čedalje bolj izpopolnjujejo in nadgrajujejo (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, & Vidic, 2006).

3.3.1 Kaj je profitni center

Sorazmerno samostojne enote v podjetju (ločeni obrati, trgovine itd.) je mogoče oblikovati kot dobičkovno oziroma profitno mesto odgovornosti. Zanje je značilno, da samostojno odločajo o dejavnikih, ki vplivajo na stroške, in dejavnikih, ki vplivajo na prihodke. Uspešnost poslovanja profitnega centra je merljiva z razliko med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi stroški, torej z dobičkom, ki ga je mogoče nadzirati (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, & Vidic, 2006).

Profitni center je poslovnoizidna enota v podjetju, za katero se ločeno ugotavljajo prihodki in odhodki ter s tem poslovni izid. Tako ugotovljeni poslovni izid je zgolj notranjega pomena, medtem ko se navzven sestavljajo obračuni za celotno gospodarsko družbo. Profitni center je le ožja enota, ki uresničuje cilje celotne gospodarske družbe in nima vseh poslovnih funkcij, temveč se ukvarja le z delom posamezne temeljne poslovne funkcije in z delom odločevalnih funkcij (Turk, Uvod v ekonomiko gospodarske družbe, 2003).

3.3.2 Razlika med stroškovnim mestom in profitnim centrom

Stroškovno mesto je oddelek v podjetju, ki se mu pripisujejo neposredni in posredni stroški. Njegova cilja sta nadzor stroškov in njihovo zmanjšanje. Profitni center pa je oddelek, ki prepozna dobiček in katerega cilja sta ugotavljanje točnega dobička in njegovo povečanje. Ključne razlike med stroškovnim mestom in profitnim centrom so (Gadget-info.com, 2019):

- stroškovno mesto je oddelek organizacije, za katerega se ugotavljajo stroški, medtem ko dobičkonosni oddelek organizacije ugotovi dobiček;
- v enem profitnem centru je več stroškovnih mest;
- vloga profitnega centra je v primerjavi s stroškovnim mestom zelo zanimiva, saj mora profitni center maksimirati dobiček skupaj z zmanjšanjem neposrednih in posrednih stroškov, stroškovno mesto pa mora delovati le za zmanjšanje stroškov;
- stroškovno mesto je odgovorno samo za stroške, profitni center pa za stroške in prihodke;
- uspešnost stroškovnega mesta se oceni z zmanjšanjem dejanskih stroškov standardnih stroškov. Nasprotno se uspešnost profitnega centra analizira tako, da se od predvidenih stroškov odštejejo dejanski stroški.

Preprosto povedano je stroškovno mesto le zbiratelj stroškov, medtem ko nas pri profitnih centrih poleg stroškov zanimajo tudi prihodki.

3.3.3 Prednosti profitnih centrov

Strokovna literatura, ki obravnava mesta odgovornosti, navaja koristi in probleme, ki jih prinaša organizacija profitnih mest oziroma mest odgovornosti. Bistvene prednosti prenašanja odgovornosti na nižje enote so (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, & Vidic, 2006):

- podjetje je razdeljeno na manjše enote, kar olajša nadzor;
- odločitve se sprejemajo tako, da so poslovodje najbolje seznanjeni z nastajanjem problemov in njihovim reševanjem;
- odločitve se sprejemajo hitreje, saj se lahko nižji odgovorni poslovodje odzivajo na probleme hitreje; podjetje je bolj prožno, kar omogoča hitrejši odziv na potrebe kupcev;
- z imenovanjem nižjih odgovornih poslovodij za posamezne enote se zmanjša obremenitev ravnateljstva podjetja z informacijami o vsakdanjih vprašanjih poslovanja, saj se pomembne za odločanje na nižji ravni uporabijo že tam;
- nižji odgovorni poslovodje imajo moč sprejemati odločitve, zato sta prizadevnost in zadovoljstvo z delom večja, saj sodelujejo pri poslovanju podjetja;
- nižji odgovorni poslovodje lahko pridobijo spretnost poslovodenja in tako postanejo možni kandidati za ravnateljstvo podjetja;
- nižji odgovorni poslovodje so močno motivirani delovati tako, kot je za podjetje najustrezneje. S tem ko si prizadevajo za največje doseganje koristi, dosegajo tudi cilje podjetja;
- takšno podjetje ustvarja in širi podjetniško ozadje;
- strateški položaj podjetja s samostojnimi enotami je močnejši. Različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje.

4 IZKAZI PO DEJAVNOSTIH V PODJETJU X

4.1 Vloga kadrov pri določitvi sodil

Vsaka organizacija si želi vire, ki so ji na razpolago, kar najbolje izkoristiti. Poslovno uspešnost sicer razumemo skozi dobiček, vendar se je treba zavedati, da je vlaganje v človeški kapital povratna naložba. V zaposlene je treba vlagati, jim nuditi dodatna izobraževanja, da razvijejo svoj ustvarjalni potencial in razširijo obzorja z novimi znanji. To je koristno tako za podjetje kot osebni razvoj zaposlenih.

Človeški kapital je potencial, ki se skriva v sposobnostih zaposlenih, njihovem znanju, je njihova last in skupaj z njimi prehaja med organizacijami. V literaturi najdemo veliko različnih definicij človeškega kapitala, pri vseh pa gre predvsem za naložbo v sposobnosti posameznika, ki v delovnem okolju s svojo ustvarjalnostjo in znanjem uspešno rešuje probleme, s katerimi se srečuje. S takšnimi naložbami podjetje povečuje ekonomsko učinkovitost in prispeva k dodani vrednosti podjetja (Bahun & Rojc, 2006).

Zaposleni so pri delu najuspešnejši, kadar lahko izkazujejo svoje talente in sposobnosti. S tem so zavzeti za delo in notranje motivirani. Uspešne organizacije tako iščejo talentirane posameznike, ki bi lahko povečali njihovo konkurenčno moč na trgu. Upravljanje talentov je proces, ki vključuje njihovo privabljanje, ohranjanje v podjetju in nenehno razvijanje njihovih sposobnosti (Psihologija dela, 2018).

S kompetencami se prepletajo vsa znanja, izkušnje, spretnosti, sposobnosti, ustvarjalnost, odzivne zmožnosti na spremembe, odgovornost, prepričanja, samopodoba in drugi elementi, ki jih zaposleni potrebujejo za učinkovito, uspešno in strokovno opravljanje nalog. Kompetentnost je torej definirana kot zmožnost upravljanja, aktiviranja in povezovanja znanja v nepredvidljivih, kompleksnih situacijah (Mihalič, 2006).

Prizadevanje za nenehen razvoj in izobraževanje zaposlenih, učinkovit sistem nagrajevanja, spremljanje zavzetosti in zadovoljstva zaposlenih ter merjenje organizacijske kulture so glavna vodila upravljanja kadrov v Podjetju X. Odgovornost do zaposlenih in posledično upravljanje

človeških virov je področje, ki ga kot družbeno odgovorno podjetje še posebej skrbno neguje. Poseben izziv podjetja je privabiti in obdržati najboljši kader. Podjetje X si prizadeva in spodbuja zaposlene k strokovnemu in osebnostnemu razvoju, na drugi strani pa želi vzpostaviti učinkovit sistem nagrajevanja, ki bo pokazatelj spremljanja zavzetosti, razvoja in dosežkov zaposlenih. Z dobro medsebojno komunikacijo, soodločanjem zaposlenih in pravičnim plačnim sistemom želi doseči kar največje zadovoljstvo zaposlenih (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

Podjetju X veliko pomeni naložba v znanje, prihodnost, zato veliko pozornosti namenja ustreznemu razvoju kadrov. Z nudenjem možnosti izobraževanja in ostalih oblik usposabljanj goji skrben odnos do zaposlenih (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

V Podjetju X obstaja tudi sistemski predpis v zvezi s kadrovanjem in izobraževanjem, katerega namen je določiti odgovornosti in pooblastila ter opisati dejavnosti področja (Interni vir podjetja, 2021):

- načrtovanja kadrov,
- izbire kadrov,
- nagrajevanja in motivacije,
- organiziranja in izvajanja vseh oblik usposabljanja, izpopolnjevanja in izobraževanja delavcev.

Sodila se uporabljajo za vodenje ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih podjetja. Namenjena so razporejanju posrednih stroškov po dejavnostih in temeljijo na računovodskih načelih. Pri razporejanju posrednih stroškov je treba uporabiti sodila, ki temeljijo na aktivnostih, ki te stroške povzročajo (Tax-Fin-Lex, 2019).

Iz zgoraj zapisanega sledi, da je vloga kadrov pri določitvi sodil zelo pomembna. Sodila lahko določi oseba, ki ima dovolj računovodskega znanja in je usposobljena razumeti in poznati delovanje podjetja.

