

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

Diplomsko delo

**ANALIZA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV
NA IZBRANIH PRIMERIH V SLOVENIJI**

September 2022

Let Lovse

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

ANALIZA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV NA IZBRANIH PRIMERIH V SLOVENIJI

Diplomsko delo

Študent: Let Lovse

Študijski program: Ekonomske in poslovne vede

Študijska usmeritev: Računovodstvo, revizija in davščine

Mentor: doc. dr. Iztok Kolar

Lektorica: Marija Holc, prof. slovenskega jezika s književnostjo in sociologije

Licenca Creative Commons (CC): BY-NC-ND

ZAHVALA

Mentorju doc. dr. Iztoku Kolarju se iskreno zahvaljujem za odzivnost, strokovno usmerjanje in nasvete pri izdelavi diplomskega dela.

Posebej se za podporo in spodbudo pri pisanju diplomskega dela zahvaljujem svojim bližnjim, ki me vedno brezpogojno podpirajo pri doseganju zadanih ciljev.

Zahvaljujem se tudi lektorici prof. Mariji Holc za jezikovni pregled in vsem anketiranim računovodjem za sodelovanje v raziskavi.

NASLOV DELA: ANALIZA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV NA IZBRANIH PRIMERIH V SLOVENIJI

Ključne besede: stroški, proizvodjalni stroški, vrednotenje zalog, analiza, Slovenski računovodski standardi, Mednarodni standardi računovodskega poročanja.

UDK: 657.471

POVZETEK

Vsaka organizacija pri poslovanju porablja in obrablja prvine poslovnega procesa. Informacijam o vrednosti teh porab in obrab pravimo poslovni stroški. Za potrebe vrednotenja poslovnih učinkov moramo poslovne stroške ločiti na proizvodjalne in neproizvajalne.

Ta delitev je ključna, saj omogoča pravilno vrednotenje in izkazovanje posameznih računovodskih postavk (npr. zalog in odhodkov), kar posledično vpliva tudi na temeljne računovodske izkaze in preko izkaza poslovnega izida posredno tudi na davčno osnovo. Proizvajalne stroške pomensko definirajo tako Slovenski računovodski standardi kot Mednarodni standardi računovodskega poročanja. Oboji so med seboj vsebinsko harmonizirani, vendar pa Slovenski računovodski standardi proizvodjalne stroške definirajo eksplicitno, česar v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja ne bomo zasledili. V raziskavi smo se zato ukvarjali s problemom, koliko je dejansko poenoteno razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji.

S pomočjo spletne anketne raziskave in analize pridobljenih podatkov smo ugotovili, da med slovenskimi računovodji v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni pomembnih razlik. Poleg tega smo ugotovili, da je v povprečju na vprašanja v anketi manj kot polovica anketiranih odgovorila s strokovno najbolj utemeljenim odgovorom, kar razkriva, da je pri razumevanju proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji še prostor za izboljšave. Glede na te ugotovitve smo tudi predstavili tri možne načine izboljšanja razumevanja proizvodjalnih stroškov, s katerimi bi lahko izboljšali ugotovljeno stanje.

TITLE: ANALYSIS OF PRODUCTION COST COMPREHENSION ON SELECTED CASES IN SLOVENIA

Keywords: costs, production costs, valuation of inventories, analysis, Slovenian Accounting Standards, International Financial Reporting Standards.

UDC classification: 657.471

ABSTRACT

Every organization consumes and wears out elements of the business process. Information on the value of these uses and wears is called business costs. For the purpose of evaluating business effects, we need to separate business costs into production and non-production costs.

This distinction is crucial as it allows for the correct valuation and recording of individual accounting items (e.g. inventories and expenses), which in turn affects the underlying financial statements and, indirectly through the profit and loss account, the tax base. Production costs are defined in terms of their meaning by both the Slovenian Accounting Standards and the International Financial Reporting Standards. Both are harmonised in substance, but the Slovenian Accounting Standards define production costs explicitly, which is not the case in the International Financial Reporting Standards. In this study, we have therefore addressed the problem of the extent to which the comprehension of production costs is actually harmonised among Slovenian accountants.

Through an online survey and analysis of the data obtained, we found that there are no significant differences in the comprehension of production costs among Slovenian accountants. In addition, we found that on average less than half of the respondents answered the survey questions in a professionally best suited way, which proves that there still is room for improvement in comprehension of manufacturing costs among Slovenian accountants. In the light of these findings, we have also presented three possible ways to improve the comprehension of manufacturing costs that could improve the observed situation.

Priloga 6 – IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Ime in priimek študent-a/-ke: Let Lovse

Študijski program: Univerzitetni

Naslov diplomskega dela: ANALIZA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV
NA IZBRANIH PRIMERIH V SLOVENIJI

Mentor/-ica: doc. dr. Iztok Kolar

Somentor/-ica: /

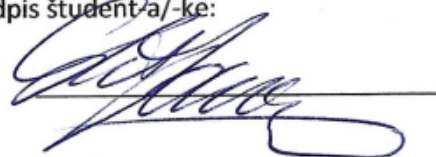
Podpisan-i/-a študent/-ka Let Lovse

- izjavljam, da je diplomsko delo rezultat mojega samostojnega dela, ki sem ga izdelal/-a ob pomoči mentor-ja/-ice oz. somentor-ja/-ice;
- izjavljam, da sem pridobil/-a vsa potrebna soglasja za uporabo podatkov in avtorskih del v diplomskem delu in jih v diplomskem delu jasno in ustrezno označil/-a;
- na Univerzo v Mariboru neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve avtorskega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico ponuditi zaključno delo javnosti na svetovnem spletu preko DKUM; sem seznanjen/-a, da bodo dela deponirana/objavljena v DKUM dostopna široki javnosti pod pogoji licence Creative Commons BY-NC-ND, kar vključuje tudi avtomatizirano indeksiranje preko spleta in obdelavo besedil za potrebe tekstovnega in podatkovnega rudarjenja in ekstrakcije znanja iz vsebin; uporabnikom se dovoli reproduciranje brez predelave avtorskega dela, distribuiranje, dajanje v najem in priobčitev javnosti samega izvirnega avtorskega dela, in sicer pod pogojem, da navedejo avtorja in da ne gre za komercialno uporabo;
- dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v diplomskem delu in tej izjavi, skupaj z objavo diplomskega dela.

Uveljavljam permisivnejšo obliko licence Creative Commons: / (navedite obliko)

Kraj in datum: 8. 9. 2022

Podpis študent-a/-ke:



Obrazec 3: IZJAVA O JEZIKOVNEM PREGLEDU DIPLOMSKEGA DELA

»Izjava o jezikovnem pregledu diplomskega dela« je priloga trdo vezanega izvoda diplomskega dela.

IZJAVA O JEZIKOVNEM PREGLEDU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisani-a:

Marija Holc, profesorica slovenskega jezika s književnostjo in sociologije

(ime in priimek ter strokovni naslov ali naziv),

izjavljam, da sem zaključno delo z naslovom

ANALIZA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV NA IZBRANIH PRIMERIH V SLOVENIJI

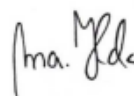
avtorja/avtorice Leta Lovseta

pregledal/-a in potrjujem, da je zaključno delo napisano slovnično in jezikovno pravilno.

Podpisan-i/-a izjavljam, da se strinjam z javno objavo svojega imena v diplomskem delu.

