

STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO



PREDAVATELJICA: MARIJA HORVAT dipl.ekon.
LJUBLJANA, B2 Višje strokovno izobraževanje

VSEBINA PREDMETA

1. POMEN IN VSEBINA STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

2. OPREDELITEV STROŠKOV

3. VRSTE STROŠKOV

3.1. Stroški po naravnih vrstah

3.1.1. Stroški amortizacije

3.1.2. Stroški materiala

3.1.3. Stroški storitev

3.1.4. Stroški dela

4.1. Spremenljivi in stalni stroški

4.1.1. Opredelitev spremenljivih in stalnih stroškov

4.1.2. Računovodske informacije za odločanje o potrebnem obsegu proizvodnje

5.1. Neposredni in posredni stroški

5.1.1. Stroški, stroškovni nosilci, stroškovna mesta

5.1.2. Opredelitev neposrednih in posrednih stroškov

5.1.3. Polna lastna cena

5.1.4. Metode vrednotenja poslovnih učinkov

5.1.5. Metode kalkuliranja stroškov

6.1. Računovodstvo odgovornosti

6.1. Vrste mest odgovornosti

6.1.2. Stroški po mestih odgovornosti

6.1.3. Nadziranje stroškovnega mesta odgovornosti

1. POMEN IN VSEBINA STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA



- ❖ Za koliko se bo spremenil dobiček podjetja, če se spremeni način proizvodnje?
- ❖ Ali je sestavne dele proizvoda ceneje kupiti ali jih proizvesti?
- ❖ Ali je ceneje povečati proizvodnjo z nadurami ali z novimi delavci?
- ❖ Ali je ceneje ali bolje uporabljati zunanje računovodske storitve namesto lastnega računovodstva?

❖ ODGOVOR NAM DA STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO OZIROMA INFORMACIJE O STROŠKIH – Povedano drugače kako povečati vrednost podjetja s čim cenejšim poslovanjem

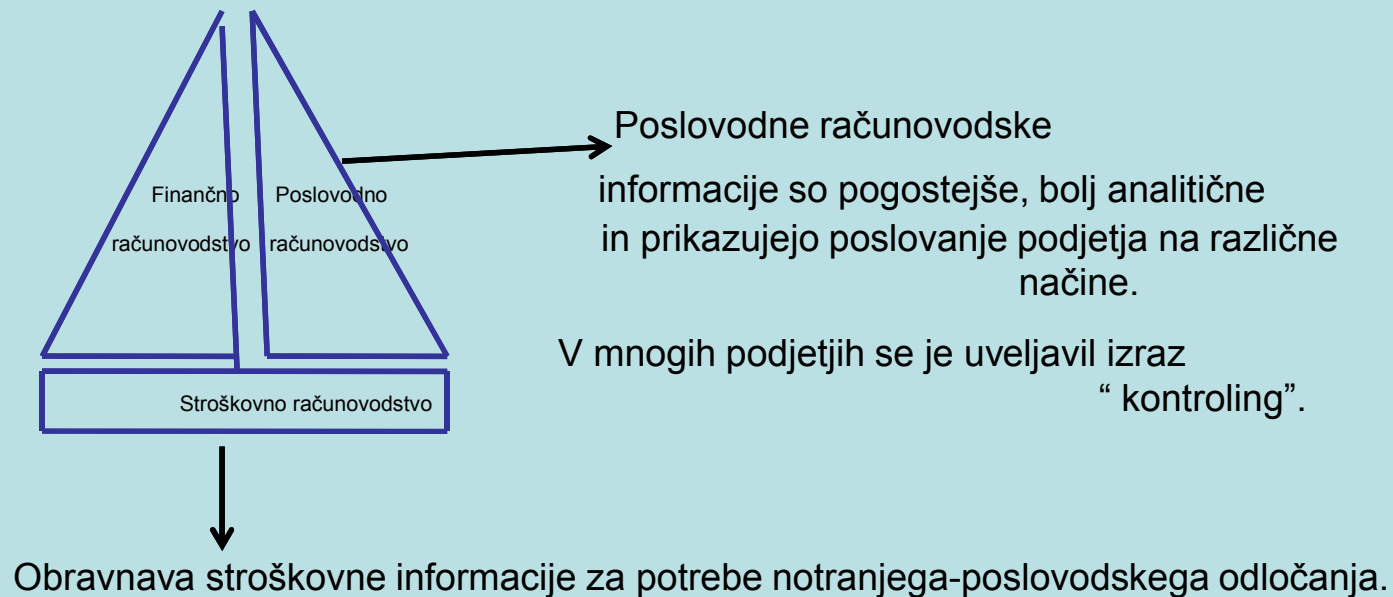
- ⇒ Stroškovno računovodstvo postaja v sodobnem poslovnem svetu **osrednja informacijska služba.**
- ⇒ Osnovni namen stroškovnega računovodstva je da, zagotavlja takšne informacije o stroških, ki bodo poslovodjem omogočale učinkovitejše in uspešnejše poslovanje.
- ⇒ Vodje podjetji sami odločajo, kdaj in kako si bodo organizirali ta del računovodske dejavnosti.
Ni predmet zakonske ali druge prisile.
- ⇒ Dejstvo pa je, za poslovanje v močno konkurenčnem okolju in v povečanem obsegu potreben učinkovit sistem spremljanja in načrtovanja stroškov.



POSLOVODJE POTREBUJEJO INFORMACIJE O STROŠKIH ZA NAČRTOVANJE IN NADZIRANJE POSLOVANJA.

Naloga stroškovnega računovodstva je, da zagotavlja potrebne informacije o stroških za zunanje (banka, država, dobavitelji, kupci itd.) in notranje (poslovodje) uporabnike računovodskih informacij.

Slika prikazuje stroškovno računovodstvo kot temelj za finančno in poslovodno računovodstvo.



2. OPREDLITEV STROŠKOV

Bistvo vsakega poslovnega procesa je ustvarjanje določenih poslovnih učinkov, to je proizvod ali storitev, in njihova prodaja ob primernem poslovnem izidu.

Poslovni proces pa si ni možno zamisliti brez:

- ❖ **delovnih sredstev**

(stroji, naprave, inštalacije, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna čreda)

- ❖ **predmetov dela** (surovine, material, polproizvodi, energija)

- ❖ **storitev** (proizvodne storitve, popravila, poštna in druge storitve)

- ❖ **delavcev in njihove delovne sile**

Zaradi nastopanja pri poslovnem procesu se te prvine trošijo.