V Podjetju X pri določitvi sodil sodelujeta tako zaposleni iz službe računovodstva oziroma kontrolinga kot direktor tehničnega sektorja. Zaposleni iz računovodstva oziroma kontrolinga pozna načela in predpise računovodstva v zvezi z določanjem sodil in razporejanja posrednih stroškov dejavnosti na neposredna stroškovna mesta. Vodja tehničnega sektorja s svojim tehničnim znanjem, dolgoletnimi izkušnjami v podjetju in poznavanjem delovanja podjetja s tehničnega vidika pripomore k pravilni določitvi sodil. Z dobrim sodelovanjem in znanjem oseb, ki so strokovnjaki na svojih področjih in imajo dolgoletne izkušnje v Podjetju X, tako določijo sodila, ki so osnova za delitev posrednih stroškov na končna stroškovna mesta oziroma profitne centre. Povedano drugače, pri določitvi sodil v Podjetju X sodelujejo osebe, ki so za to kompetentne.

4.2 Dejavnosti v Podjetju X

Podjetje X je na podlagi Energetskega zakona (EZ-1) in Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (ZPFOLERD-1) dolžno voditi ločene računovodske izkaze za energetske dejavnosti in ostale dejavnosti. V Pravilniku o računovodstvu podjetje opredeljuje, da pripravlja računovodske izkaze ločeno za naslednje dejavnosti – področne odseke:

- proizvodnja elektrike,
- oskrba s paro in toplo vodo,
- ostalo.

Ti so tržno usmerjen organizacijski del družbe in s svojim poslovanjem ustvarjajo poslovni izid. Podjetje X ugotavlja poslovni izid po področnih odsekih in znotraj teh ločeno po profitnih centrih (Interni vir, 2020).

Tabela 2: Šifrant področnih odsekov in profitnih centrov Podjetja X

Šifra	**Naziv**	**Profitni centri**	
		Šifra	**Naziv**
PO 1	Proizvodnja elektrike	PC 15016	Blok 1–3
		PC 15014	Blok 4
		PC 15012	Blok 5
		PC 15010	Blok 6
PO 2	Oskrba s paro in toplo vodo	PC 15013	Toplotna postaja 1–2
		PC 15011	Toplotna postaja 3

PO 3	Ostalo	PC 15002	Prodaja IT storitev
		PC 15003	Ostalo
		PC 15004	Stanovanja
		PC 15005	Menza
		PC 15006	Projekt RIS ALiCE

Vir: (Interni vir, 2020)

4.3 Vrste stroškovnih mest, profitnih centrov in področnih odsekov v Podjetju X

Stroškovno mesto je organizacijska enota, ki s svojimi učinki ne ustvarja prihodkov, temveč le stroške, ki morajo pokriti prihodki področnega odseka. Stroškovna mesta nimajo dostopa do trga, njihovih učinkov ni mogoče izraziti v prodajnih enotah. Pri oblikovanju stroškovnih mest je Podjetje X sledilo cilju, da se v čim večjem obsegu določijo prihodki in odhodki iz poslovanja neposredno na profitni center in področni odsek dejavnosti (Interni vir, 2020).

Podjetje X določa neposredna in posredna stroškovna mesta. Neposredna stroškovna mesta so proizvodna stroškovna mesta in neposredno vezana na področni odsek oziroma profitni center.

Tabela 3: Šifrant proizvodnih (neposrednih) stroškovnih mest Podjetja X

Šifra	**Naziv**	**Podrejeno SM**	
		Šifra	**Naziv**
1501001001	Blok 6 elektrika		
1501101001	Blok 6 toplota – TP3		
1501201001	Blok 5 elektrika		
1501301001	Blok 5 toplota	1501301002	Toplotna postaja 1 in 2 B5
1501401001	Blok 4 elektrika		
1501501001	Blok 4 toplota	1501501002	Toplotna postaja 1 in 2 B4
1501601001	Blok 3 elektrika		
1501701001	Blok 2 elektrika		
1501801001	Blok 1 elektrika		
1502001001	PT 51 elektrika		
1502101001	PT 51 toplota		
1502201001	PT 52 elektrika		
1502301001	PT 52 toplota		
1500201001	Prodaja IT storitev		
1500301001	Ostalo		

1500401001	Stanovanja skupno		
1500501001	Menza		
1500601001	Projekt RIS ALiCE		

Vir: (Interni vir, 2020)

Posredna stroškovna mesta Podjetja X so:

- splošna proizvajalna stroškovna mesta in
- splošna stroškovna mesta strokovnih služb.

Splošna proizvajalna stroškovna mesta so neposredna podpora proizvodnji, medtem kot so splošna stroškovna mesta strokovnih služb podpora celotnemu podjetju.

Tabela 4: Šifrant splošnih proizvajalnih stroškovnih mest

Šifra	**Naziv**	**Podrejeno SM**	
		Šifra	**Naziv**
1500102003	Vozni park – proizvodnja		
1500102004	Transport premoga		
1500102005	Priprava vode		
1500102006	Transport pepela in sadre		
1500102007	Ostale skupne naprave		
1500102008	Laboratorij		
1500102010	Tehnični sektor – vzdrževanje	1500102011	Vozni park – tehnični sektor
		1500102013	Strojno vzdrževanje
		1500102015	Elektro vzdrževanje
		1500102017	Gradbeno vzdrževanje

Vir: (Interni vir, 2020)

Tabela 5: Šifrant stroškovnih mest strokovnih služb

Šifra	**Naziv**	**Podrejeno SM**	
		Šifra	**Naziv**
1500100001	Splošno SM za prerazporejanje		
1500101001	Poslovodstvo		
1500101002	Svetovanje direktorju		
1500101003	Komuniciranje/PR		
1500101005	Svet delavcev in sindikat		
1500102001	Služba obratovanja		

1500102002	Varstvo pri delu		
1500102012	Strojni inženiring		
1500102014	Elektro inženiring		
1500102016	Gradbeni inženiring		
1500103000	Nabava in prodaja		
1500104001	Koordinacija in splošno		
1500104002	Pravna pisarna		
1500104003	Vozni park splošno		
1500104004	Splošne zadeve/administracija		
1500104005	Varovanje		
1500105001	Razvoj/projektna pisarna/naložbe		
1500105002	Sistemi vodenja ISO		
1500105003	Služba ekologije		
1500106001	Informatika		
1500107000	FinRacCoTve		

Vir: (Interni vir, 2020)

4.4 Razporejanje splošnih prihodkov, stroškov in odhodkov na posamezne področne odseke

Podjetje X evidentira stroške na nalogih in stroškovnih mestih, prihodke in odhodke pa na profitnih centrih. Večji del stroškovnih mest in profitnih centrov pripada neposredno posameznim dejavnostim oziroma področnim odsekom, del stroškovnih mest pa je splošnih oziroma posrednih. Pri razvrščanju stroškov, odhodkov in prihodkov, ki nastanejo pri poslovanju podjetja kot celote ali izvajanju dveh ali več dejavnosti in jih ni mogoče neposredno razporediti, podjetje uporablja sodila/ključe delitve. Ti se letno preverijo in korigirajo glede na nova dejstva (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

Način razporejanja stroškov po stroškovnih mestih in odhodkov po profitnih centrih ter ugotavljanje poslovnih izidov po dejavnostih/področnih odsekih temeljita na metodah za razporejanje posrednih stroškov in odhodkov, ki so preprost delitveni izračun, ter prisojanje stroškov, ki izhaja iz empiričnih analiz, izkustvenih spoznanj in ciljev družbe (Interni vir, 2020).

V podjetju X sta vzpostavljeni dve vrsti splošnih stroškovnih mest (Interni vir, 2020):

- splošna proizvajalna stroškovna mesta in

- splošna stroškovna mesta strokovnih služb.

Sodila za razporejanje stroškov splošnih stroškovnih mest (Interni vir, 2020):

i. Stroške, ki se evidentirajo po splošnih proizvajalnih stroškovnih mestih (transport premoga, priprava vode, transport pepela in sadre, vozni park proizvodnje in laboratorij), Podjetje X razporedi najprej na področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo, ki ga sestavljata dva profitna centra. Stroški, povezani z delovanjem profitnega centra Toplotna postaja 1 in Toplotna postaja 2 (odslej TP 1-2), se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 5 za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 0,46 %. Stroški profitnega centra Toplotna postaja 3 (odslej TP 3) se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 6 za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 2,09 %. Preostale stroške podjetje dodeli področnemu odseku proizvodnje električne energije in znotraj tega na profitne centre glede na delež porabljenega premoga.

ii. Stroške, ki se evidentirajo po splošnih proizvajalnih stroškovnih mestih (tehnični sektor, strojno vzdrževanje, elektro vzdrževanje, gradbeno vzdrževanje), Podjetje X razporedi najprej na področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo. Stroški, povezani z delovanjem profitnega centra TP 1-2, se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 5 za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 0,46 %. Stroški profitnega centra TP 3 se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 6,za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 2,09 %. Preostale stroške podjetje dodeli področnemu odseku proizvodnje električne energije in znotraj tega na profitne centre glede na delež proizvedene električne energije.

iii. Stroške, ki se evidentirajo po splošnih stroškovnih mestih strokovnih služb, Podjetje X razporedi najprej na področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo Stroški, povezani z delovanjem profitnega centra TP 1-2, se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 5 za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 0,46 %. Stroški profitnega centra TP 3 se delijo po ključu porabljene primarne energije na bloku 6 za naslednje triletno plansko obdobje (2020–2022) v višini 2,09 %. Preostale stroške podjetje dodeli področnemu odseku proizvodnje električne energije in znotraj tega na profitne centre glede na delež proizvedene električne energije.