Datum: 5. 9. 2022

Podpis:



Digitalno podpisal
Marija Holc
Datum: 2022.09.04
17:12:11 +02'00'

KAZALO VSEBINE

1	UVOD.....	1
1.1	Opis področja in opredelitev problema	1
1.2	Namen, cilji in hipoteze raziskave	1
1.3	Predpostavke in omejitve	2
1.4	Metode raziskovanja	2
2	PROIZVAJALNI STROŠKI V TEORIJI	3
2.1	Delitev stroškov	3
2.2	Definicije proizvodjalnih stroškov v literaturi	5
2.3	Pomen proizvodjalnih stroškov	8
2.3.1	Vrednotenje zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov	8
2.3.2	Polna lastna cena proizvodov.....	10
2.3.3	Načrtovanje poslovanja	11
2.3.4	Računovodstvo ustvarjanja učinkov po proizvodjalnih stroških	13
2.3.5	Računovodsko nadziranje in proučevanje poslovanja po proizvodjalnih stroških.....	14
2.3.6	Prednosti in slabosti računovodenja učinkov po proizvodjalnih stroških.....	14
2.4	Sklepi o razumevanju proizvodjalnih stroškov.....	16
3	RAZISKAVA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV.....	17
3.1	Raziskovalni načrt	17
3.1.1	Zbiranje podatkov.....	17
3.1.2	Priprava in preveritev zbranih podatkov.....	19
3.2	Analiza podatkov	21
3.2.1	Deskriptivna statistika.....	21
3.2.2	Uporaba Mann-Whitney U testa za potrditev hipotez.....	28
3.2.3	Analiza spremenljivke Q4 in posameznih komentarjev anketirancev.....	34
3.2.4	Odperta vprašanja z vidika stroke glede na zbrane podatke	36
3.3	Ugotovitve	38
4	PREDLOGI IZBOLJŠANJA STANJA	39
5	SKLEP	41
6	LITERATURA IN VIRI.....	42
	PRILOGE.....	1
	Priloga 1: Anketni vprašalnik o razumevanju proizvodjalnih stroškov.....	1
	Priloga 2: Izpis izhodiščnih podatkov, pridobljenih z anketnim vprašalnikom	3

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Kakovostne metode vrednotenja zalog v povezavi s proizvodajnimi stroški</i>	9
<i>Slika 2: Elementi stroškov proizvoda</i>	10
<i>Slika 3: Stopnje odgovorov na anketo</i>	19
<i>Slika 4: Tortni diagram za spremenljivko Q5</i>	24
<i>Slika 5: Tortni diagram za spremenljivko Q6</i>	25
<i>Slika 6: Tortni diagram za spremenljivko Q7</i>	26
<i>Slika 7: Tortni diagram za spremenljivko Q8</i>	26
<i>Slika 8: Tortni diagram za spremenljivko Q9</i>	27

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Prikaz stroškov glede na različne razvrstitvene kriterije</i>	4
<i>Tabela 2: Predračunska količina nabave materiala</i>	12
<i>Tabela 3: Frekvence podatkov in modusi za vsebinske spremenljivke</i>	21
<i>Tabela 4: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1a</i>	21
<i>Tabela 5: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1b</i>	22
<i>Tabela 6: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1c</i>	22
<i>Tabela 7: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2a</i>	22
<i>Tabela 8: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2b</i>	23
<i>Tabela 9: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2c</i>	23
<i>Tabela 10: Frekvenčna tabela spremenljivke Q3</i>	23
<i>Tabela 11: Frekvence podatkov in modusi za nevsebinske spremenljivke</i>	24
<i>Tabela 12: Rangi za skupine po spremenljivki Q9 (Standard)</i>	30
<i>Tabela 13: Statistika testa pri podatkih, uskupinjenih po spremenljivki Q9 (Standard)</i>	30
<i>Tabela 14: Rezultati preverjanja hipoteze H_0 za vsako izmed spremenljivk</i>	31
<i>Tabela 15: Rangi za skupine po spremenljivki Q8 (Vrsta organizacije)</i>	32
<i>Tabela 16: Statistika testa pri podatkih, uskupinjenih po spremenljivki Q8 (Vrsta organizacije)</i>	33
<i>Tabela 17: Rezultati preverjanja hipoteze H_0 za vsako izmed spremenljivk</i>	33
<i>Tabela 18: Frekvenčna porazdelitev ustreznih odgovorov pri vsebinskih spremenljivkah</i>	37

SEZNAM OKRAJŠAV

SRS	Slovenski računovodski standardi
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
MRS 2	Mednarodni računovodski standard 2 – Zaloge
EPF UM	Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences

1 UVOD

1.1 Opis področja in opredelitev problema

Organizacije pri opravljanju dejavnosti običajno porabljajo in obrabljajo določene prvine poslovnega procesa. Za njihovo uspešno poslovanje so potrebne informacije o vrstah in vrednostih porab in obrab, ki jim pravimo poslovni stroški (Koletnik, 2004, str. 91).

V literaturi najdemo različne členitve stroškov, ki jih v grobem lahko razdelimo na tiste, ki jih potrebujemo za namene finančnega računovodstva, in tiste za oblikovanje poslovnih računovodskih informacij. V kontekstu našega proučevanja je pomembnejša prva izmed delitev, ki poslovne stroške deli na stroške po naravnih vrstah in stroške za vrednotenje poslovnih učinkov. Slednje namreč delimo na proizvajalne in neproizvajalne, ravno strokovno ustrezno razumevanje in razporejanje stroškov v ti dve kategoriji pa pomembno vpliva na vrednotenje in izkazovanje posameznih postavk (npr. zalog) v poslovnih knjigah ter posledično temeljnih računovodskih izkazih (Hočevnar, Čadež, & Novak, 2012, str. 11).

Za vsebinsko opredelitev proizvajalnih stroškov skrbijo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) se s samo opredelitvijo proizvajalnih stroškov eksplicitno ne ukvarjajo (MSRP, 2016). Ob proučevanju SRS ugotovimo, da so proizvajalni stroški dokaj natančno opredeljeni, presoji računovodje se proste roke pušča predvsem pri opredelitvi posrednih proizvajalnih stroškov (SRS, 2018, str. 88). Tako SRS kot implicitno tudi MSRP, v okviru MSRP se z navedeno tematiko ukvarja Mednarodni računovodski standard 2 – Zaloge (v nadaljevanju MRS 2), praviloma predpostavljajo vrednotenje zalog učinkov po proizvajalnih stroških, zato bi teoretično večina slovenskih računovodij morala podobno razumeti in opredeliti proizvajalne stroške (MSRP, 2016).

Problem diplomskega dela je iskanje odgovora na vprašanje, koliko je poenoteno razumevanje proizvajalnih stroškov v slovenski računovodski praksi. Obstojećih podatkov o omenjenem problemu namreč ni na voljo.

1.2 Namen, cilji in hipoteze raziskave

Namen diplomskega dela je raziskati morebitne razlike v pojmovanju proizvajalnih stroškov na vzorcu slovenskih računovodij.

V diplomskem delu imamo naslednje cilje:

- predstaviti teoretično pojmovanje proizvajalnih stroškov in njihov pomen za organizacije;
- analizirati razumevanje proizvajalnih stroškov pri slovenskih računovodjih;
- glede na ugotovljene rezultate analize podati predloge za morebitno poenotenje ali izboljšanje razumevanja proizvajalnih stroškov med slovenskimi računovodji.

V diplomskem delu smo preverjali tri hipoteze:

H1: Med računovodji v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

H2: Med računovodji, ki uporabljajo SRS, in računovodji, ki uporabljajo MSRP, v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

H3: Med računovodji organizacij s proizvodjalno dejavnostjo in računovodji organizacij z neproizvajalno dejavnostjo v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

Vse navedene hipoteze smo preverjali v empiričnem delu raziskave problema.