Potroški pa so količine porabljenih in obrabljenih prvin poslovnega procesa, so stroški cenovni (vrednostni) izraz potroškov.

To pomeni da je potrebno potroške pomnožiti z določenimi cenami ali vrednostnimi postavkami, s čimer se prek skupnega imenovalca spremenijo v stroške.



STROŠKI SO TOREJ CENOVNO IZRAŽENI POTROŠKI DELOVNIH SREDSTEV, PREDMETOV DELA, DELOVNE SILE IN STORITEV PRI PROUČEVANJU POSLOVANJA.

O STROŠKIH NE MOREMO GOVORITI, KADAR

- Nimamo opravka s kakšno izmed prvin poslovnega procesa;
- Se kakšna izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- Kakšne prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali za njeno pridobitev niso potrebna denarna sredstva;
- Cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- Cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljen znesek pri prizadevanju po doseganju poslovnih učinkov.

ZAKAJ MORAMO VEDETI, KATERI POGOJI MORAJO BITI IZPOLNJENI, DA JE NEKI ZNESEK MOGOČE UVRSTITI MED STROŠKE?



- Ali je znesek strošek ali kar odhodek, je pomembno pri kalkulacijah. Stroški so opredeljeni kot tisti zneski, ki so za proizvodjalni proces nujno potrebni in jih moramo v kalkulirati v ceno proizvoda in storitve.
- Na tej podlagi lahko ugotovimo, kolikšne so nujne žrtvovane vrednosti, da lahko neki poslovni učinek napravimo, ga ponudimo kupcu in zanj dobimo denar.

- ❖ Stroške v celotnem obsegu proučujemo takrat, kadar postavljamo načrt, pa tudi takrat, ko nadziramo njegovo uresničevanje.
- ❖ To pomeni, da so pomembni **uresničeni** in **načrtovani** stroški.
- ❖ Glede na poslovne odločitve pa je v tem pogledu treba dati prednost načrtovanim stroškom, saj so le-ti koristnejši pri sprejemanju poslovnih odločitev, ki so praviloma usmerjene naprej, ne nazaj.

- ❖ Pri tem mora podjetje upoštevati zlato pravilo!
- ❖ Načrtovati je treba prej, preden se začne poslovanje.
- ❖ Vsako drugačno načrtovanje je prepozno.

3. VRSTE STROŠKOV

Tabela: Prikaz vrst stroškov po različnih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Kategorije stroškov
1. Izvor glede na prvine poslovnega procesa	Stroški delovnih sredstev (amortizacija) Stroški predmetov dela (materiala) Stroški dela Stroški storitev
2. Obdobje vplivanja na poslovni izid	Stroški, ki se zadržujejo v zalogah Stroški, ki so neposredno odhodki oziroma ob nastanku zmanjšujejo poslovni izid
3. Odzivanje na spremembe v obsegu	Stalni stroški Spremenljivi stroški
4. Pripisovanje stroškovnim nosilcem	Neposredni (direktni) stroški Posredni (splošni ali indirektni) stroški
5. Poslovne funkcije	Stroški proizvodnje Stroški nabave, prodaje, uprave
6. Obdobje nastanka stroškov	Obračunski stroški Načrtovani (planirani) stroški
7. Stroški za nadziranje	Obvladljivi stroški Neobvladljivi stroški
8. Stroški za izbiranje med poslovnimi alternativami	Odločujoči stroški Neodločujoči stroški
9. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	Dejanski stroški Ocenjeni stroški Standardni stroški

❖ V “grobem” lahko stroške razčlenimo na tiste, ki jih potrebujemo za izdelavo finančnih računovodskih poročil (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida), in na tiste, ki jih potrebujemo za izdelavo poslovnih računovodskih izkazov.

❖ Za prvi namen moramo poznati:

- Stroške po naravnih vrstah

(stroški materiala, dela, storitev in amortizacije)

ter

- Stroške za vrednotenje poslovnih učinkov

(najpogosteje so to proizvodjalni in neproizvodjalni stroški)

- ❖ Za potrebe poslovske odločanja pa moramo stroške razčleniti glede na:
 - njihovo odzivanje na spremembe v obsegu (stalni in spremenljivi stroški);
 - njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem (neposredni in posredni stroški)
 - njihov pomen pri poslovske izbiri med dvema ali več različicami (odločujoči in neodločujoči stroški)
 - njihov pomen za poslovno nadziranje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot
 - (mest odgovornosti) oziroma njihovih poslovdij (obvladljivi in neobvladljivi stroški)

3.1. STROŠKI PO NARAVNIH VRSTAH

- ❖ Pri opredelitvi stroškov smo spoznali, da se v poslovnem procesu trošijo poslovne prvine in sicer:
 - ❖ **Delovna sredstva**
(stroji, naprave, inštalacije, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna čreda)
 - ❖ **predmeti dela** (surovine, material, polproizvodi, energija)
 - ❖ **storitve** (proizvodne storitve, popravila, poštna in druge storitve) in
 - ❖ **delavci in njihova delovna sila**
-
- ❖ Skladno s tako delitvijo lahko tudi stroške, razdelimo v štiri skupine glede na njihove naravne vrste:

- ❖ **Stroški amortizacije**
oziroma delovnih sredstev,
- ❖ **Stroški materiala**
oziroma predmetov dela,
- ❖ **Stroški storitev,**
- ❖ **Stroški dela**

Čeprav je delitev stroškov po naravnih vrstah pomembna predvsem z vidika zunanjega poročanja, je poznavanje naravnih vrst stroškov ključno tudi za uspešno obvladovanje stroškov.

3.1.1. Stroški amortizacije

- ❖ Za delovna sredstva je značilno, da pri poslovnem procesu ne spreminjajo svoje oblike, ampak se izrabljajo oziroma trošijo njihove koristne lastnosti.
- ❖ Zaradi fizičnega, tehničnega in gospodarskega staranja postane vsako delovno sredstvo prej ali slej nesposobno za nadaljnjo rabo.
- ❖ Z drugimi besedami, vsako delovno sredstvo ima svojo življenjsko dobo oziroma **dobo koristnosti** (izjema so zemljišča in kulturni spomeniki).

- ❖ **Doba koristnosti** posameznih delovnih sredstev je odvisna od:
- ❖ fizičnega izrabljanja,
- ❖ tehničnega izrabljanja,
- ❖ gospodarskega staranja,
- ❖ zakonskih ali drugih omejitev uporabe

Za potrebe amortizacije se upošteva, tista, ki je glede na našete dejavnike najkrajša.