4.5 Izdelava poslovnega izida po področnih odsekih

4.5.1 Prihodki

Prihodki se ugotavljajo mesečno in kumulativno po profitnih centrih ter zbirno po področnih odsekih. Z izdajo računa v komercialni službi se opredeli profitni center, ki mu pripadata zaračunani prihodek in vrsta realizacije. Dosežena realizacija se mesečno zbere na ravni področnega odseka. Prihodki so praviloma neposredni in se ločijo na poslovne in finančne (Interni vir, 2020).

Poslovni prihodki se razporedijo neposredno na profitni center v skladu s kontnim planom glavne knjige in se združijo v vrste prihodkov po namenih in posameznih profitnih centrih. Posebnost so prihodki, ki so posledica opravljanja registriranih dejavnosti. Te so naštete spodaj in razvrščene v ostale poslovne prihodke ter se zbirajo na področni odsek proizvodnje elektrike (premog) in glede na delež proizvodnje na posamezen profitni center. Razlog za izbrano merilo je zanemarljiva vrednost ustvarjenih prihodkov v EUR. Te dejavnosti so (Interni vir, 2020):

20.110 proizvodnja tehničnih plinov,
20.130 proizvodnja drugih anorganskih osnovnih kemikalij,
25.110 proizvodnja kovinskih konstrukcij in njihovih delov,
25.620 mehanska obdelava kovin,
33.120 popravila strojev in naprav,
35.220 distribucija plinastih goriv po plinovodni mreži,
35.230 trgovanje s plinastimi gorivi po plinovodni mreži,
38.210 ravnanje z nenevarnimi odpadki,
38.220 ravnanje z nevarnimi odpadki,
38.320 pridobivanje sekundarnih surovin iz ostankov in odpadkov,
43.000 specializirana gradbena dela,
43.120 zemeljska pripravljalna dela,
43.210 inštaliranje električnih napeljav in naprav,
43.220 inštaliranje vodovodnih, plinskih in ogrevalnih napeljav in naprav,
43.290 drugo inštaliranje pri gradnjah,

43.300 zaključna gradbena dela,

43.390 druga zaključna gradbena dela,

43.990 druga specializirana gradbena dela,

46.130 posredništvo pri prodaji lesa in gradbenega materiala,

46.190 nespecializirano posredništvo pri prodaji raznovrstnih izdelkov,

46.710 trgovina na debelo s trdimi, tekočimi in plinastimi gorivi,

46.730 trgovina na debelo z lesom, gradbenim materialom in sanitarno opremo,

46.750 trgovina na debelo s kemičnimi izdelki,

46.900 nespecializirana trgovina na debelo,

49.391 medkrajevni in drug cestni potniški promet,

49.410 cestni tovorni promet,

55.209 druge nastanitve za krajši čas,

70.220 drugo podjetniško in poslovno svetovanje,

71.120 tehnično projektiranje in s tem povezano svetovanje,

71.121 geofizikalne meritve, kartiranje,

71.129 druge inženirske dejavnosti in tehnično svetovanje,

72.190 raziskovalna in razvojna dejavnost na drugih področjih naravoslovja in tehnologije,

71.200 tehnično preizkušanje in analiziranje,

77.320 dajanje gradbenih strojev in opreme v najem in zakup,

80.100 varovanje,

80.200 nadzorovanje delovanja varovalnih sistemov,

80.300 poizvedovalne dejavnosti,

81.100 vzdrževanje objektov in hišniška dejavnost,

81.210 splošno čiščenje stavb,

81.300 urejanje in vzdrževanje zelenih površin in okolice,

82.990 drugje nerazvrščene spremljajoče dejavnosti za poslovanje,

85.590 drugje nerazvrščeno izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje,

85.600 pomožne dejavnosti za izobraževanje.

Finančni prihodki se zaradi zanemarljivih vrednosti ustvarjenih prihodkov razporejajo na področni odsek proizvodnje elektrike (premog) in ob upoštevanju deleža proizvedene električne energije na posamezne profitne centre (Interni vir, 2020).

Stroški in odhodki Podjetja X se razčlenjujejo na poslovne in finančne. Podjetje X razčlenjuje stroške po vrstah, mestih in nosilcih. Po naravnih vrstah razčlenjuje stroške na stroške materiala, stroške storitev, stroške amortizacije, stroške dela, druge poslovne odhodke in finančne odhodke. Stroški materiala, storitev, amortizacije, dela in drugi poslovni odhodki se obravnavajo ločeno kot neposredni in posredni stroški (Interni vir, 2020).

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del družbe, 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 podlagi knjigovodskih listin se realizirani stroški ob njihovem nastanku razporejajo po stroškovnih mestih. Na vsaki knjigovodski listini mora biti označeno stroškovno mesto oziroma profitni center (odhodki), na katerega se strošek/odhodek nanaša. Pri tem je mogoče določene stroške/odhodke razporediti na stroškovno mesto oziroma profitni center neposredno, druge pa na podlagi razdelilnikov stroškov. Metode razporejanja stroškov so obravnavane v nadaljevanju za posamezno vrsto stroška (Interni vir, 2020)

Glede na tip proizvodnje, kjer ni zalog gotovih proizvodov niti nedokončane proizvodnje, se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce v časovnem obdobju razporedijo vsi stroški tistega obdobja. Pri tem se govori o ugotovitvi lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Na organiziranje področnih odsekov, profitnih centrov in stroškovnih mest v Podjetju X so vplivali veljavna organizacijska shema, potek proizvodnih procesov, sistem obračuna stroškov, sistem obračuna prihodkov in odhodkov ter zunanja in notranja regulativa (Interni vir, 2020).

Uporabljene metode za razporejanje posrednih stroškov/odhodkov, ki so preprost delitveni izračun, in prisojanje stroškov temeljijo na empiričnih analizah, izkustvenih spoznanjih in ciljih Podjetja X. Podjetje X ugotavlja stroške in odhodke mesečno ter kumulativno po stroškovnih

mestih oziroma profitnih centrih. Najprej jih zbere na ravni profitnega centra in zatem na ravni področnega odseka oziroma dejavnosti (Interni vir, 2020).

Pregled stroškov in odhodkov ter njihove razporeditve (Interni vir, 2020)

Stroški materiala – energentov (premog, plin, kurilno olje, aditiv) in drugi stroški, povezani s porabo goriv za soproizvodnjo električne in toplotne energije iz proizvodnih enot Podjetja X, se razporejajo na stroškovno mesto, profitni center oziroma področni odsek neposredno na podlagi dejansko porabljenih količin. Energenti, katerih poraba je evidentirana na posredna stroškovna mesta, se razporedijo po relevantnih ključih delitve posrednih stroškovnih mest.

Stroški emisijskih kuponov in okoljske dajatve zgorevanja goriva za proizvodnjo toplotne energije se področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo dodelijo neposredno (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %).

Stroški vzdrževanja (material in storitve) se razporedijo neposredno po stroškovnih mestih. Stroški vzdrževanja, razen evidentiranih na področni odsek ostalo, se v višini 2,55 % dodelijo področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %) ter v višini 97,45 % na področni odsek proizvodnje elektrike in posamezne PC po relevantnih ključih delitve posrednih SM.

Stroški storitev rušenja hladilnega stolpa bloka 4 in dimnika blokov 1–3 se dejavnosti oskrbe s paro in toplo vodo (enkratne narave) ne dodelijo.

Ostali stroški materiala, stroški storitev in drugi stroški se razporedijo neposredno na stroškovno mesto. Ostali stroški materiala, stroški storitev in drugi stroški, razen evidentiranih na področni odsek ostalo, se v višini 2,55 % dodelijo področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %) ter v višini 97,45 % na področni odsek proizvodnje elektrike in posamezne profitne centre po relevantnih ključih delitve posrednih stroškovnih mest.

Stroški amortizacije se razporedijo na stroškovno mesto neposredno na podlagi evidenc iz registra osnovnih sredstev. Stroški amortizacije, razen evidentiranih na področni odsek ostalo, se v višini 2,55 % dodelijo področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %) ter v višini 97,45 % na področni odsek proizvodnje elektrike in posamezne profitne centre po relevantnih ključih delitve posrednih stroškovnih mest. Enako se obravnavajo stroški oslabitev sredstev.