1.3 Predpostavke in omejitve

Izhajamo iz predpostavke, da bodo anketiranci, ki se bodo na anketo dejansko odzvali, tvorili reprezentativen vzorec slovenskih računovodij, s katerega bo ugotovitve možno smiselno splošiti na vse slovenske računovodje.

Hkrati predpostavljamo, da bodo anketiranci na anketo odgovarjali resnično.

Predpostavljamo tudi, da bomo s pomočjo zastavljenih vprašanj in primerov v anketnem vprašalniku lahko smiselno analizirali poznavanje in razumevanje proizvodjalnih stroškov v slovenski računovodski praksi, saj mora biti zaradi dolžine ankete nabor vprašanj omejen.

Omejitev predstavlja tudi dejstvo, da presojo glede vrste organizacije, v kateri delujejo (pretežno proizvodjalna ali pretežno neproizvajalna organizacija), prepuščamo anketirancem samim. Predpostavljamo, da bodo anketiranci v vprašalniku izbrali ustrezno možnost v skladu z dejansko osnovno/prevladujočo dejavnostjo organizacije.

Zaradi izvedbenega vidika raziskave smo se omejili na anketiranje tistih slovenskih računovodij, ki so člani Odbora za poenotenje računovodske poklicne skupine.

1.4 Metode raziskovanja

V teoretičnem delu smo uporabili deskriptivni pristop z metodo komparacije in sinteze, saj smo proučili zapise različnih avtorjev o proizvodjalnih stroških in njihovem pomenu za organizacije ter spoznanja strnili v ključne ugotovitve. Uporabili smo tudi metodo klasifikacije, ko smo opredelili različne vrste stroškov. V praktičnem delu smo za preverjanje hipotez uporabili metodo anketiranja, s katero smo pridobili podatke, na katerih temelji naša raziskava.

Anketiranje smo izvedli tako, da smo članom Odbora za poenotenje računovodske poklicne skupine posredovali povezavo do kratke spletne ankete, v kateri smo jih povprašali po vrsti organizacije, v kateri delujejo (pretežno proizvodjalna/pretežno neproizvajalna), in katere računovodske standarde v organizaciji uporabljajo za računovodenje (SRS/MSRP). V nadaljevanju smo nanizali sedem različnih primerov stroškov, ki so jih morali anketiranci po vsebini razvrstiti med proizvodjalne ali neproizvajalne. Na osnovi zbranih podatkov smo s frekvenčno porazdelitvijo in analizo odgovorov ugotovili razumevanje obravnavanega področja med slovenskimi računovodji.

2 PROIZVAJALNI STROŠKI V TEORIJI

2.1 Delitev stroškov

Bistvo vsakega poslovnega procesa je ustvarjanje poslovnih učinkov (proizvodov ali storitev) in njihova prodaja, pri čemer organizacija doseže določen poslovni izid (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 5).

Poslovnega procesa pa si ne moremo zamisliti brez njegovih prvin (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 5):

- delovnih sredstev (stroji, naprave, inštalacije, orodja, sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna čreda);
- predmetov dela (surovine, material, polproizvodi, energija);
- delavcev in njihove delovne sile;
- storitev (prevozne storitve, popravila, poštna in druge storitve).

Navedene prvine se v poslovnem procesu v celoti ali deloma porabijo, njihova vrednost pa se prenese na poslovne učinke. Seveda mora biti prenos preudaren, da bodo poslovne koristi presegle vložene napore. Za to pa so potrebna številna védenja (informacije) o vrstah in vrednostih porab ter obrab. Tem informacijam pravimo poslovni stroški (Koletnik, 2004, str. 91).

V računovodstvu opredeljujemo strošek kot cenovno ovrednoten potrošek prvine poslovnega procesa:

$$\text{strošek} = \text{potrošek prvine} \times \text{cena prvine} \quad (1)$$

Potrošek prvine je tista količina prvine, ki se porabi ali obrabi v poslovnem procesu in mora biti v neposredni ali posredni vzročni zvezi s proizvedenimi poslovnimi učinki. Pri delovnih sredstvih se v poslovnem procesu dogaja postopna obraba, zato jim vrednost zmanjšujemo v obliki postopnega odpisa vrednosti, pri čemer nastajajo stroški amortizacije. Naslednja prvina so predmeti dela, ki se porabijo in preoblikujejo v strošek porabljenega materiala. Zaradi sodelujoče delovne sile in uporabe njenih psihofizičnih lastnosti nastajajo stroški dela. Storitve drugih pomenijo vključevanje zunanjih poslovnih partnerjev v poslovni proces, kar povzroči stroške storitev (Koletnik, 2004, str. 91).

Za uspešno razvidovanje in presojanje stroškov je treba poznati več vidikov oz. tipologij stroškov (Koletnik, 2004, str. 91). Zgoraj smo s pomočjo pregleda prvin poslovnega procesa in njihovih potroškov že uvedli prvo, najosnovnejšo delitev stroškov. Ker se osredotoča na to, katere prvine poslovnega procesa so povzročile določene stroške, jo imenujemo delitev stroške po naravnih vrstah.

V literaturi obstaja veliko različnih členitev stroškov glede na kriterije za razvrščanje. V Tabeli 1 navajamo nekaj najpomembnejših.

Tabela 1: Prikaz stroškov glede na različne razvrstitvene kriterije

#	KRITERIJ ZA RAZVRŠČANJE	KATEGORIJE STROŠKOV
1.	Izvor glede na prvine poslovnega procesa	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški delovnih sredstev (amortizacija) • Stroški predmetov dela (materiala) • Stroški dela • Stroški storitev
2.	Obdobje vplivanja na poslovni izid	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški, ki se zadržujejo v zalogah • Stroški obdobja
3.	Odzivanje na spremembe v obsegu dejavnosti	<ul style="list-style-type: none"> • Stalni stroški • Spremenljivi stroški
4.	Pripisovanje stroškovnim nosilcem	<ul style="list-style-type: none"> • Neposredni stroški • Posredni stroški
5.	Poslovne funkcije	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški proizvodnje • Stroški nabave, prodaje, uprave
6.	Obdobje nastanka stroškov	<ul style="list-style-type: none"> • Obračunski stroški • Načrtovani stroški
7.	Stroški za nadziranje	<ul style="list-style-type: none"> • Obvladljivi stroški • Neobvladljivi stroški
8.	Stroški za izbiranje med poslovnimi alternativami	<ul style="list-style-type: none"> • Odločujoči stroški • Neodločujoči stroški
9.	Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	<ul style="list-style-type: none"> • Dejanski stroški • Ocenjeni stroški • Standardni stroški

Prerejeno po: (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 10).

V splošnem lahko torej stroške razdelimo na tiste, ki so potrebni za izdelavo poročil finančnega računovodstva (npr. bilanca stanja, izkaz poslovnega izida), in na tiste za izdelavo poslovnih računovodskih informacij. Za prvi namen moramo poznati že omenjene stroške po naravnih vrstah in stroške za vrednotenje poslovnih učinkov, ki jih najpogosteje delimo na proizvajalne in neproizvajalne (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 11). Ostale navedene delitve stroškov so v okviru obravnavane tematike manj pomembne, zato se z njimi v diplomskem delu nismo posebej ukvarjali.

2.2 Definicije proizvodjalnih stroškov v literaturi

Izhajajoč iz navedenih delitev stroškov se samo po sebi postavlja vprašanje, katere izmed vseh stroškov, ki nastanejo v organizaciji v poslovnem obdobju, štejemo med proizvodjalne in katere med neproizvodjalne stroške.