Ker se potroškov delovnih sredstev ne da meriti v fizikalnih enotah, nabavno vrednost delovnih sredstev razporedimo med stroške prek ocenjene dobe koristnosti.

Temu razporejanju pravimo **amortiziranje, amortizacijo** pa opredelimo kot strošek, ki nastane zaradi prenašanja nabavne vrednosti delovnega sredstva na poslovne učinke (proizvode oziroma storitve).

- Poznamo več **metod amortiziranja**, ki jih v grobem lahko razdelimo v dve skupini:

- ČASOVNO AMORTIZIRANJE IN

- FUNKCIONALNO AMORTIZIRANJE

- Časovno amortiziranje pomeni obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti delovnega sredstva. V okviru tega načina imamo več možnosti: **enakomerno, padajoče in rastoče** amortiziranje.

- Funkcionalno amortiziranje je obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo amortizirljivega sredstva v posameznem obdobju.

- Kot osnova za izračun amortizacije vedno vstopa nabavna vrednost delovnega sredstva, ta se izračuna po naslednji formuli:

**NABAVNA VREDNOST=NAKUPNA CENA SREDSTVA
(brez DDV) + STROŠKI PREVOZA, MONTAŽE IN
DRUGI STROŠKI USPOSOBITVE SREDSTVA.**

- ❖ Lahko se zgodi, da ob nakupu določenega delovnega sredstva le-tega ne bomo uporabljali do njegove popolne izrabe, ampak samo določeno časovno obdobje.
- ❖ V tem primeru bo to delovno sredstvo po preteku vnaprej določene dobe uporabe še vedno imelo neko vrednost, ki ji pravimo **ocenjena preostala vrednost.**

V takih primerih se ne amortizira celotna nabavna vrednost, ampak samo razlika med nabavna vrednostjo in ocenjeno preostalo vrednostjo. Tej razliki pravimo **amortizirljivi znesek**.

**AMORTIZIRLJIVI ZNESEK=NABAVNA VREDNOST -
OCENJENA PREOSTALA VREDNOST**

- ❖ Stroški amortizacije se obračunavajo mesečno, velja pa si zapomniti, da z amortiziranjem vedno pričnemo **prvi dan naslednjega meseca**, ko je **delovne sredstvo usposobljeno za uporabo** (torej če je npr. nov stroj usposobljen za proizvodnjo 11. maja, bomo z amortiziranjem pričeli 1. junija).

- ❖ Iz povedanega tudi sledi, da se **delovna sredstva v pridobivanju in usposabljanju ne amortizirajo.**

$$\text{STROŠKI AMORTIZACIJE V OBDOBJU} = \frac{\text{AMORTIZIRLJIVI ZNESEK}}{\text{DOBA KORISTNOSTI}}$$

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)

33. člen (amortizacija)

Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah prvega odstavka tega člena znaša za:

1. gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, **3%**;
2. dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, **6%**;
3. **opremo, vozila in mehanizacijo 20%**;
4. dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti **33,3%**;
5. **računalniško, strojno in programsko, opremo 50%**;
6. večletne nasade **10%**;
7. osnovno čredo **20%**;
8. druga vlaganja **10%**.

3.1.2. Stroški materiala

- ❖ **S stroški materiala** razumemo stroške osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva.
- ❖ S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhajajo iz kmetijstva, gozdarstva in rudarstva.
- ❖ Posebni stroški materiala so stroški porabljene energije.

- ❖ Izračun stroškov materiala, v praksi ni tako preprost.
- ❖ Razlog za to je dejstvo da **se cene materiala v času spreminjajo.**

Vzroki za spreminjanje so različni:

- različni dobavitelji ponujajo istovrstni material po različnih cenah
 - spreminjajo se tržni pogoji
 - pomemben dejavnik pa je splošna raven cen (inflacije) v gospodarstvu.
-
- ❖ Pri izračunu stroškov materiala se zato pojavi vprašanje, po kateri ceni ovrednotiti količinsko porabo določene vrste materiala.

❖ **Nekatere najpomembnejše metode za zmanjševanje količin v zalogi so:**

- metoda prvih cen (FIFO),
- metoda zadnjih cen (LIFO),
- metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih povprečnih cen,
- metoda najvišjih cen (HIFO),
- metoda stalnih cen

Razlike med različnimi metodami bomo kasneje spoznali na vajah.

3.1.3. *Stroški storitev*

- ❖ Poslovanja podjetja si ni mogoče zamisliti brez **zunanjih storitev**. Razlogov zakaj se podjetja odločajo za zunanje storitve, je več, verjetno pa sta najpomembnejša dva:
 - Določenih opravil ali nalog v podjetju na zanjo opraviti sami.
 - Opravljanje določenih opravil ali nalog znotraj podjetja ni ekonomsko smotno.

Med stroške storitev štejemo stroške prevoznih storitev, proizvodjalnih, stopenj, ki jih opravljajo drugi (“outsourcing”), komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin,

zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobne stroške.

V širšem pomenu štejemo sem tudi stroške dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso Povezane s plačami, ter stroški obresti.

- ❖ Tako kot vse ostale prvine se tudi storitve v poslovnem procesu trošijo.
- ❖ Stroške storitev v določenem obdobju dobimo tako: da količino porabljenih storitev pomnožimo z njihovo ceno.
- ❖ Za razliko od stroškov materiala spremembe cen storitev niso problem za izračun stroškov storitev iz preprostega razloga: **pri storitvah namreč ni zalog.**



3.1.4. Stroški dela



❖ Poslovanja poslovnega sistema si ni moč zamisliti brez ljudi oziroma delovne sile.



❖ Čeprav se delovna sila zaradi sodelovanja v poslovnem procesu nedvomno, pa hkrati s sodelovanjem v poslovnem procesu pridobiva tudi izkušnje in nova znanja.



❖ **Med stroške** dela štejemo:

- plače v kosmatem (bruto) znesku;
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo ali pogodbo zaposlitvi pripadajo delavcem za obdobje, ko

ne delajo, v kosmatem (bruto) znesku, ki bremeni delodajalca;

- dajatve v naravi, darila in nagrade;
- odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati v podjetju;
- dajatve za davke in prispevke od vseh zgoraj naštetih postavk

❖ Ker trošenje delovne sile podobno kot pri delovnih sredstvih ni mogoče meriti neposredno, si pri merjenju potroškov dela pomagamo z različnimi približki.

- Najpogosteje uporabljena približka, pri čemer moramo upoštevati tudi zahtevnost in pomembnost dela, sta



- delovni čas oziroma **plačilo po urah** (npr. prodajalka v trgovini ima postavko 5€/uro).