Stroški dela se razporedijo neposredno po stroškovnih mestih, opredeljenih v kadrovski službi. Stroški dela, razen evidentiranih na področni odsek ostalo, se v višini 2,55 % dodelijo področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %) ter v višini 97,45 % na področni odsek proizvodnje elektrike in glede na delež proizvodnje elektrike na posamezen profitni center.

Finančni odhodki se razporedijo na profitni center neposredno. Finančni odhodki se v višini 2,55 % dodelijo področnemu odseku oskrbe s paro in toplo vodo (TP 1-2 v višini 0,46 %, TP 3 v višini 2,09 %) ter v višini 97,45 % na področni odsek proizvodnje elektrike in posamezne profitne centre po relevantnih ključih delitve posrednih stroškovnih mest.

4.6 Analiza izkazov po dejavnostih na osnovi novega pravilnika o sodilih

V predhodnem podpoglavju je predstavljen način izdelave izkaza poslovnega izida po področnih odsekih na osnovi Pravilnika o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih z dne 31. 1. 2020, ki je bil ažuriran v decembru 2019 in ga Podjetje X uporablja od 1. 1. 2020. Prej veljaven Pravilnik o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih (Pravilnik 2016–2019) se je od trenutno veljavnega nekoliko razlikoval.

4.6.1 Bistvena odstopanja med pravilnikoma

Ena od razlik med pravilnikoma je v ključu delitve posrednih stroškov na področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo. Po Pravilniku 2016–2019 so se stroški posrednih stroškovnih mest na področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo razporedili (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020):

- TP 1-2 po ključu, ki upošteva metodo dejansko uporabljene primarne energije (2,43 %; 3.383 kJ/kWh) z upoštevanjem deleža proizvedene toplotne energije;
- TP 3 po ključu, ki upošteva delitev stroškov v skladu z razmejitvijo variabilnih stroškov po metodi pravične delitve učinkov kogeneracije proizvodnje toplotne energije (2,61 %) z upoštevanjem deleža proizvodnje.

Po Pravilniku 2016–2019 so se stroški s splošnih stroškovnih mest strokovnih služb razporedili tudi na področna odseka menze in družbenega standarda. Področni odsek menze je prejel stroške deleža prihodkov od prodaje menze (brez prihodkov dobroimetja malic) glede na vse prihodke od prodaje. Področni odsek družbenega standarda pa je prejel stroške v višini ene povprečne mesečne plače knjigovodje komercialnega področja (področja prodaje).

V Pravilniku 2016–2019 je bilo tudi pravilo, da se s proizvodnjo toplote s plinsko enoto v Podjetju X nadomešča proizvodnjo toplote iz TP 3 in s tem zagotavlja neprekinjenost dobave toplotne energije. Dejavnosti oskrbe s paro in toplo vodo se dodeli 39,6 % fiksnih stroškov take enote (po metodologiji delitve primarne energije med proizvodnjo toplotne in električne energije) (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

V Pravilniku 2016–2019 je bilo tudi pravilo, da se stroški amortizacije stroškovnega mesta blok 6 štejejo kot splošno proizvajalno stroškovno mesto. Iz tega sledi, da se stroški amortizacije bloka 6 na TP 3 dodelijo po ključu, ki upošteva delitev stroškov v skladu z razmejitvijo variabilnih stroškov po metodi pravične delitve učinkov kogeneracije proizvodnje toplotne energije (2,61 %) z upoštevanjem deleža proizvedene energije (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

Stroški dela se evidentirajo po stroškovnih mestih, kot so opredeljeni v kadrovski službi. Posebnost so stroški dela za področni odsek oskrbe s paro in toplo vodo, kjer se upošteva, da se na TP 1-2 dodeli strošek dela ključavničarja bloka 4 ali 5 enega delavca (ključavničar) in na TP 3 dve povprečni letni plači dežurnih ključavničarjev (blok 6, RDP blok 6 …) (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

Iz navedenega je razvidno, da je Podjetje X z novim pravilnikom način delitve stroškov po stroškovnih mestih in prerazporejanja stroškov splošnih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta oziroma profitne centre poenostavilo. S tem je izdelava izkaza poslovnega izida po dejavnostih preprostejša.

4.6.2 Izkaz poslovnega izida po dejavnostih

V nadaljevanju prikazujem izkaz poslovnega izida Podjetja X po obeh pravilnikih, in sicer za poslovno leto 2019. Tako sem se odločila, ker je izkaz poslovnega izida po dejavnostih za leto 2019 narejen po Pravilniku 2016–2019 in sem ga pridobila v Podjetju X. Na osnovi prejetih poslovnih podatkov za leto 2019 in z upoštevanjem Pravilnika o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih, veljavnega s 1. 1. 2020, sem naredila izkaz poslovnega izida.

Najprej prilagam izkaz poslovnega izida po dejavnostih za leto 2019, ki sem ga pridobila v podjetju. Izdelan je na osnovi Pravilnika 2016–2019.

Tabela 6: Izkaz poslovnega izida po dejavnostih Podjetja X za leto 2019 po takrat veljavnih sodilih/ključih delitve

v EUR

POSTAVKA	2019	Dejavnost proizvodnje elektrike	Dejavnost oskrbe s paro in toplo vodo	Ostale dejavnosti
POSLOVNI PRIHODKI	**227.201.421**	**220.315.348**	**6.802.434**	**83.639**
1. Čisti prihodki od prodaje	225.901.996	219.089.258	6.744.815	67.923
a) na domačem trgu	225.851.970	219.039.232	6.744.815	67.923
b) na tujem trgu	50.026	50.026		
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	0	0	0
4. Drugi poslovni prihodki	1.299.425	1.226.091	57.618	15.716
KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	**227.201.421**	**220.315.348**	**6.802.434**	**83.639**
POSLOVNI ODHODKI	**220.702.371**	**214.286.886**	**6.372.126**	**43.358**
5. Stroški materiala in storitev	126.197.361	123.106.202	3.075.014	16.144
b) stroški materiala	113.716.410	110.867.281	2.848.981	148
c) stroški storitev	12.480.951	12.238.921	226.033	15.996
6. Stroški dela	12.410.685	12.044.855	360.982	4.848
7. Odpisi vrednosti	38.111.788	36.882.525	1.209.384	19.879
a) amortizacija	37.721.099	36.494.206	1.209.220	17.672
b) oslabitve/odpisi/prodaje pri neopr. sr. in naložbah, nepremičninah in opremi	3.452	3.363	89	
c) oslabitve/odpisi terjatev in zalog	387.237	384.956	75	2.207
8. Drugi poslovni odhodki	43.982.537	42.253.304	1.726.746	2.487
POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA	**6.499.050**	**6.028.462**	**430.308**	**40.281**
9. FINANČNI PRIHODKI	151	147	4	
10. FINANČNI ODHODKI	26.081.525	25.547.168	534.357	
FINANČNI IZID	**(26.081.374)**	**(25.547.021)**	**(534.353)**	**0**
11. POSLOVNI IZID PRED DAVKI	**(19.582.324)**	**(19.518.559)**	**(104.046)**	**40.281**
12. DAVKI	**0**	**0**		
13. ČISTI POSLOVNI IZID	**(19.582.324)**	**(19.518.559)**	**(104.046)**	**40.281**

Vir: (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020)

V nadaljevanju prilagam izkaz poslovnega izida po dejavnostih za leto 2019 na osnovi sodil/ključev delitve, ki so začeli veljati 1. 1. 2020.

Izkaz je narejen na osnovi veljavnih podatkov Podjetja X za leto 2019, ki sem jih pridobila iz sistema SAP ERP. Izkaz je izdelan ob upoštevanju sodil/ključev delitve Pravilnika o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih, ažuriranega decembra 2019, ki je začel veljati 1. 1. 2020.