Slovenski inštitut za revizijo v SRS (2018, str. 88) definira proizvodjalne stroške kot neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela, neposredne stroške storitev, neposredne stroške amortizacije in posredne proizvodjalne stroške. Kot vidimo, SRS v svoji definiciji proizvodjalne stroške razdelijo na neposredne in posredne, zato moramo za celovito razumevanje dodati še definicijo posrednih proizvodjalnih stroškov (SRS, 2018, str. 88): »Posredni proizvodjalni stroški so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.«.

Poleg navedenih SRS proizvodjalne stroške delijo tudi na proizvodjalne stroške v ožjem pomenu, torej tiste, ki nastajajo v procesu proizvodjanja, in na proizvodjalne stroške v širšem pomenu. To so tisti proizvodjalni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodjanja in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja. V SRS prav tako najdemo opredelitev spremenljivih proizvodjalnih stroškov, in sicer kot tiste stroške, ki obsegajo poleg neposrednih proizvodjalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodjalnih stroškov (SRS, 2018, str. 88).

MSRP se proizvodjalnih stroškov dotikajo v MRS 2. Stroške zalog opredeljujejo kot stroške nabave, stroške pretvarjanja in druge stroške, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje. Stroški pretvarjanja zalog so nadalje sestavljeni iz različnih vrst proizvodjalnih stroškov. Stroški pretvarjanja zalog tako vključujejo stroške, ki so neposredno povezani s proizvedenimi enotami. Tak primer so stroški neposrednega dela. Vključujejo tudi dosledno razporeditev stalnih in spremenljivih posrednih stroškov pri proizvodjanju, ki nastajajo pri spreminjanju materialov v dokončane proizvode. Stalni posredni proizvodjalni stroški so posredni stroški proizvodnje, ki ostajajo razmeroma stalni ne glede na obseg proizvodnje. Taki so npr. stroški amortizacije in vzdrževanje zgradb tovarne, oprema in sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe in se uporabljajo v proizvodnem procesu, ali pa stroški posloводства in uprave tovarne. Med spremenljive posredne proizvodjalne stroške pa štejemo tiste posredne stroške pri proizvodjanju, katerih spreminjanje je neposredno ali skoraj neposredno povezano z obsegom proizvodnje; takšni so stroški posrednega materiala in posrednega dela (MRSP, 2016).

Pomembno je omeniti tudi dejstvo, da MSRP (2016) predvidevajo oddelitev stalnih posrednih proizvodjalnih stroškov med stroške pretvarjanja na podlagi normalnih zmogljivosti proizvodjalnih sredstev. Normalna zmogljivost je opredeljena kot pričakovana proizvodnja, ki naj bi se uresničila v povprečju večjega števila obdobjih oz. sezon v normalnih okoliščinah, pri čemer upoštevamo izgubo zmogljivosti zaradi načrtovanega vzdrževanja. Dejansko proizvodnjo lahko uporabimo kot osnovo za alokacijo stalnih posrednih proizvodjalnih stroškov samo takrat, ko je blizu normalni zmogljivosti. Znesek posrednih splošnih proizvodjalnih stroškov, razporejen na vsako proizvedeno enoto, se zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti ne poveča. Nerazporejeni posredni proizvodjalni stroški se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem se pojavijo. V obdobjih z nenormalno veliko

proizvodnjo se znesek razporejenih stalnih proizvodjalnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. Spremenljivi posredni proizvodjalni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto na temelju dejanske uporabe proizvodjalnih sredstev (MSRP, 2016).

Rezultat proizvodjalnega procesa je lahko tudi več kot ena vrsta proizvoda hkrati. Tako je na primer pri proizvodnji skupnih proizvodov ali če proizvodimo glavni in stranski proizvod. Če stroškov pretvarjanja ni mogoče ugotavljati za vsako vrsto proizvodov posebej, jih je treba razporediti mednje smiselno in dosledno. Delitev stroškov je lahko zasnovana na primer na ustrezni prodajni vrednosti vsakega proizvoda na tisti stopnji proizvodnje, ko je proizvod že mogoče razločevati, ali ob koncu proizvodnje. Večina stranskih proizvodov je glede na proizvodjalno dejavnost nebitnih. V takšnem primeru se pogosto ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, ki se jo nato odšteje od stroškov glavnega proizvoda. Posledično se knjigovodska vrednost glavnega proizvoda ne razlikuje bistveno od njegovih stroškov. MRS 2 omenja tudi druge proizvodjalne stroške, ki pa se takoj pripoznajo kot stroški obdobja in se ne všttevajo v vrednost zalog (MSRP, 2016).

Do sedaj smo navedli temeljna strokovna pravila v zvezi s proizvodjalnimi stroški, v nadaljevanju pa bomo predstavili proizvodjalne stroške, kot jih razumejo trije izbrani avtorji.

Beers (2021) na primer definira proizvodjalne stroške (angl. production costs) kot vse stroške, povezane s poslovanjem organizacije. Proizvodjalni stroški vključujejo po tej definiciji številne fiksne in variabilne stroške delovanja organizacije, npr. vse splošne stroške, stroške surovin, stroške dela itd. Jasno jih razlikuje od stroškov proizvodnje¹ (angl. manufacturing costs), ki jih opredeli kot stroške, neposredno potrebne za izdelavo izdelka. Stroške proizvodnje razdeli v tri širše kategorije stroškov: material, delo in režijski stroški, pri čemer govorimo o neposrednih stroških. To pomeni, da plača računovodje v organizaciji ali računovodski pisarniški material med stroške proizvodnje nista vključena, medtem ko plača in material delovodje sta.

Turk (2022b) opredeljuje proizvodjalne stroške kot stroške, ki se pojavljajo pri proizvodnji ter vsebujejo neposredne stroške nastajajočih proizvodov in posredne stroške proizvodnje; so nasprotje stroškov nakupovanja, prodaje in splošnih dejavnosti. Dodaja, da pri vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje stroški proizvodnje lahko vključujejo tudi posredne stroške nakupovanja.

Podobno kot Turk tudi Hayes (2022) navaja, da se proizvodjalni stroški nanašajo na vse neposredne in posredne stroške, ki jih imajo organizacije pri izdelavi izdelkov ali zagotavljanju storitev. Tako lahko vključujejo različne stroške, kot so npr. stroški dela, surovin, potrošnega proizvodnega materiala in splošni režijski stroški proizvodnje. Proizvodjalni stroški se torej nanašajo na stroške, ki jih ima organizacija s proizvodnjo izdelka ali zagotavljanjem storitve, ki ustvarja njegove prihodke.