- Obseg proizvodnje oziroma **plačilo po storilnosti** (npr. anketar v podjetju za tržne raziskave ima postavko 4€ na opravljeno anketo).



4.1. SPREMENLJIVI IN STALNI STROŠKI

- ❖ Kolikšna bo sprememba poslovnega rezultat, če se bo spremenil obseg dejavnosti podjetja?
- ❖ Odgovor na ta vprašanja je prvi korak **analiziranja “obnašanja stroškov”**- kako aktivnosti in dejavnosti podjetja vplivajo na njegove stroške. Poznavanje obnašanja (gibanja) stroškov pri različnih obsegih dejavnosti je pomembno za kratkoročno in dolgoročno poslovodsko načrtovanje in nadziranje.

- ❖ Če podjetje zelo poveča obseg proizvodnje oziroma storitve, ki jih opravlja, se bo povečal tudi potrošek prvin oziroma se bodo povečali tudi stroški.
- ❖ Najpogosteje bo odstotek povečanja stroškov manjši od povečanja obsega dejavnosti. Pri tem je lahko obseg dejavnosti izražen s številom količinskih enot, prihodki ali stroški.
- ❖ Da bi razumeli zakaj se celotni stroški ne spreminjajo proporcionalno z obsegom dejavnosti, je nujno treba razumeti koncept **spremenljivih** (variabilnih) in **stalnih** (fiksni) stroškov.

4.1.1. Opredelitev spremenljivih in stalnih stroškov

- ❖ Bistveno pri opredelitvi spremenljivih in stalnih stroškov je, kako se stroški obnašajo pri spremenjenem obsegu dejavnosti.
- ❖ **Spremenljivi stroški** so tisti stroški, ki se neposredno in sorazmerno **spreminjajo z obsegom dejavnosti**.
- Najpogostejši primeri spremenljivih stroškov so stroški materiala, ki je uporabljen v proizvodnji, stroški energije in stroški dela, če so odvisni od obsega proizvodnje oziroma opravljenih storitev.

- ❖ V računovodstvu beseda “spremenljivi” ne pomeni spremembe v stroških, ki so rezultat časa, niti se ne nanaša na spremembe v stroških zaradi sezonskih vplivov.
- ❖ Spremenljivi stroški so v računovodstvu opredeljeni le s spreminjanjem stroškov z obsegom dejavnosti podjetja.
- ❖ Le če se določen strošek povečal, ker se je povečal obseg dejavnosti, je to spremenljivi strošek, sicer pa to ni.

- ❖ **Stalni stroški se ne spreminjajo z obsegom dejavnosti** podjetja.
- ❖ Najpogostejši primeri stalnih stroškov so amortizacija zgradb in strojev, če podjetje uporablja metodo časovnega amortiziranja, stroški najemnine, stroški plač poslovodij in režije, stroški prispevkov in dajatev.
- ❖ Povečanje stalnih stroškov je največkrat posledica časa in ne posledica spreminjanja obsega dejavnosti.

- ❖ Dejstvo, da so nekateri stroški opredeljeni kot stalni, še ne pomeni, da se ti ne spreminjajo.
- ❖ Stalni stroški se ne spreminjajo z obsegom proizvodnje, lahko pa pride do njihove spremembe preprosto tako, da se poslovodstvo podjetja, odloči da jih bo spremenilo (npr. povečanje ali znižanje plač, prodaja oziroma zmanjšanje proizvodjalne opreme podjetja, zmanjšanje stroškov za raziskave in razvoj itd.)

4.1.2. Računovodske informacije za odločanje o potrebnem obsegu proizvodnje

- ❖ Sama ustvarjena količina obsega dejavnosti (št. narejenih izdelkov), se ne more končati že z ustvarjeno količino poslovnih učinkov. Pri tem seveda predpostavljamo, da pri prodaji poslovnih učinkov ni ovir, zato lahko razmišljanje usmerimo na ustvarjanje učinkov.
- ❖ Potreben obseg dejavnosti je odvisen od pričakovanega pokrivanja odhodkov (stroškov, če se proizvedene količine v posameznem obdobju ne razlikujejo).

- ***PRI TEM NAS PREDVEM ZANIMA:***

- ◆ kolikšen obseg dejavnosti je potreben za nastanek dobička

- ali

- ◆ ali pri kolikšnem obsegu dejavnosti nimamo več izgube

- Odgovora na ta dva vprašanja najdemo le , če natančno vemo kateri **stroški so:**

- ◆ **stalni (FC)**

in kateri so

- ◆ **spremenljivi (VC)**

- ◆ odgovor na to vprašanje najdemo pri izračunu **praga pozitivnega poslovnega izida (dobička) ali praga pokrivanja vseh stroškov.**

Potrebno količina poslovnih učinkov
izračunamo:

$$Q \text{ za prag} = \frac{\text{Stalni stroški (FC)}}{\text{Prodajna cena na enoto} - \text{sprejemljivi stroški (VC) na enoto}}$$

Pri tem izračunamo prispevek za kritje:

PZK=prodajna cena enote- spremenljivi stroški na enoto

- (za eno samo količino poslovnih učinkov)

Potrebna prodajna vrednost poslovnih učinkov (če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka), sicer uporabimo povprečni prispevek za kritje :

$$Q \text{ za prag} = \frac{\text{Stalni stroški (FC)}}{\text{Prispevek za kritje ne enote}}$$