Tabela 7: Izkaz poslovnega izida po dejavnostih Podjetja X za leto 2019 z upoštevanjem sodil/ključev delitve pravilnika, ki je začel veljati 1. 1. 2020

v EUR

POSTAVKA	2019	Dejavnost proizvodnje elektrike	Dejavnost oskrbe s paro in toplo vodo	Ostale dejavnosti
POSLOVNI PRIHODKI	**227.201.421**	**220.315.348**	**6.802.434**	**83.639**
1. Čisti prihodki od prodaje	225.901.996	219.089.258	6.744.815	67.923
a) na domačem trgu	225.851.970	219.039.232	6.744.815	67.923
b) na tujem trgu	50.026	50.026		
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	0	0	0
4. Drugi poslovni prihodki	1.299.425	1.226.091	57.618	15.716
KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	**227.201.421**	**220.315.348**	**6.802.434**	**83.639**
POSLOVNI ODHODKI	**220.702.371**	**214.418.783**	**6.242.864**	**40.723**
5. Stroški materiala in storitev	126.197.361	123.002.324	3.178.893	16.144
b) stroški materiala	113.716.410	110.855.225	2.861.037	148
c) stroški storitev	12.480.951	12.147.099	317.856	15.996
6. Stroški dela	12.410.685	12.092.056	316.416	2.213
7. Odpisi vrednosti	38.111.788	37.120.565	971.344	19.879
a) amortizacija	37.721.099	36.741.989	961.437	17.672
b) oslabitve/odpisi/prodaje pri neopr. sr. in naložbah, nepremičninah in opremi	3.452	3.364	88	
c) oslabitve/odpisi terjatev in zalog	387.237	375.212	9.818	2.207
8. Drugi poslovni odhodki	43.982.537	42.203.838	1.776.211	2.487
POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA	**6.499.050**	**5.896.565**	**559.570**	**42.915**
9. FINANČNI PRIHODKI	151	151	0	
10. FINANČNI ODHODKI	26.081.525	25.416.448	665.077	
FINANČNI IZID	**(26.081.374)**	**(25.416.297)**	**(665.077)**	**0**
11. POSLOVNI IZID PRED DAVKI	**(19.582.324)**	**(19.519.732)**	**(105.507)**	**42.915**
12. DAVKI	**0**	**0**		
13. ČISTI POSLOVNI IZID	**(19.582.324)**	**(19.519.732)**	**(105.507)**	**42.915**

Vir: Interni vir podjetja, lastna izdelava

4.6.3 Komentar odstopanj med obema izkazoma

Razlike v čistem poslovnem izidu posameznih dejavnosti so minimalne, iz česar lahko sklepamo, da so sodila/ključi delitve med pravilnikoma skladni in primerljivi. To je pravilno,

saj so s tem tudi izkazi po dejavnostih družbe med leti primerljivi. Čeprav je Podjetje X z letom 2020 bistveno spremenilo način prerazporejanja stroškov splošnih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta oziroma profitne center, je vpliv spremembe zelo nizek. To dokazuje dejstvo, da so sodila/ključe delitve določili zaposleni z visokimi kompetencami, znanjem in izkušnjami, ki so jih pridobili z dolgoletnim delom v Podjetju X.

Iz tabele 7 je razvidno, da je čisti poslovni izid ostale dejavnosti glede na tabelo 6 višji za 2.634 EUR, in sicer zaradi nižjih stroškov dela, saj se po pravilniku, ki je začel veljati 1. 1. 2020, področnemu odseku družbeni standardi iz posrednih stroškovnih mest ne prisojajo. Razlog je v nizkem obsegu delovanja ostale dejavnosti. Ta strošek dela se je po relevantnih ključih delitve razporedil med dejavnosti proizvodnje elektrike ter oskrbe s paro in toplo vodo.

4.7 Druga poročanja o stroških poslovodstvu in njihovo spremljanje

4.7.1 Stroški rednega vzdrževanja naprav in opreme

Podjetje X zaradi svoje velikosti, obsega poslovanja ter učinkovitega spremljanja stroškov in zagotavljanja racionalizacije poslovanja svoje stroške spremlja odgovorno in pod skrbnim nadzorom. V ta namen tako poslovni načrt kot realizacijo stroškov evidentira po stroškovnih mestih. Določene vrste stroškov z namenom njihovega natančnejšega in bolj analitičnega spremljanja evidentira tudi po nalogih. Gre predvsem za kontrolinške naloge, ki so statistični in se poravnavajo na eno stroškovno mesto.

Za nemoten potek proizvodnje električne energije morajo v Podjetju X vzdrževati dve parni proizvodni enoti (blok 5 in blok 6), dve plinski proizvodni enoti (namenjeni terciarni rezervi), dve toplotni postaji, sistem transporta premoga, pripravo vode z vodikarno in skupne objekte. Blok 3 in blok 4 se vzdržujeta za zagotavljanje varnosti ljudi. Če želijo v podjetju obratovati varno, zanesljivo, ekološko neoporečno, z visoko razpoložljivostjo in prilagodljivostjo proizvodnih enot, optimalnim izkoristkom in do konca dobe trajanja proizvodnih enot, morajo vse objekte, naprave in napeljave vzdrževati sistematično (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).

Vzdrževalne posege v Podjetju X izvajajo na podlagi spremljanja delovanja naprav, obratovalnih dogodkov, ocene preostale dobe trajanja, s pomočjo porušnih in neporušnih metod

kontrole materialov, sprejetih smernic oziroma strategije obratovanja in vzdrževanja naprav ter zahtev po zanesljivem in varnem obratovanju (Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X, 2020).



Slika 1: Turbina

(Interni vir podjetja, 2021)

Ker imajo stroški rednega vzdrževanja v podjetju velik pomen, jih evidentirajo po kontrolinških nalogih. Ti se v vzdrževanju razpisujejo z usklajenim Poslovnim načrtom Podjetja X. Kontrolinški nalogi so šifrirani in imajo naziv, iz katerega je razvidna naprava za vzdrževanje. Na kontrolinških nalogih se poleg šifre in naziva ovrednotijo planske vrednosti za postavke porabljeni material, delovni čas dela vzdrževalcev in opravljene storitve pogodbenih izvajalcev (Interni vir, 2020).

Na podlagi plana spremljajo mesečno realizacijo doseženih stroškov vzdrževanja po posameznih ravneh:

- elektro vzdrževanje,
- strojno vzdrževanje in
- gradbeno vzdrževanje.

Obračun izda služba kontrolinga v obliki Poročila o stroških vzdrževanja. Podatki se po kontrolinških nalogih zbirajo v kontrolingu, in sicer stroški storitev pogodbenih izvajalcev, stroški materiala in obračunane ure internih izvajalcev iz programa SAP4PM. Izdelajo se

kumulativne in mesečne tabele načrtovanih in realiziranih stroškov po kontrolinških nalogih po službah, napravah in vrstah stroškov. Obračunani stroški vzdrževanja po kontrolinških nalogih so neposredni stroški stroškovnih mest (Interni vir, 2020).

Vzdrževanje v podjetju vodijo po kontrolinških nalogih tehnoloških enot in po službah. Tako ima vsaka služba (elektro, strojna in gradbena) za vsako tehnološko enoto odprt svoj nalog. V tabeli 8 prilagam seznam vseh kontrolinških nalogov v Podjetju X za potrebe spremljanja stroškov rednega vzdrževanja.

Tabela 8: Seznam kontrolinških nalogov za potrebe spremljanja rednega vzdrževanja

Naprava	Šifra kontrolinškega naloga	Poravnava na SM
Blok 6	B6EESS	1501001001
	B6EEES	1501001001
	B6EEGS	1501001001
Blok 5	B5EESS	1501201001
	B5EEES	1501201001
	B5EEGS	1501201001
Toplotna postaja 1-2	TP2SS	1501301002
	TP2ES	1501301002
	TP2GS	1501301002
Toplotna postaja 3	TP3SS	1501101001
	TP3ES	1501101001
	TP3GS	1501101001
Plinska enota 51	PT51SS	1502001001
	PT51ES	1502001001
	PT51GS	1502001001
Plinska enota 52	PT52SS	1502201001
	PT52ES	1502201001
	PT52GS	1502201001
Transport premoga	TPRSS	1500102004
	TPRES	1500102004
	TPRGS	1500102004
Priprava vode	PVSS	1500102005
	PVES	1500102005
	PVGS	1500102005
Transport pepela in sadre	TPSSS	1500102006
	TPSES	1500102006
	TPSGS	1500102006

Ostale skupne naprave	SNOSS	1500102007
	SNOES	1500102007
	SNOGS	1500102007

Vir: (Interni vir, 2020)

Na osnovi knjižb stroškov rednega vzdrževanja po kontrolinških nalogih v sistem SAP ERP se izdelata mesečni in kumulativni pregled stroškov rednega vzdrževanja za Podjetje X po posameznih napravah, kot je razvidno iz tabele 9. V tabeli je prikazan pregled na letni ravni ter ločeno stroška materiala in storitev rednega vzdrževanja po posamezni napravi. Ker v Podjetju X ločeno po napravah in kontih glavne knjige (material in storitve) izdelujejo tudi poslovni načrt, je možen tudi pregled oziroma nadzor realizacije stroškov materiala in storitev rednega vzdrževanja glede na poslovni načrt v posameznem obdobju. Poslovni načrt se namreč izdeluje in v sistem SAP ERP vnaša tudi na mesečni ravni.

Prilagam primer pregleda stroškov rednega vzdrževanja v Podjetju X za poslovno leto 2020, ki ga v službi kontrolinga pripravljajo mesečno in posredujejo direktorju, vodji tehničnega sektorja in obratovanja ter vodjem služb (elektro, strojne in gradbene).