Iz navedenih definicij je razvidno, da v osnovi vsi trije avtorji razumejo proizvodjalne stroške in njihovo bistvo podobno. To je po eni strani razumljivo, saj so v večini sveta računovodska

¹ Besedni zvezi »proizvodjalni stroški« in »stroški proizvodnje« sta v slovenščini sicer sinonima, vendar ju, glede na različna vsebinska pomena izvornih angleških izrazov, tukaj uporabljamo ločeno.

strokovna podlaga MSRP, kot smo že omenili, pa se v MSRP (oz. natančneje MRS 2) z izrecno definicijo proizvodjalnih stroškov ne srečamo, tako da so znotraj strokovnega okvira vseeno dopustne določene manjše razlike v pojmovanju le-teh. Kljub temu pa lahko opazimo močno vsebinsko razliko med definicijama Beersa in Turka, ki jo zaradi njene pomembnosti tudi posebej izpostavljamo; prvi namreč pojmuje proizvodjalne stroške zelo široko, in sicer kot vse stroške delovanja organizacije. Tako pojmovanje vsebinsko še najbolj ustreza definiciji celotnih stroškov (angl. total costs), zato je dokaj nenavadno, da jih omenjeni avtor imenuje proizvodjalni stroški. Poleg tega Hayes imenuje proizvodjalne stroške production costs in jih tudi opredeli v tem smislu, zato je opredelitev Beersa še toliko manj razumljiva. Očitno je torej, da gre samo za drugačno poimenovanje celotnih stroškov, saj nato opredeli proizvodjalne stroške v smislu MRS 2, vendar jih poimenuje proizvodni stroški (angl. manufacturing costs). S samo nomenklaturu v povezavi s proizvodjalnimi stroški v angleškem jeziku se bomo sicer v nadaljevanju še ukvarjali. Druga dva avtorja definirata proizvodjalne stroške zelo podobno, s tem da Turk navaja še, da so proizvodjalni stroški (tudi stroški proizvodjanja) izrecno nasprotje stroškov nakupovanja, prodajanja in splošnih dejavnosti, med tem ko Hayes tega posebej ne poudarja. Ugotovimo lahko, da so vsi trije avtorji glede opredelitve proizvodjalnih stroškov podobnega stališča, vendar pa moramo pri prevodu v slovenščino pogosto paziti na vsebinskost izrazov, saj je, kot smo ugotovili, včasih potrebno ločiti na videz sopomenske angleške izraze glede na preučevano temo.

Kot smo že omenili, poznamo v angleščini različne izraze za proizvodjalne stroške in z njimi povezane termine, ki jih lahko tudi različno prevajamo v slovenščino. Sopomenskost nekaterih takih izrazov v slovenščini pa nujno ne pomeni sopomenskosti v angleščini in obratno, kar lahko zaplete raziskovanje. Ker je pomembno pravilno razumeti angleške strokovne termine, v nadaljevanju pojasnjujemo najpomembnejše izmed tistih, ki sodijo v vsebinski kontekst proizvodjalnih stroškov.

Začnimo torej s samim angleškim terminom production costs, ki ga slovar Merriam-Webster (2022) razlaga kot »skupni znesek surovin in neposrednih stroškov dela ter obveznosti, ki nastanejo pri proizvodnji«. Prevod v slovenščino je dokaj samoumeven, in sicer proizvodjalni stroški. Prevod je lahko tudi kateri izmed sinonimov navedenega pojma, npr. proizvodni stroški, stroški proizvodnje ali stroški proizvodjanja (Turk, 2022b). Kot smo navedli v prejšnjem odstavku, nekateri avtorji besedno zvezo production costs definirajo kot celotne stroške, na kar moramo biti pozorni zaradi vsebinske pravilnosti v kontekstu raziskovanja proizvodjalnih stroškov.

S tem smo že pri naslednji besedni zvezi, ki smo jo v povezavi z omenjeno dilemo že na kratko omenili, in sicer manufacturing costs. Definiramo jih lahko kot »stroške materiala in stroške za pretvarjanje materialov v izdelke« (Accounting Coach, 2022). V slovenščino jih prevajamo enako kot termin production costs, torej kot proizvodne stroške, stroške proizvodjanja ali proizvodjalne stroške. Pri tem seveda enako kot v prejšnjem primeru velja, da so omenjeni termini sopomenski, torej sta posledično tudi termina production costs in manufacturing costs sopomenki.

Naslednji angleški termin, povezan s proizvodjalnimi stroški, je conversion costs. V slovenščino ga prevedemo kot stroške pretvarjanja. Definiramo jih kot tiste proizvodjalne stroške, potrebne za pretvarjanje surovin v dokončane izdelke. Koncept se uporablja v stroškovnem računovodstvu za izpeljavo vrednosti končnih zalog. Tako stroški sestavnih delov skupaj s

stroški pretvarjanja izdelka predstavljajo najnižjo ceno, po kateri naj bi se izdelek prodajal, tako da proizvajalec zasluži vsaj za pokritje stroškov, povezanih z izdelkom. Stroške pretvarjanja izračunamo kot seštevek stroškov neposrednega dela in splošnih proizvodnih stroškov. So torej vsi proizvodni stroški razen stroškov surovin (Accounting tools, 2022).

V zvezi s proizvodnimi stroški poznamo tudi termin prime costs (tudi flat costs ali first costs), ki ga v slovenščini imenujemo temeljni stroški. Ti stroški so sestavljeni kot vsota neposrednih stroškov dela in neposrednih stroškov proizvodnega materiala. So tudi osnova za razporejanje splošnih stroškov na posamezne stroškovne nosilce. Temeljni stroški so pomembni predvsem za izboljšanje procesa proizvodnje in povečanje njegove stroškovne učinkovitosti, služijo pa tudi kot osnova za določanje cen izdelkov (Finance Management, n. d.).

S proizvodnimi stroški lahko povežemo tudi angleški termin absorbed costs (absorption costing). V bistvu ne gre za posebno vrsto stroškov, temveč za kakovostno metodo vrednotenja; v slovenščino bi ga prevedli kot vrednotenje učinkov po proizvodnih stroških (Turk, Kavčič, & Koželj, 2001, str. 193). Vsebinsko gre pri tej metodi za izločanje posrednih stroškov nakupovanja in drugih posrednih stroškov vrednotenja zalog iz stroškov učinkov med stroške obdobja, ki se takoj preoblikujejo v odhodke (ibid.). To tematiko bomo sicer natančneje obravnavali v naslednjem poglavju.

2.3 Pomen proizvodnih stroškov

2.3.1 Vrednotenje zalog nedokončanih in dokončanih proizvodov

Pomena proizvodnih stroškov smo se implicitno dotaknili že v prejšnjem poglavju, ko smo v okviru stroškov pretvarjanja opisovali razporeditev različnih proizvodnih stroškov na učinke v zalogi in kakovostno metodo vrednotenja po proizvodnih stroških. V tem poglavju bomo spoznali ključne uporabe proizvodnih stroškov kot sestavine različnih računovodskih kategorij in njihove pogoste uporabe. Brez natančnega poznavanja in dobrega razumevanja pomena proizvodnih stroškov si modernega računovodstva namreč ni mogoče zamisliti.

Eden od glavnih problemov pri določanju vrednotenja zalog je odločitev o tem, kateri stroški so pomembni za prihodnja obdobja in jih je zato treba vključiti v vrednost zalog, ter kateri naj bremenijo tekoče prihodke (Chandra & Paperman, 1976, str. 1). Pri proizvodnih organizacijah je (v nasprotju z neproizvodnimi, npr. trgovskimi organizacijami) vprašanje razporeditve stroškov na poslovne učinke odvisno od izbrane kakovostne metode vrednotenja zalog. Povedano drugače; zanima nas, kateri stroški se lahko zadržujejo v zalogi dokončanih in nedokončanih proizvodov ter kateri so stroški obdobja (Turk, Kavčič, & Koželj, 2001, str. 84). V povezavi s proizvodnimi stroški v smislu zunanega računovodskega poročanja omenjamo tri različne kakovostne metode vrednotenja: vrednotenje po zoženi lastni ceni, proizvodnih stroških ali spremenljivem delu proizvodnih stroškov (Koletnik, 2004, str. 196). V Sloveniji organizacije v splošnem vrednotijo dokončano in nedokončano proizvodnjo po proizvodnih stroških, lahko pa v okoliščinah enakomernega proizvodnje in neenakomerne prodaje posežejo po vrednotenju po zoženi lastni ceni, v obratnem primeru pa po spremenljivem delu proizvodnih stroškov (Koletnik, 2004, str. 195).