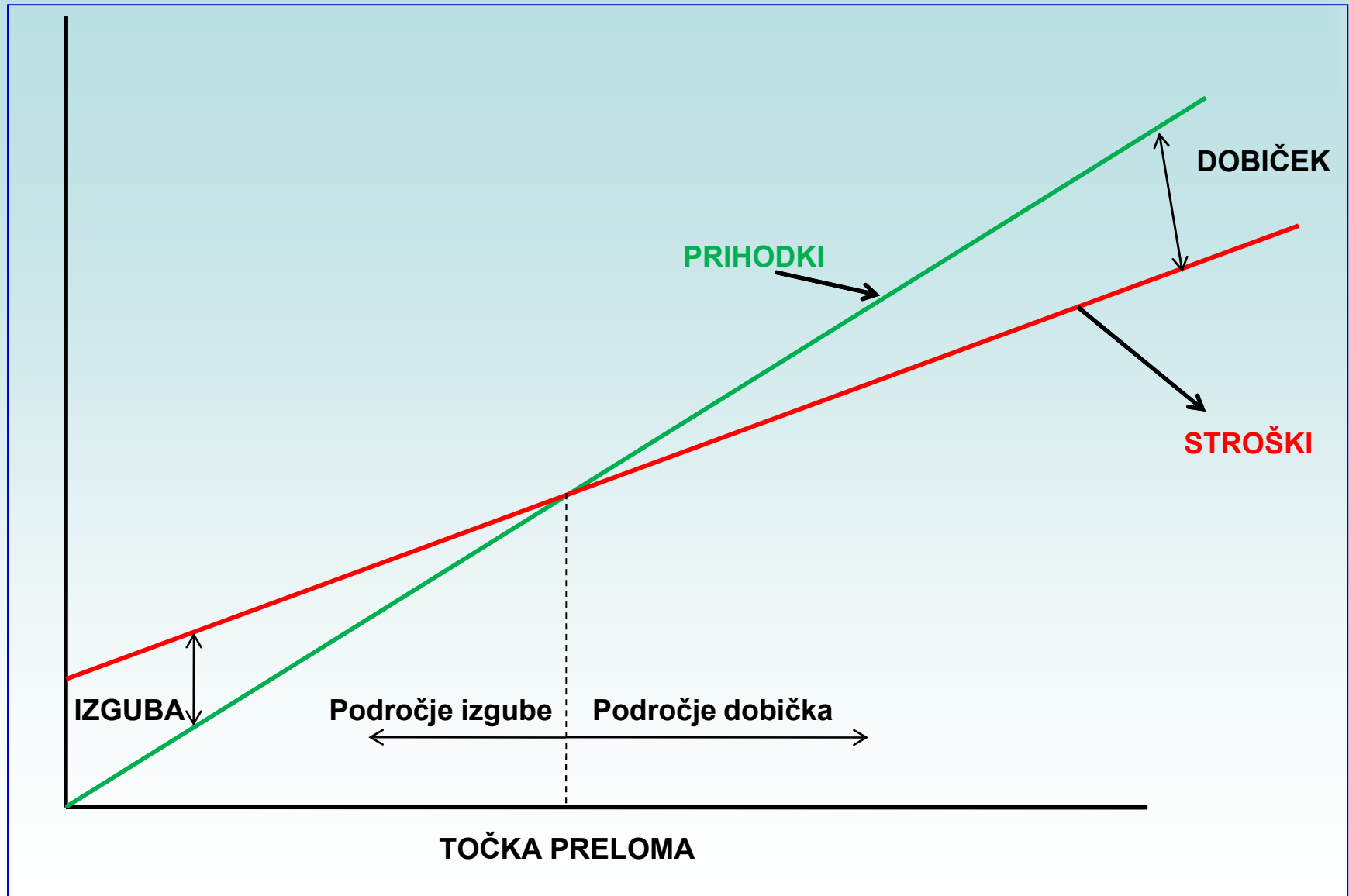
- Pri tem nam natančna analiza pokaže da prihodke lahko izračunamo:

Prihodki = spremenljivi stroški (VC) + stalni stroški (FC) + dobiček

- Kadar podjetje nima ne dobička, ne izgube izračunamo prihodke:

Prihodki so = stalni stroški (FC) + spremenljivi (VC) stroški

GRAF DOBIČKA (TOČKA PRELOMA)



- ◆ Graf dobička prikazuje pričakovano razmerje med celotnimi stroški in prihodki pri različnem obsegu dejavnosti.
- ◆ Graf dobička lahko naredimo za podjetje kot celoto ali pa samo za kakšen del poslovanja, na primer za proizvod, proizvodnjo linijo ali oddelek.

◆ **TOČKA PRELOMA (angl. break-even point)**

Je tisti obseg dejavnosti, pri katerem se stroški izenačijo s prihodki oziroma kjer je dobiček točno enak 0.

Pri manjšem obsegu dejavnosti, kot je točka preloma,

lahko pričakujemo izgubo, pri večjem obsegu dejavnosti pa lahko pričakujemo dobiček.

5.1. NEPOSREDNI IN POSREDNI STROŠKI

- *5.1.1. Stroški, stroškovni nosilci in stroškovna mesta*

◆ Stroške je mogoče vedno povezovati s tistimi mesti, na katerih so nastali.

V tem smislu govorimo o **stroškovnih mestih**.

◆ Stroškovno mesto je zbiratelj tistih stroškov, za katere so neposredno ali posredno odgovorni nosilci procesov na posameznem mestu.

● Namen delitve podjetja na stroškovna mesta je dvojen:

- a) Omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih in
- b) omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, na katerih obstaja zanje odgovornost.

● Značilna stroškovna mesta so:

* *proizvajalna* (stroškovna mesta temeljne dejavnosti, pomožne dejavnosti, stranske dejavnosti)

* *neproizvajalna* (str. mesta nakupne dejavnosti, splošne oz. upravne dejavnosti in prodajne dejavnosti)

☆ Stroški so vedno povezani z nastajanjem poslovnega učinka, zato jih je treba tudi obračunati z njimi. V tem smislu govorimo o poslovnem učinku kot o stroškovnem nosilcu.

☆ **Stroškovni nosilci** so torej proizvodi in storitve, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani.

☆ Ločimo:

- *začasne* (ko ustvarjamo proizvode ali storitve, ki še niso namenjeni tržišču)
- *končne stroškovne nosilce*

- Opredelitev stroškovnega nosilca je izredno pomembno za ugotavljanje, ali je določen strošek posreden ali neposreden.
- Določen strošek se lahko pri različni opredelitvi stroškovnega nosilca “pojavlja” kot posredni ali pa kot neposredni strošek.
- Na splošno velja, da je veliko več stroškov neposrednih takrat, ko se opredelitev stroškovnega nosilca nanaša na oddelek, kot pa takrat, ko je stroškovni nosilec proizvod ali storitev.