Tabela 9: Stroški rednega vzdrževanja (material in tuje storitve) po napravah

NAPRAVE	TUJE STORITVE					MATERIAL					SKUPAJ				
	PN 2020	PN I-XII 2020	RE I-XII 2020	RE I-XII / PN I-XII	RE I-XII / PN I-XII	PN 2020	PN I-XII 2020	RE I-XII 2020	RE I-XII / PN I-XII	RE I-XII / PN I-XII	PN 2020	PN I-XII 2020	RE I-XII 2020	RE I-XII / PN I-XII	RE I-XII / PN I-XII
BLOK 3	4.500	4.500	2.535	56	56	6.500	6.500	0	-	-	11.000	11.000	2.535	23	23
BLOK 4	55.000	55.000	8.818	16	16	42.000	42.000	5.575	13	13	97.000	97.000	14.394	15	15
BLOK 5	866.000	866.000	1.389.476	160	160	297.000	297.000	468.411	158	158	1.163.000	1.163.000	1.857.887	160	160
BLOK 6	2.342.100	2.342.100	3.405.182	145	145	808.500	808.500	1.436.011	178	178	3.150.600	3.150.600	4.841.193	154	154
TOPLOTNA POSTAJA I - II	31.000	31.000	478	2	2	13.500	13.500	43	0	0	44.500	44.500	521	1	1
TOPLOTNA POSTAJA III	12.000	12.000	0	-	-	15.000	15.000	0	-	-	27.000	27.000	0	-	-
PRIPRAVA VODE	82.000	82.000	19.351	24	24	63.000	63.000	35.195	56	56	145.000	145.000	54.546	38	38
TRANSPORT PREMOGA	212.000	212.000	126.714	60	60	81.000	81.000	141.348	175	175	293.000	293.000	268.062	91	91
TRANSPORT SADRE IN PEPELA	114.000	114.000	63.299	56	56	43.000	43.000	8.285	19	19	157.000	157.000	71.585	46	46
SKUPNE NAPRAVE	762.000	762.000	799.528	105	105	222.000	222.000	44.813	20	20	984.000	984.000	844.341	86	86
PLT 51	65.500	65.500	48.991	75	75	50.500	50.500	3.523	7	7	116.000	116.000	52.514	45	45
PLT 52	95.500	95.500	56.626	59	59	50.500	50.500	11.505	23	23	146.000	146.000	68.131	47	47
Skupaj redno vzdrževanje	**4.641.600**	**4.641.600**	**5.921.000**	**128**	**128**	**1.692.500**	**1.692.500**	**2.154.708**	**127**	**127**	**6.334.100**	**6.334.099**	**8.075.708**	**127**	**127**

Vir: Interni vir podjetja

V podjetju vsaka izmed tehničnih služb (elektro, strojna in gradbena) vzdržuje naprave in opremo na svojem področju. V ta namen tudi stroške evidentirajo po službah in napravah s pomočjo kontrolinških nalogov. Na naloge se evidentirata plan in realizacija, na osnovi česar lahko posamezna služba ugotavlja odmike poslovanja po napravah, službah in celotnih stroških vzdrževanja na ravni družbe. Po nalogih se evidentirajo stroški materiala, storitev in lastnega dela (ki se evidentira le evidenčno po planski urni postavki, stroški dela pa se knjižijo v K47 na osnovi dejansko opravljenih ur zaposlenih).

Prilagam primer pregleda stroškov rednega vzdrževanja v Podjetju X za poslovno leto 2020, ki ga v službi kontrolinga podjetja pripravljajo mesečno in posredujejo direktorju, vodji tehničnega sektorja in obratovanja ter vodjem služb (elektro, strojne in gradbene).

Tabela 10: Pregled stroškov rednega vzdrževanja po napravah in službah

NAPRAVA	REDNO VZDRŽEVANJE (material in tuje storitve)		
	PN 2020	RE 2020	%
BLOK 3	**11.000**	**2.535**	**23 %**
Strojno področje	3.000	2.535	84 %
Elektro področje	5.000	0	0 %
Gradbeno področje	3.000	0	0 %
BLOK 4	**97.000**	**14.394**	**15 %**
Strojno področje	60.000	7.054	12 %
Elektro področje	15.000	7.339	49 %
Gradbeno področje	22.000	0	0 %
BLOK 5	**1.163.000**	**1.857.887**	**160 %**
Strojno področje	745.000	1.494.962	201 %
Elektro področje	211.000	154.947	73 %
Gradbeno področje	207.000	207.977	100 %
BLOK 6	**3.150.600**	**4.841.193**	**154 %**
Strojno področje	2.443.600	3.960.547	162 %
Elektro področje	390.000	349.081	90 %
Gradbeno področje	317.000	531.565	168 %
TOPLOTNA P. 1-2	**44.500**	**521**	**1 %**
Strojno področje	20.500	521	3 %
Elektro področje	20.000	0	0 %
Gradbeno področje	4.000	0	0 %
TOPLOTNA P. 3	**27.000**	**0**	**0 %**
Strojno področje	10.000	0	0 %
Elektro področje	15.000	0	
Gradbeno področje	2.000	0	0 %
PRIPRAVA VODE	**145.000**	**54.546**	**38 %**
Strojno področje	90.000	38.802	43 %
Elektro področje	40.000	15.744	39 %
Gradbeno področje	15.000	0	0 %
TRANSPORT PREMOGA	**293.000**	**268.062**	**91 %**
Strojno področje	180.000	202.852	113 %
Elektro področje	70.000	65.210	93 %
Gradbeno področje	43.000	0	0 %
SADRA, PEPEL	**157.000**	**71.585**	**46 %**

Strojno področje	110.000	60.949	55 %
Elektro področje	25.000	10.636	43 %
Gradbeno področje	22.000	0	0 %
SKUPNE NAPRAVE	**984.000**	**844.341**	**86 %**
Strojno področje	430.000	136.006	32 %
Elektro področje	235.000	119.431	51 %
Gradbeno področje	319.000	588.904	185 %
PLT 1 51	**116.000**	**52.514**	**45 %**
Strojno področje	70.000	3.341	5 %
Elektro področje	45.000	49.173	109 %
Gradbeno področje	1.000	0	0 %
PLT 2 52	**146.000**	**68.131**	**47 %**
Strojno področje	100.000	66	0 %
Elektro področje	45.000	56.351	125 %
Gradbeno področje	1.000	11.714	1.171 %
SKUPAJ	**6.334.100**	**8.075.708**	**127 %**

Vir: Interni vir podjetja

4.7.2 Spremljanje stroškov deponije produktov

V Podjetju X imajo velik pomen tudi stroški upravljanja deponije produktov, ki se spremljajo na kontu glavne knjige. Gre za več različnih storitev, ki se enotno spremljajo po enem stroškovnem mestu in enem kontu glavne knjige.

Vrste storitev, ki se pojavljajo v okviru konta stroška urejanja deponije produktov v podjetju:

- urejanje deponije produktov,
- začasno skladiščenje žlindre,
- nakladanje in prevoz stabilizata,
- študija možnih načinov odlaganja produktov,
- zemlja ležen,
- prevoz in predelava žlindre,
- vgradnja STS.

Prilagam izpis iz sistema SAP ERP, kjer je razvidno, kako podjetje evidentira stroške deponije produktov.