Različne kakovostne metode vrednotenja in njihove povezave s proizvodjalnimi stroški prikazuje Slika 1.

Slika 1: Kakovostne metode vrednotenja zalog v povezavi s proizvodjalnimi stroški

PROIZVAJALNI STROŠKI	NEPROIZVAJALNI STROŠKI
<p>Metoda po spremenljivih proizvodjalnih stroških:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. v ožjem pomenu: po spremenljivih proizvodjalnih stroških b. v širšem pomenu: po spremenljivih proizvodjalnih stroških in spremenljivih stroških nakupovanja 	<ul style="list-style-type: none"> a. v ožjem pomenu: stroški uprave in prodaje b. v širšem pomenu: stroški nakupa, uprave in prodaje
<p>Metoda po proizvajalnih stroških:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. v ožjem pomenu: po proizvodjalnih stroških v procesu proizvodjanja b. v širšem pomenu: po proizvodjalnih stroških v procesu proizvodjanja in po stroških nakupovanja 	
<p>Metoda po zoženi lastni ceni (lastni ceni brez neposrednih stroškov prodaje, ki se pripoznajo le pri prodanih količinah proizvodov in storitev)</p>	

Prerejeno po: (Koletnik, 2004, str. 196).

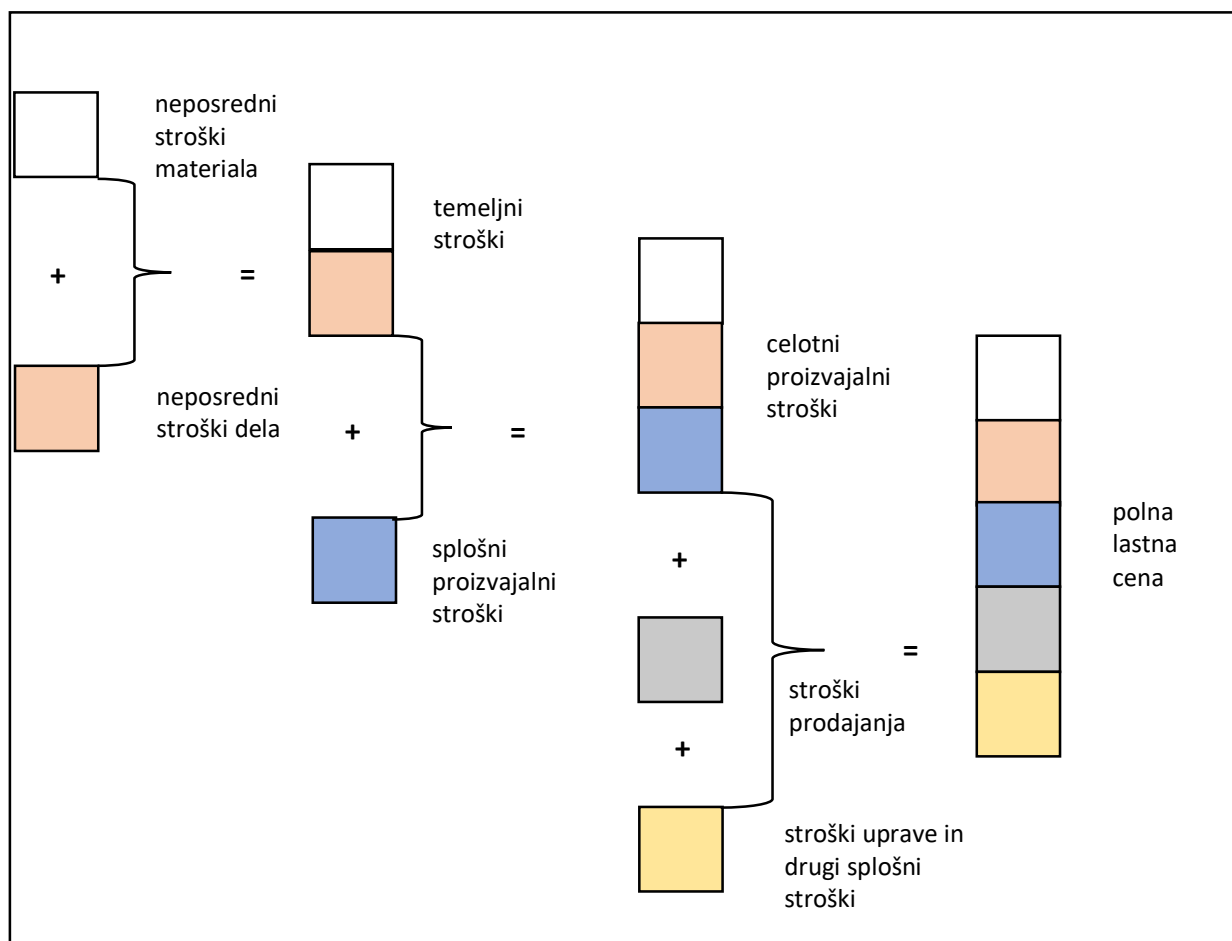
Poznamo sicer tudi druge kakovostne metode vrednotenja, kot npr. po polni lastni ceni ali po spremenljivih stroških, vendar standardi teh metod načeloma ne priporočajo (SRS, 2018, str. 94). V tem kontekstu velja omeniti tudi, da organizacije v praksi omenjene metode za potrebe notranjih uporabnikov pogosto kombinirajo predvsem zaradi rastočih in raznolikih informacijskih potreb posloводства (Koletnik, 2004, str. 194). Za zunanje računovodsko poročanje pa v splošnem kot normalno vrednotenje zalog štejejo vrednotenje po proizvodjalnih stroških (Koletnik, 2004, str. 196).

2.3.2 Polna lastna cena proizvodov

V prejšnjem poglavju smo zapisali, da bi bilo vrednotenje zalog po polni lastni ceni v smislu zunanjega računovodskega poročanja neustrezno. Težava je v tem, da bi na ta način lahko prikazovali glede na posamezno poslovno obdobje neutemeljeno visoko vrednost zalog in posledično (ob prodaji) tudi poslovnih odhodkov, zaradi česar te metode standardi ne priporočajo. Ima pa kljub temu ugotavljanje polne lastne cene in njenih elementov v praksi pomembno vlogo pri finančno-računovodskem poročanju, analiziranju dobičkonosnosti, ugotavljanju določenih stroškov in določanju regulativnih cen (Hočevar, 2007, str. 74).

Najprej pa pogledjmo sestavine polne lastne cene; kot nam pove že ime, polna lastna cena obsega celotne stroške proizvoda. To so: neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, posredni (splošni) proizvodjalni stroški, stroški prodaje in stroški uprave ter drugi splošni stroški (Hočevar, 2007, str. 72-73). Elemente polne lastne cene prikazuje Slika 2.

Slika 2: Elementi stroškov proizvoda



Prirejeno po: (Hočevar, 2007, str. 74).