Zbiranje in razporejanje stroškov

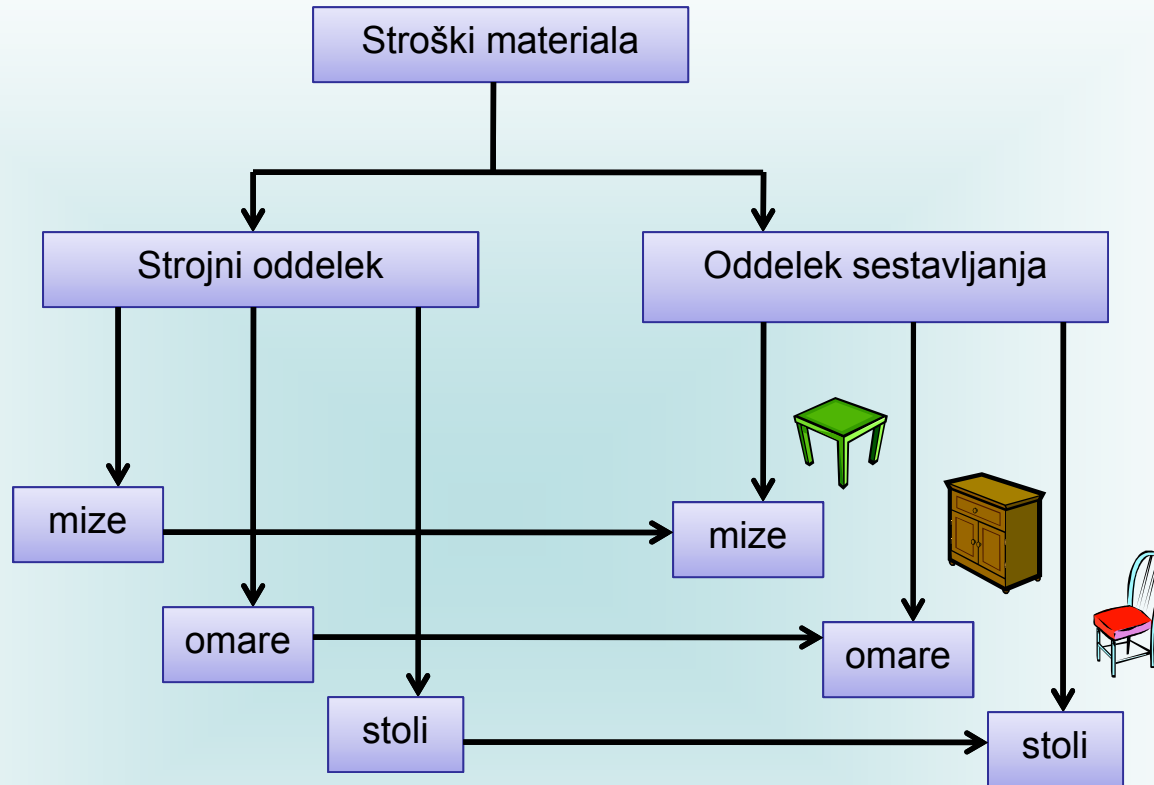
1. zbiranje stroškov

2. Razporejanje

Stroškov na
Stroškovne objekte
(stroškovna mesta)

a) po oddelkih ★

b) po proizvodih ★★



★ Name: ocenitev izvajanja proizvodnih oddelkov

★★ Namen: ugotavljanje stroškov po različnih proizvodih za vrednotenje zalog, ugotavljanje dobička in presojanje dobičkonosnosti proizvodov

5.1.2. Opredelitev neposrednih in posrednih stroškov

- ◆ Osnovno merilo za razčlenitev stroškov na neposredne (direktne) in posredne (splošne, indirektne) je, ali so ti stroški v posredni oziroma neposredni povezavi s stroškovnim nosilcem in so ugotovljivi v skladu z ekonomičnostjo poslovanja.
- ◆ **Neposredni stroški** so tiste vrste stroški, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na stroškovni nosilec oziroma jih je stroškovni nosilec povzročil.

- ◆ **Posredni (splošni) stroški** so tiste vrste stroški, ki sta jih povzročila dva stroškovna nosilca ali več oziroma so povezani z dvema ali več stroškovnimi nosilci.
- ◆ Za posredne stroške je predvsem značilno to, da jih ni mogoče neposredno razporejati na posamezni stroškovni nosilec.