Tabela 11: Kartica stroškov deponije produktov

Referenčni ključ	Številka dokume	Vrsta dokumenta	Leto/mese	Datum knjiže	Konto	Znesek v domači valuti	Domača valuta	Šifra davka	Name 1	Stroškovno mesto	Tekst glave dokumenta
51056006082020	5100000104	RE	2020/01	22.01.2020	41970000	1.942,80	EUR	ZB	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	čiščenje sistema
51056018752020	5100000322	RE	2020/01	31.01.2020	41970000	141.834,56	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	sanacija ugreznin
51056020352020	5100000353	RE	2020/01	31.01.2020	41970000	53.826,95	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	prevoz stabilizata
			2020/01			197.604,31	EUR				
51056038222020	5100000613	RE	2020/02	29.02.2020	41970000	134.541,12	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stab.
51056040932020	5100000655	RE	2020/02	29.02.2020	41970000	49.852,70	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	prevoz stabilizata
			2020/02			184.393,82	EUR				
51056041052020	5100000666	RE	2020/03	1.03.2020	41970000	27.898,50	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	stabilizat
51056053492020	5100000863	RE	2020/03	31.03.2020	41970000	102.435,20	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	sanacija ugreznin
51056053812020	5100000865	RE	2020/03	31.03.2020	41970000	608,41	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	skladiščenje žlindre
51056054802020	5100000885	RE	2020/03	31.03.2020	41970000	37.955,90	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	prevoz stabilizata
51056056612020	5100000916	RE	2020/03	31.03.2020	41970000	193.193,00	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
			2020/03			362.091,01	EUR				
51056071692020	5100001160	RE	2020/04	30.04.2020	41970000	85.447,04	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabiliazata
51056071732020	5100001161	RE	2020/04	30.04.2020	41970000	186.010,50	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056072362020	5100001178	RE	2020/04	30.04.2020	41970000	31.661,51	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	stabilizat
			2020/04			303.119,05	EUR				
51056088862020	5100001434	RE	2020/05	31.05.2020	41970000	7.025,40	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	skladiščenje
51056089782020	5100001461	RE	2020/05	31.05.2020	41970000	158.627,30	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056090682020	5100001485	RE	2020/05	31.05.2020	41970000	59.624,32	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056092062020	5100001514	RE	2020/05	31.05.2020	41970000	22.092,94	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	Z-nakladanje in prevoz st
			2020/05			247.369,96	EUR				
51056107382020	5100001739	RE	2020/06	30.06.2020	41970000	112.169,20	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056107402020	5100001741	RE	2020/06	30.06.2020	41970000	104.603,52	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
			2020/06			216.772,72	EUR				
51056110452020	5100001783	RE	2020/07	1.07.2020	41970000	38.759,34	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	Z-prevoz stabilizatorja
51056126252020	5100002010	RE	2020/07	31.07.2020	41970000	144.867,52	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056126262020	5100002011	RE	2020/07	31.07.2020	41970000	53.678,59	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	prevoz stabilizata
			2020/07			237.305,45	EUR				
51056142792020	5100002268	RE	2020/08	31.08.2020	41970000	137.677,12	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056145452020	5100002314	RE	2020/08	31.08.2020	41970000	51.014,29	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	Z-prevoz stabilizata
			2020/08			188.691,41	EUR				
51056148582020	5100002367	RE	2020/09	17.09.2020	41970000	198.292,90	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056159882020	5100002520	RE	2020/09	30.09.2020	41970000	102.889,80	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	sanacija ugreznin
51056162382020	5100002551	RE	2020/09	30.09.2020	41970000	139.442,24	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056163922020	5100002581	RE	2020/09	30.09.2020	41970000	51.668,33	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	prevoz stabilizata
			2020/09			492.293,27	EUR				
51056181212020	5100002873	RE	2020/10	31.10.2020	41970000	112.034,00	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	sanacija ugreznin
51056183082020	5100002902	RE	2020/10	31.10.2020	41970000	170.390,08	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vradnja stabilizata
51056184642020	5100002928	RE	2020/10	31.10.2020	41970000	63.135,61	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	stabilizat
			2020/10			345.559,69	EUR				
51056201702020	5100003190	RE	2020/11	30.11.2020	41970000	104.500,50	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056204272020	5100003241	RE	2020/11	30.11.2020	41970000	190.350,72	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056205572020	5100003255	RE	2020/11	30.11.2020	41970000	70.531,74	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	stabilizat
			2020/11			365.382,96	EUR				
51056219322020	5100003471	RE	2020/12	31.12.2020	41970000	58.630,00	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	sanacija ugreznin
51056223112020	5100003540	RE	2020/12	31.12.2020	41970000	169.182,72	EUR	ZB	PREMOGOVNIK VELENJE, d.o.o.	1500102006	vgradnja stabilizata
51056223352020	5100003541	RE	2020/12	31.12.2020	41970000	62.688,24	EUR	TE	RGP d.o.o., rekonstrukcije, gr	1500102006	stabilizat
			2020/12			290.500,96	EUR				
						3.431.084,61	EUR				

Vir: Interni vir podjetja (SAP ERP)

V tabeli 11 je prikazan strošek višine deponije produktov, vendar se iz besedila ne vidi, za katero vrsto storitev v okviru konta gre, zato je treba v Excelovi preglednici ročno voditi stroške po posameznih vrstah storitev konta deponije produktov, če želi podjetje imeti ločen pregled.

4.7.3 Predlog novega načina spremljanja stroškov

Podjetje X uporablja sistem SAP ERP, ki ima več možnosti spremljanja stroškov in omogoča spremljanje stroškov določenega stroškovnega mesta po posameznih statističnih nalogih. Tako lahko stroške nekega konta glavne knjige, na katerem se vsi stroški evidentirajo na neko stroškovno mesto, evidentirajo tudi na določen statistični nalog. To je pomožen kontrolinški objekt za spremljanje stroškov, ki ima dodeljeno poravnavo na določeno stroškovno mesto. Stroški se torej evidentirajo na eno stroškovno mesto in v okviru tega po posameznih statističnih

nalogih. S tem se lahko stroški nekega konta glavne knjige podrobneje evidentirajo in spremljajo. Ker se lahko na statistične naloge evidentirajo tudi planske postavke, ima podjetje možnost spremljanja realizacije glede na potrjen poslovni načrt družbe. S tem družba stroške lažje obvladuje in nadzoruje.

V tabeli 12 je prikazan primer možnosti spremljanja stroškov urejanja deponije produktov po statističnih nalogih. Razvidno je, katere vrste storitev se pojavljajo na kontu stroška deponije produktov. Za vsako od teh vrst storitev konta deponije produktov se v SAP ERP odpre svoj statistični nalog.

Tabela 12: Vrste storitev stroška deponije produktov in številke statističnih nalogov za vsako storitev

4197 Stroški urejanja deponij produktov	**Pogodba (naziv, SAP št.)**	**Številka naloga**	**Naziv naloga**
urejanje deponij produktov (PV)	Prevzem in vgradnja stabilizata na področje sanacije ugreznin št. 89-17-VSO Pog. št. 5000001700	OUDP001	Urejanje deponij produktov
začasno skladiščenje žlindre (RGP)	Začasno skladiščenje žlindre (RGP) Pog.št. 5000002284	OUDP005	Začasno skladiščenje žlindre
nakladanje in prevoz stabilizata (RGP)	Izvajanje nakladanja in prevoza stabilizata TEŠ Pog. št. 5000002819	OUDP002	Nakladanje in prevoz stabilizata
študija možnih načinov odlaganja produktov (ZAG)	Študija možnih načinov odlaganja produktov (ZAG) Pog. št. 5000002082	OUDP004	Študija možnih načinov odlaganja
zemlja ležen	Dovoz materiala na deponijo Pog. št. 5000003316	OUDP003	Dovoz materiala na deponijo
prevoz in predelava žlindre (xxxxxx)	Trenutno ni pogodbe	OUDP006	Prevoz in predelava žlindre
vgradnja STS (ZAG)	Aneks št. 2 k pogodbi Prevzem in vgradnja stabilizata na področje sanacije ugreznin št. 89-17-VSO Pog. št. 5000001700	OUDP001	Urejanje deponij produktov

Vir: Interni vir podjetja (lastna tabel)

Iz tega sledi seznam odprtih statističnih nalogov za primer konta stroška deponije produktov. V sistemu SAP ERP se vsaki pogodbi, ki je vezana na konto stroška deponije produktov, z vnosom pogodbe vanj dodeli številka statističnega naloga po spodnjem seznamu. S tem se vsem računom, ki so vezani na določeno pogodbo, dodeli statistični nalog na osnovi pogodbe, na katero je račun vezan in ki ima dodeljen statistični nalog. Posledično je stroškom na konto kartici glavne knjige poleg stroškovnega mesta dodeljen tudi statistični nalog.

Tabela 13: Seznam statističnih nalogov za potrebe spremljanja stroškov deponije produktov

OUDP001	Urejanje deponije produktov
OUDP002	Nakladanje in prevoz stabilizata
OUDP003	Dovoz materiala na deponijo
OUDP004	Študija možnih načinov odlaganja
OUDP005	Začasno skladiščenje žlindre
OUDP006	Prevoz in predelava žlindre
OUDP007	Vgradnja apna v stabilizat (stroj)
OUDP008	Čiščenje sistema stranskih produktov

Vir: Interni vir podjetja (lastna tabel)

Če se s knjiženjem računa dobavitelja vsem stroškom deponije produktov v sistem SAP ERP dodeli statistični nalog, lahko iz sistema dobimo pregled stroškov po statističnih nalogih in s tem pregled po posameznih vrstah storitev stroška deponije produktov. Če se po statističnih nalogih vnese v sistem tudi poslovni načrt konta stroška, se lahko v vsakem obdobju iz sistema SAP ERP pridobi pregled plana in realizacije stroškov deponije produktov po statističnih nalogih. Iz tabele 14 je razviden pregled stroškov tako plana kot realizacije, ki je narejen na osnovi knjiženih stroškov v letu 2020 na kontu glavne knjige deponije produktov. Zbir je narejeni po vrstah storitev konta. Upoštevan je tudi poslovni načrt za leto 2020 po vrstah storitev konta deponije produktov. Tabeli se lahko doda še indeks, ki takoj pove odstopanje realizacije od potrjenega poslovnega načrta.