Seštevek navedenih stroškov nam omogoča uporabo polne lastne cene v različnih kontekstih. Prvi izmed njih je uporaba za finančno-računovodsko poročanje. Kot smo že omenili, se zaloge najpogosteje vrednotijo s proizvodjalnimi stroški. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce pa omogoča ugotavljanje dobička oz. uspešnosti posameznih sestavnih delov (dejavnosti) organizacije in olajša odločanje v zvezi z njimi. Naslednja možnost uporabe polne lastne cene je za analiziranje dobičkonosnosti. Omogoča nam, da analiziramo dobičkonosnost posameznih

delov poslovanja od posameznega proizvoda vse do proizvodnega obrata, oddelka, prodajnega okolja in celo posameznega kupca. Ugotavljanje posrednih in neposrednih stroškov za posamezne dele poslovanja pa je tisto, ki nam omogoči presojanje o njihovi dobičkonosnosti. Polna lastna cena nam pomaga tudi pri ugotavljanju stroškov po stroškovnih nosilcih, kar pomeni, da lahko natančno določimo stroške neke aktivnosti, npr. stroške očiščenja reke, stroške referendum, raziskovalnega projekta ipd. Pri določanju regulativnih cen (npr. cene elektrike, plina, vode, telefona itd.) vlada večinoma dovoljuje cene, enake polni lastni ceni, povečani za ustrezen dobiček. V takih primerih običajno državni uradi izdajo navodila, kako naj se sestavni deli polne lastne cene ugotavljajo (Hočevar, 2007, str. 74-75). V vseh navedenih primerih je torej polna lastna cena ključno merilo odločanja, njena določitev pa temelji tudi na pravilnem razumevanju stroškov, tako proizvajalnih kot neproizvajalnih.

2.3.3 Načrtovanje poslovanja

V preteklih podpoglavjih smo predstavili pomen proizvajalnih stroškov predvsem v smislu vrednotenja učinkov v zalogi, v prejšnjem podpoglavju pa smo v kontekstu polne lastne cene in njene uporabnosti v različne namene še dodatno podkrepili vlogo razumevanja proizvajalnih stroškov v računovodski praksi. V tem poglavju se posvečamo eni pomembnejših vlog proizvajalnih stroškov: načrtovanju (predračunavanju) poslovanja. V izogib morebitni zmedbi pri razumevanju poudarjamo, da zaradi večje povednosti diplomskega dela opisujemo celotni predračun poslovanja z vidika pomena proizvajalnih stroškov, na koncu poglavja pa dodajamo vrste predračunov po stroškovnih nosilcih, vrednotenih po proizvajalnih stroških.

Ko govorimo o predračunavanju poslovanja, moramo za pravilno razumevanje in razlago predračunov, ki vključujejo proizvajalne stroške, nameniti nekaj besed drugim predračunom znotraj celostnega predračuna poslovanja. Prvi izmed teh je predračun prodaje. Je osrednji predračun, saj na njem temeljita tako vrednost kot struktura prodaje, ki vplivata na obseg in lastnosti delovanja organizacije. Ravno zaradi omenjenega vpliva na druge predračune je treba predračun prodaje sestaviti najprej (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 187). Na podlagi predračuna prodaje lahko v organizaciji sestavimo tudi predračun proizvodnje, kjer moramo upoštevati razpoložljivost vhodnega materiala in surovin, zmogljivost proizvajalne opreme in željeni obseg zaloge dokončanih proizvodov. Pri tem je potrebno upoštevati začetne količine proizvodov (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 189-190).

Na predračunu proizvodnje temelji predračun nabave materiala, ki se vsebinsko neposredno povezuje s temo našega diplomskega dela, zato si ga bomo pogledali podrobneje. Predračunska nabava materiala je odvisna od porabe materiala v proizvodnji in zelenega materiala v končni zalogi. Velikost zaloge je sicer precej odvisna od stroškov skladiščenja materiala in popustov glede na obseg naročila (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 190). Predračunsko količino nabave izračunamo tako, kot prikazuje Tabela 2.

Tabela 2: Predračunska količina nabave materiala

MATERIAL, PORABLJEN V PROIZVODNJI	XXX
+ ENOTE MATERIALA V KONČNI ZALOGI	XXX
= CELOTNE POTREBE PO MATERIALU	XXX
- ENOTE MATERIALA V ZAČETNI ZALOGI	XXX
= ŠTEVILO ENOT MATERIALA, KI JIH JE TREBA NABAVITI	XXX

Prirejeno po: (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 191).

Predračun nabave materiala lahko tudi dopolnimo s predračunom izdatkov pri nabavi materiala. Organizacije največkrat nabavljajo material tako, da jih dobavitelji kreditirajo, obveznosti pa poravnajo šele čez določen čas (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 191).

Na predračunu proizvodnje temelji tudi predračun neposrednih stroškov dela. Njegova sestava je namreč odvisna od obsega načrtovane proizvodnje in vrste proizvoda. Število potrebnih neposrednih delovnih ur za dokončanje enega proizvoda lahko v organizaciji ugotovijo na podlagi izkušenj ali znanstvenih preučevanj. Predračun neposrednih stroškov dela poslovodstvu organizacije omogoča uspešno kadrovanje, pomaga določiti potrebe po izobraževanju in usposabljanju delovne sile ter pomaga določiti izhodišča za pogajanje o ceni delovne sile. Predračunske neposredne delovne ure za proizvodnjo načrtovanega obsega proizvodov izračunamo kot zmnožek števila neposrednih ur za proizvodnjo ene enote dokončanega proizvoda in števila načrtovanih enot dokončanih proizvodov. Tako dobljeni zmnožek nato pomnožimo z načrtovano ceno neposredne delovne ure (urno postavko), da izračunamo neposredne stroške dela (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 193).

Sledi predračun splošnih (posrednih) proizvodjalnih stroškov. To so stroški, ki nastajajo na proizvodjalnih stroškovnih mestih, a jih ni mogoče neposredno pripisati posameznim stroškovnim nosilcem. Za sestavljanje predračuna splošnih proizvodjalnih stroškov je pomembno, da v organizaciji poznamo gibanje vsakega posameznega splošnega stroška. Splošni stroški so namreč lahko stalni ali spremenljivi. Na tem temelju je nato potrebno določiti osnove razporejanja splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Pri tem je pomembno omeniti, da stalnih splošnih stroškov ni potrebno razporejati na proizvode, saj bodo ostali nespremenjeni glede na spremembe v proizvodnji. Osnove za razporeditev, ki jih v tradicionalnem računovodstvu največkrat uporabljajo za razdeljevanje splošnih stroškov oz. za izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov, so neposredne delovne ali strojne ure, neposredni stroški dela in podobno (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 194).

Poleg omenjenih izdelamo tudi predračun splošnih stroškov uprave in prodaje ter predračun naložb. Oba omenjena predračuna se z našo tematiko neposredno ne povezujeta, zato ju natančneje ne opisujemo. Iz predračuna poslovanja in predračuna naložb lahko sestavimo predračunske temeljne računovodske izkaze, predračunski izkaz denarnih tokov, predračunski izkaz poslovnega izida in predračunsko bilanco stanja (Hočevar, Čadež, & Novak, 2012, str. 196-197).

Poznamo tudi predračunavanje po stroškovnih nosilcih. Koletnik (2004, str. 262) navaja za vrednotenje po proizvodjalnih stroških naslednje predračune:

- kosovne predračune proizvodjalnih stroškov: predračunske zožene delitvene kalkulacije, predračunske zožene postopne delitvene kalkulacije, predračunske kalkulacije z enakovrednostnimi števili, predračunske zožene kalkulacije vezanih proizvodov, predračunske zožene kalkulacije s preprostimi in z razčlenjenimi dodatki posrednih proizvodjalnih stroškov;
- obdobjne predračune proizvodjalnih stroškov po nosilcih;
- predračune stanja in gibanja polproizvodov in sestavnih delov po proizvodjalnih stroških;
- predračune stanja in gibanja polproizvodov in sestavnih delov, predanih v nadaljnji proizvodjalni proces, po proizvodjalnih stroških.