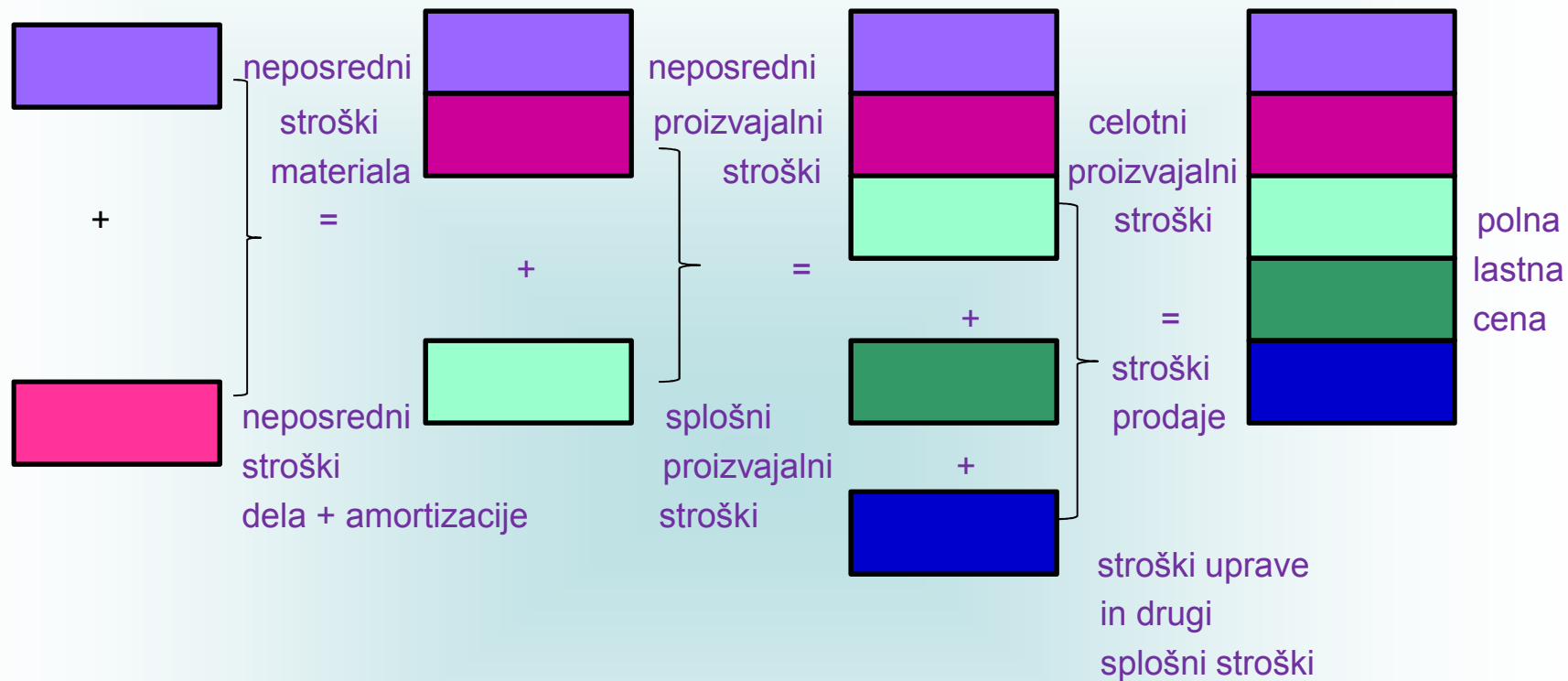
5.1.3. Polna lastna cena

- ✧ Stroški, ki jih usmerimo na posamezni stroškovni nosilec, sestavljajo **lastno ceno** učinka.
- ✧ To lahko storimo neposredno ali posredno, zato govorimo o neposrednih ali posrednih stroških.
- ✧ Če sestavo lastne cene učinka poenostavimo, razlikujemo štiri dele:

- **Neposredne stroške materiala, storitev in amortizacije,**
- **Neposredne stroške dela,**
- **Posredne stroške ustvarjanja učinkov (oz. posredni proizvodjalni stroški),**
- **Posredne stroške nakupa, prodaje, financiranja in splošnih dejavnosti.**

Če iz izračuna izpustimo stroške financiranja, govorimo o **zoženi lastni ceni.**

Elementi polne lastne cene



5.1.4. Metode vrednotenja poslovnih učinkov

✧ Ko v podjetju proučujemo stroške, nas zanima le, kje oziroma na katerih mestih so nastali, temveč nas zanima tudi vrednotenje poslovnih učinkov oziroma ugotavljanje njihovih **stroškovnih cen.**

✧ Obračun stroškov po stroškovnih nosilcih je odvisen od metode vrednotenja učinkov (oz. metode prenašanja stroškov na stroškovne nosilce), mi pa si bomo pogledali naslednje metode:

○ Vrednotenje učinkov po zoženi lastni ceni in polni lastni ceni,

Je koristna informacija za poslovodstvo pri odločanju o prodajnih cenah proizvodov in ugotavljanju dobičkonosnosti proizvodov.

Zožena lastna cena vključuje proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov financiranja.

○ Vrednotenje učinkov po stroških proizvodjanja,

V stroškovno ceno vključimo le neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela, neposredne stroške storitev, neposredne amortizacije ter posredne proizvajalne stroške. Neproizvajalne stroške, torej tiste, ki nastajajo na mestih nabave, prodaje in uprave pa obravnavamo kot odhodek obdobja, v katerem so ti stroški nastali.

○ Vrednotenje učinkov po spremenljivih stroških

Po tej metodi cena vsebuje le spremenljive stroške, stalne stroške pa obravnavamo kot odhodek obdobja, v katerem so ti stroški nastali.

5.1.5. Metode kalkuliranja stroškov

- Kalkuliranje stroškov je lahko različno, odvisno od cilja in namena proučevanja stroškov.
- Vsakdo, ki kalkulira, mora ne glede na namen kalkuliranja in ne glede na to, ali gre za predračunsko ali obračunsko kalkulacijo, poznati metodiko kalkuliranja in pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko v konkretnem primeru uporabimo neko metodo za to, da ugotovimo ali polno lastno lastno ceno ali proizvodjalno ceno ali spremenljive stroške itd.

✱ Glede na to , kako je mogoče na stroškovne nosilce razporejati stroške, in glede na vrsto proizvodnje, lahko razporedimo dve skupini kalkulacij:

a) Delitvene kalkulacije stroškov, kamor sodijo:

- enostavna delitvena kalkulacija stroškov
- sestavljena delitvena kalkulacija stroškov
- kalkulacija stroškov z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili
- kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov

- **b) Kalkulacije stroškov z dodatki**
- Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom
- Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki
- V svetu, pa tudi pri nas, pa so vedno bolj uveljavljene še druge metode kalkuliranja stroškov, mi si bomo posebej ogledali **metodo kalkuliranja na podlagi sestavin dejavnosti** (activity based costing oz. metoda ABC)

- ABC metoda naj bi podjetjem omogočila:
 - ⇒ boljši nadzor stroškov in lažje ravnanje z njimi
 - ⇒ natančnejše razporejanje stroškov na proizvode in storitve, kar pomeni kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih,
 - ⇒ ustrezno določanje cen proizvodov in storitev,
 - ⇒ boljše ravnanje z dosežki in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

☀ Uvajanje metode ABC v prakso je zelo drago, zato je treba prej izdelati analizo stroškov in koristi. V primeru, da so koristi od nove metode večje od stroškov njenega uvajanja, se za metodo lahko odločimo.

Pri uvajanju ABC metode v prakso sta potrebna dva koraka:

1. V prvem koraku so:

- opredeljene sestavine dejavnosti oz. aktivnosti,
- ugotovljeni stroški, povezani s posamezno sestavino dejavnosti
- ustrezne sestavine dejavnosti in z njimi povezani stroški uskupinjeni tako, da je mogoče opredeliti homogena stroškovna mesta

- Izračunani stroški začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo **količnik za razporejanje splošnih stroškov iz tega stroškovnega mesta:**

$$K = \frac{\text{stroški stroškovnega mesta}}{\text{obseg učinkov sestavine dejavnosti na stroškovnem mestu}}$$

2. V drugem koraku:

Sledimo stroške do končnih proizvodov oziroma storitev. To naredimo tako, da količnik za razporejanje splošnih stroškov vsakega stroškovnega mesta, ki smo ga izračunali v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod ali storitev. Podlaga v bistvu povzroči stroške.

Splošni stroški, ki odpadejo na posamezni končni, proizvod oziroma skupino proizvodov, se izračunajo po obrazcu:

*Splošni stroški = količnik * potroški začasnih stroškovnih nosilcev za končni proizvod (oz. skupino proizvodov ali storitev)*

Primeri aktivnostnih stroškovnih skupin in nosilcev aktivnostnih stroškov

<i>Aktivnostne stroškovne skupine</i>	<i>Povzročitelji stroškov</i>
Postavitev proizvodnje	število postavitvev ali čas postavljanja
Nadziranje kvalitete	število nadzorov število opravljenih ur nadzora
Ravnaje z materialom	število premikov materiala razdalja premikov materiala
Nabavljanje	število dobaviteljev število nabavnih nalogov

6.1. RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

- ✿ Poslovodja (menedžer) svojih dolžnosti praviloma ne more izvesti sam. Zaradi tega je prisiljen prenašati del svojih dolžnosti na sodelavce. S tem se začne **delegiranje** oziroma **pooblaščenje** in prenašanje dolžnosti in njej ustrezne oblasti navzdol na sodelavce, zato v teh procesih nastajajo nova razmerja med ljudmi v podjetju, to so razmerja nadrejenosti in podrejenosti.
- ✿ S pooblaščenjem se na podrejene ne prenašajo samo dolžnosti in pooblastila, temveč tudi odgovornosti za izvedbo prenesene dolžnosti, vendar tako da,

nadrejena instanca še vedno ostane odgovorna za izpolnitev celotne svoje dolžnosti, torej tudi delegiranega dela.