Tabela 14: Pregled stroškov deponije produktov po statističnih nalogih

Številka naloga	**Naziv naloga**	**PN 2020**	**RE 2020**	**RE 2020/ PN 2020**
OUDP001	Urejanje deponije produktov	2.173.517	2.806.743	129,13
OUDP002	Nakladanje in prevoz stabilizata	668.239	614.765	92,00
OUDP003	Dovoz materiala na deponijo	182.000	0	0,00
OUDP004	Študija možnih načinov odlaganja	45.000	0	0,00
OUDP005	Začasno skladiščenje žlindre	90.000	7.634	8,48
OUDP006	Prevoz in predelava žlindre	142.500	0	0,00
OUDP007	Vgradnja apna v stabilizat (stroj)	0	0	
OUDP008	Čiščenje sistema stranskih produktov	118.187	1.943	1,64
Skupaj:		**3.419.443**	**3.431.085**	**100,34**

Vir: Interni vir podjetja (lastna tabel)

S tem načinom evidentiranja stroškov ima družba analitični pregled po posameznih vrstah storitev stroška konta urejanja deponije produktov. Z evidentiranjem planskih postavk po nalogih ima družba tudi pregled realizacije stroškov glede na poslovni načrt. Ker družba v sistem SAP ERP vnaša mesečni poslovni načrt, ima možnost mesečnega in kumulativnega spremljanja po posameznih vrstah storitev stroška deponije produktov.

Tako lahko podjetje stroške evidentira oziroma spremlja analitično ter s tem omogoči natančen pregled in skrbno spremljanje realizacije poslovnega načrta. Ta način evidentiranja lahko podjetje uporabi za katerikoli strošek, za katerega meni, da potrebuje bolj analitičen in natančnejši pregled in nadzor nad stroškom, ki ga povzroča.

5 SKLEP

Uspešnost poslovanja podjetja je v veliki meri odvisno od stroškov, ki jih s svojim delovanjem povzroča. Od višine ustvarjenih stroškov je odvisen tudi poslovni izid podjetja. Za spremljanje obvladovanje, nadzorovanje načrtovanje in analiziranje mora imeti podjetje vzpostavljen informacijski sistem, ki mu to omogoča. Pravočasno, natančno, dosledno in ustrezno informiranje je ključnega pomena za poslovodstvo za sprejemanje poslovodnih odločitev. Z ustrezno strukturo spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih lahko podjetje spremlja stroške, ugotavlja vzroke za njihov nastanek, odgovorne osebe za nastale stroške, vrste stroškov, ki so v porastu, in razlog za to. Če podjetje po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih evidentira tudi poslovni načrt stroškov, lahko spremlja in ugotavlja odmike realizacije glede na poslovni načrt posameznega stroškovnega mesta oziroma stroškovnega nosilca.

Za podjetja, ki se ukvarjajo z več dejavnostmi in so zakonsko zavezana spremljati poslovanje in izdelovati izkaze po dejavnostih, sta natančnost in točnost evidentiranja stroškov po stroškovnih mestih zelo pomembni. Poleg tega mora imeti tako podjetje dobro izdelana navodila glede prerazporejanja stroškov po stroškovnih mestih, natančno določena sodila oziroma ključe delitve stroškov posrednih stroškovnih mest in navodila o izdelavi izkazov po dejavnostih. Navsezadnje mora imeti tako podjetje dobro zasnovano strukturo stroškovnih mest, ki bo dajala zadostne informacije poslovodstvu in omogočala dokaj preprosto izdelavo izkazov po dejavnostih.

V svojem diplomskem delu sem se osredotočila na izdelovanje izkaza poslovnega izida po dejavnostih in želela dokazati, kako pomembno je pravilno določiti sodila oziroma ključe delitve posrednih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta oziroma profitne centre.

H1: Struktura stroškovnih mest je smiselno strukturirana.

Hipoteza se potrdi, saj menim, da ima podjetje dobro strukturo stroškovnih mest glede na dejavnost, ki jo izvaja, ter potrebe poročanja in spremljanja stroškov. Stroškovna mesta deli na neposredna in posredna. Neposredna stroškovna mesta v podjetju so končna stroškovna mesta in hkrati profitni center, ki ustvarja tudi prihodek. S tem podjetje v danem trenutku vidi, koliko neposrednih stroškov povzroči določen profitni center. Posredna deli na splošna proizvajalna

stroškovna mesta in stroškovna mesta splošnih služb. Prva so neposredna podpora proizvodnji in vezana le na proizvodnjo. Druga so splošna in vezana na celotno poslovanje podjetja.

H2: Stroški bi se v podjetju lahko evidentirali po statističnih nalogih, kar bi poslovodstvu omogočilo informacije pridobiti natančneje in hitreje.

Hipoteza se potrdi, kar je predstavljeno v diplomski nalogi na primeru spremljanja stroškov deponije produktov. Vrste stroškov, ki so v podjetju obsežne oziroma imajo več vrst storitev v okviru enega konta glavne knjige in enega stroškovnega mesta, bi bilo smiselno spremljati po statističnih nalogih, saj lahko tako naročnik storitev oziroma odgovorni za ta strošek vsak trenutek v sistemu SAP ERP sam preveri realizacijo posamezne vrste storitev tega stroška. Ker v podjetju v sistem ERP vnašajo tudi poslovni načrt, sta z njegovim vnosom po statističnih nalogih omogočena tudi sprotno informiranje o realizaciji potrjenega poslovnega načrta in s tem možnost pravočasnega ukrepanja v primeru preseganja stroškov.

H3: Sodila/ključi delitve stroškov posrednih stroškovnih mest na neposredna stroškovna mesta so zastavljeni smiselno glede na obseg dela in dejavnost podjetja.

Hipoteza se potrdi, saj je pravilnik napisan natančno in odgovorno, njegovi avtorji so kompetentne osebe s strokovnim znanjem in dolgoletnimi izkušnjami v podjetju. V preučevanem podjetju imajo izdelan Pravilnikom o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih, v katerem imajo natančno in skrbno zapisana navodila o izdelavi izkazov po dejavnostih z vsemi skupinami stroškovnih mest, profitnih centrov in področnih odsekov ter sodila oziroma ključe delitve stroškov posrednih stroškovnih mest na končna stroškovna mesta oziroma profitne centre. Ker je podjetje leta 2020 sprejelo nov pravilnik, sem želela z analizo izdelave izkaza poslovnega izida po dejavnostih dokazati, da prehod na nova sodila oziroma ključe delitve ne vpliva na poslovni izid posameznih dejavnosti. Tako je poslovni izid posamezne dejavnosti med leti primerljiv glede na uporabljena sodila. Z uvedbo novih sodil/ključev je izkaz poslovnega izida primerljiv z izkazom, izdelanim po predhodno veljavnem pravilniku.

6 VIRI, LITERATURA

Bahun, D., & Rojc, E. (2006). *Človeški viri – kapital podjetja.* Velenje: Pozoj.

Bučar, F. (2012). *Rojstvo države.* Ljubljana: Didakta.

Gadget-info.com. (2019). *Razlika med stroškovnim mestom in profitnim centrom*. Pridobljeno iz Gadget-info.com: https://sl.gadget-info.com/difference-between-cost-center

Interni vir. (2020). *Pravilnik o sodilih za razporejanje prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev po posameznih dejavnostih*.

Interni vir podjetja. (2021). *SP-110 Kadrovanje in izobraževanje*.

Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Letno poročilo za leto 2019 Podjetja X. (2020).

Majcen, M. (2009). *Management kompetenc.* Ljubljana: Založba GV.

Mihalič, R. (2006). *Management človeškega kapitala.* Škofja Loka: Mihalič in Partner, d. n. o.

Psihologija dela. (23. julij 2018). *Upravljanje s talenti*. Pridobljeno iz Psihologijadela: https://psihologijadela.com/2018/07/23/upravljanje-s-talenti/

Pučko, D., & Rozman, R. (1998). *Ekonomika podjetja.* Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

Rebernik, M. (1994). *Ekonomika podjetja.* Ljubljana: Gospodarski vestnik.

Robnik, L. (2008). *Stroškovno računovodstvo.* Ljubljana: Zavod IRC, Ljubljana.

Sendelbah, M. (2011). *Stroškovno računovodstvo.* Ljubljana: Zavod IRC.

Slovenski računovodski standardi. (2016). *Slovenski računovodski standardi (2016)*. Pridobljeno iz Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana: https://www.si-revizija.si/standardi/slovenski-racunovodski-standardi-2016

Tax-Fin-Lex. (2019). *Revizorjevo poročanje o objektivni upravičenosti sodil, ki služijo razporejanju prihodkov, odhodkov, sredstev in obveznosti do njihovih virov*. Pridobljeno iz tax-fin-lex: https://www.tax-fin-lex.si/Dokument/Predogled?rootEntityId=fdb32722-4cf0-433e-9276-172487c6b732&returnUrl=https%3A%2F%2Fwww.tax-fin-

lex.si%2FDokument%2FPodrobnosti%3FrootEntityId%3Dfdb32722-4cf0-433e-9276-172487c6b732

Turk, I. (2003). *Uvod v ekonomiko gospodarske družbe.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Turk, I., & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo.* Kranj: Moderna organizacija.

Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2001). *Stroškovno računovodstvo.* Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Turk, I., Kavčič, S., Klobučar, N., Morec, B., & Vidic, D. (2006). *Osnove poslovodnega računovodstva.* Ljubljana: Ekonomska fakulteta Ljubljana.