❁ **Sistem računovodstva odgovornosti** oziroma poslovodski uravnavalni sistem je organiziran v podjetjih prav s ciljem, da zagotovi **primerjanje med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah** podjetja.

6.1.1. Vrste mest odgovornosti

- Že prej som omenili, da najvišje poslovodstvo prenaša del obveznosti podrejenim vodjem – ta proces imenujemo **decetralizacija** organizacijske enote, ki se oblikuje v ta namen **pa mesta odgovornosti**.
- Koncept mesta odgovornosti temelji na dejstvu, da so vsi deli podjetja razdeljeni tako, da pripadajo nekemu mestu odgovornosti, vsako mesto odgovornosti pa je istočasno tudi mesto odločanja.

Vrsta mest odgovornosti je odvisna od več dejavnikov, zato so v strokovni literaturi opredeljena različna mesta odgovornosti. Slovenski računovodski standardi pa opredeljujejo vrste mest odgovornosti takole:

☞ **Stroškovno mesto odgovornosti** (pooblastila v zvezi z načrtovanimi stroški oziroma odhodki)

☞ **Prihodkovno mesto odgovornosti** (pooblastila v zvezi z načrtovanimi prihodki)

☞ **Dobičkovno mesto odgovornosti** (pooblastila v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oz. v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom (dobičkom)).

☞ **Naložbeno mesto odgovornosti** pooblastila v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oz. poslovnim izidom in tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb).

Primer delovanja sistema - hierarhija odgovornosti v podjetju



6.1.2. Stroški po mestih odgovornosti

☞ Ena od upravljaljskih funkcij je tudi nadziranje, ko poslovodstvo dobi informacij, ali so bile sprejete odločitve in posledično izvedene naloge uspešne in učinkovite. V ta namen primerjajo uresničene dosežke z načrtovanimi. Računovodstvo, ki omogoča primerjavo uresničenih dosežkov z načrtovanimi, se imenuje računovodstvo odgovornosti.

☞ Namen računovodstva odgovornosti je dati poslovodstvu podjetja podatke, kako uspešno in učinkovito je bil uresničen načrt.

☞ Zato ugotavlja odmike med uresničenimi in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih (mestih odgovornosti) podjetja.

☞ Bistvo računovodstva odgovornosti je v tem, da se razteza odgovornost za nastale stroške na več ravni in da je na vsaki treba predstaviti v podrobnosti le tiste stroške, na katere lahko posamezna raven tudi vpliva (t.i.obvladljivi stroški).

💧 Odmik je podlaga računovodstva odgovornosti. Opremljen je kot razlika med uresničenim in načrtovanim in je vedno izražen številčno ali vrednostno.

🔥 Kadar je uresničena kategorija nižja od načrtovane, odmik označimo z negativnim predznakom, vedno pa moramo glede na vsebin gospodarskih kategorij označiti. Ali gre za ugoden ali neugoden odmik.

💧 Tako je denimo, pozitivna razlika med uresničenimi in načrtovanimi stroški označena kot neugoden odmik, pozitivna med uresničenimi in načrtovanimi prihodki pa bi bila označena kot ugoden odmik.

6.1.3. Nadziranje stroškovnega mesta odgovornosti

- ★ Poslovodja stroškovnega mesta sprejema odločitve, ki se nanašajo na stroške, zato moramo posledice njegovih odločitev vrednotiti s sodili, ki bodo pokazala, koliko so uresničeni stroški skladni s tistimi ciljnim stroški, na katere lahko vpliva.
- ★ Za oblikovanje takšnih sodil je treba uporabiti **standardne stroške**. Pri izračunavanju standardnih stroškov se izhaja iz gibljivega predračuna, glede na uresničene proizvedene količine in ne glede na načrtovane količine proizvodov. Za potrebe razčlenjevanja odmikov in sprejemanje ukrepov pa je treba celotne stroške stroškovnega mesta razdeliti na neposredne in posredne stroške, posredne pa še na spremenljive in stalne.

a) Izračunavanje odmikov pri neposrednih stroških

Odmik pri neposrednih stroških je lahko posledica spremenjene cene prvine poslovnega procesa ali posledica njenega spremenjenega potroška.

Razdelimo ga na dva dela:

- **Cenovni odmik** (izhajamo iz razlike med uresničeno in načrtovano ceno)
 - **Potroškovni odmik** (razlika med uresničenim in načrtovanim potroškom prvine poslovnega procesa)
- ✧ **odmik pri neposrednih stroških materiala** (celotni odmik je opredeljen kot razlika med uresničenim stroški materiala in standardnimi stroški materiala uresničene dejavnosti).

$$\text{Cenovni odmik} = (P_N - P_U) * Q_U$$

P_N načrtovana cena materiala

P_U uresničena cena materiala

Q_U uresničena količina materiala

$$\text{Potroškovni odmik} = (Q_N - Q_U) * P_N$$

P_Nnačrtovana cena materiala

Q_Uuresničena količina materiala pri uresničeni količini proizvodnje

Q_Nnačrtovana količina materiala pri uresničeni količini proizvodnje

✧ **odmik pri neposrednih stroških dela** (celotni odmik je opredeljen kot razlika med uresničenim stroški dela in standardnimi neposrednimi stroški dela pri uresničeni dejavnosti).

$$\text{Postavkovni odmik} = (P_N - P_U) * Q_U$$

P_Nnačrtovana urna postavka

P_Uuresničena urna postavka

Q_U Uresničeno število ur

$$\text{Učinkovitostni odmik} = (Q_N - Q_U) * P_N$$

P_Nnačrtovana urna postavka

Q_Uuresničeno število ur pri uresničenem obsegu proizvodnje

Q_N Uresničeno število ur pri uresničenem obsegu proizvodnje

Slika prikaza odmikov pri proizvodjalnih stroških