2.3.4 Računovodstvo ustvarjanja učinkov po proizvodjalnih stroških

Ta način razvidovanja in presojanja je pogost v tuji teoriji in praksi, prednost pa mu dajejo tudi SRS. Pri obravnavanem načinu oz. metodi ločujemo proizvodjalne stroške v ožjem in širšem pomenu ter neproizvodjalne stroške. Naprej usmerimo vse izvirne splošne stroške na stroškovna mesta (ki so jih povzročila), nato prenašamo med stroškovnimi mesti samo splošne proizvodjalne stroške v ožjem ali širšem pomenu, preostale neproizvodjalne stroške pa prenesemo med odhodke obdobja. Stopnje dodatkov izračunamo le za proizvodjalna stroškovna mesta v ožjem ali širšem pomenu. Kot smo v prejšnjih poglavjih že omenili, pri širšem pomenu med proizvodjalne stroške prištevamo tudi splošne stroške nakupovanja in jih s stopnjo dodatkov prenašamo na stroškovne nosilce (Koletnik, 2004, str. 254).

Koletnik (2004, str. 255) definira potek knjigovodskega razvidovanja in obračunavanja ustvarjanja učinkov po proizvodjalnih stroških tako:

- zajem stroškov po vrstah in usmeritev na stroškovna mesta na običajen način;
- uporaba dejanskih, ocenjenih ali standardnih splošnih proizvodjalnih stroškov v ožjem ali širšem pomenu pri prenašanju splošnih stroškov s splošnih in pomožnih stroškovnih mest na druga mesta (preostalih neproizvodjalnih stroškov ne prenašamo);
- prenašanje splošnih stroškov s temeljnih proizvodjalnih in neproizvodjalnih stroškovnih mest na stroškovne nosilce s pomočjo dejanskih, ocenjenih ali standardnih stopenj dodatkov, v katerih so zgolj splošni proizvodjalni stroški;
- vrednotenje nedokončane in dokončane proizvodnje po dejanskih, ocenjenih ali standardnih proizvodjalnih stroških v ožjem ali širšem pomenu;
- stroškov uprave in prodaje, ponekod tudi nakupa (mislimo na proizvodjalne stroške v širšem pomenu), ne prenašamo na druga stroškovna mesta, prav tako ne izračunavamo stopenj dodatkov, temveč so to nerazdeljeni odhodki v obračunskem obdobju.

Pomembno je pojasniti, zakaj v tem podpoglavju dajemo poudarek proizvodjalnim stroškom učinkov v ožjem pomenu. V osnovi so stroški ustvarjanja poslovnih učinkov tudi stroški, ki se pojavljajo v nabavni, prodajni službi in skupnih službah, vendar pri njih ne gre za poslovne učinke, ki so predmet prodaje (proizvodi in storitve). Ker je nastajanje storitev težko spraviti v okvir razpravljanja o proizvodjanju, lahko vpeljemo pojem ustvarjanje poslovnih učinkov v ožjem pomenu, ki obsega tako proizvodjanje proizvodov kot opravljanje storitev, s katerimi organizacija konkurira na trgu, izključuje pa opravljanje storitev skupnih služb in nakupne ter

nabavne službe. Iz tega zato sledi, da so učinki obravnavani v ožjem pomenu (brez zajemanja stroškov notranjih storitev), čemur sledi tudi poimenovanje njihovih stroškov (Turk, Kavčič, & Koželj, 2001, str. 195).

2.3.5 Računovodsko nadziranje in proučevanje poslovanja po proizvajalnih stroških

Pri nadziranju in proučevanju poslovanja moramo biti pozorni na specifikum obravnavanja proizvajalnih in neproizvajalnih stroškov, sicer pa veljajo enaki postopki in metode kontroliranja, revidiranja in analiziranja kot pri računovodstvu proizvodnje po popolnih in dejanskih stroških. V okviru nadziranja torej opravljamo neposredno in posredno kontroliranje in revidiranje v računovodstvu ustvarjanja učinkov po proizvajalnih stroških. Poslovodstvo podpiramo z nadzornimi poročili o odmikih stroškov po vrstah, mestih in nosilcih ter o odmikih v stroškovni vrednosti nedokončane proizvodnje (Koletnik, 2004, str. 263).

Kar se tiče proučevanja, presojamo ugodnost proizvajalnih in neproizvajalnih stroškov po vrstah, nosilcih in mestih ter ugodnost stroškovne vrednosti proizvodov in storitev. Tako nas pri proizvajalnih stroških zanima npr. ugodnost odmkov po stroškovnih mestih in nosilcih, odmiki pri stopnjah dodatkov in osnovah za razporejanje stroškov na druga stroškovna mesta in nosilce ipd. Pri neproizvajalnih stroških nas zanimajo le ugodnosti odmkov po stroškovnih mestih, ker niso vračunani v stroškovne vrednosti proizvodov in storitev (Koletnik, 2004, str. 263).

2.3.6 Prednosti in slabosti računovodenja učinkov po proizvajalnih stroških

Kot vidimo, tako računovodska teorija kot praksa široko podpirata računovodenje proizvodnje po proizvajalnih stroških. Nekaj razlogov za to navaja tudi Koletnik (2004, str. 264):

- dodano vrednost proizvodov načeloma ustvarjajo proizvajalni procesi, zato lahko pričakujemo, da bomo pokrili proizvajalne stroške s prodajno ceno proizvoda;
- ker neproizvajalni procesi niso glavni nosilci dodane vrednosti, tudi ni zagotovila, da bomo s prihodnjimi prihodki pokrili tovrstne stroške, zato jih razporedimo med stroške obdobja, ki jih je v tem obdobju tudi potrebno pokriti;
- nekateri neproizvajalni stroški se bodo pojavili komaj pri skladiščenju, zato ni razlogov, da jih vključimo v vrednost gotove ali nedokončane proizvodnje (stroški skladiščenja, odpreme proizvodov ipd).

Navedene trditve so odraz prevladujočega pomena proizvajalnih procesov v času razcveta industrijske proizvodnje. Z vidika modernega pogleda na proizvodnjo bi težko dejali, da zgolj ti procesi ustvarjajo dodano vrednost. Navedene trditve tako ne veljajo za dolgoročno gledanje na stroške ustvarjanja učinkov, saj so dolgoročno vsi procesi in stroški enako potrebni in prisotni. Obravnavana metoda ima še druge, prepričljivejše prednosti v primerjavi z ostalimi metodami obračunavanja stroškov proizvodnje, zato je še vedno najbolj uporabljana tako pri notranjem kot pri zunanjem računovodskem poročanju (Koletnik, 2004, str. 264).

Najprej pa si pogledjmo, zakaj so poročila o stroških poslovnikom v organizacijah sploh potrebna. Koletnik (2004, str. 264) navaja tri razloge:

- ugotavljanje in presojanje vrednosti nedokončane proizvodnje, polproizvodov, sestavnih delov in poslovnega izida;
- načrtovanje prihodnjih stroškov in spremljanje usmerjevalnih odločitev;
- poslovodno nadziranje uresničenih stroškov (presojanje odmikov) in sprejemanje usklajevalnih odločitev.

V zvezi s prvim razlogom potrebujemo poročila o obdobjih stroških po stroškovnih vrstah in mestih, o stroških po stroškovnih nosilcih, o stroških v nedokončani proizvodnji na začetku in koncu obračunskega obdobja, o stroških polproizvodov, sestavnih delov in dokončanih proizvodov v obračunskem obdobju in o stroških obdobja, ki bremenijo dohodke v danem obračunskem obdobju. Pri razvidovanju in presojanju stroškov nedokončane proizvodnje zaloge polproizvodov, sestavnih delov, gotovih proizvodov in odhodkov moramo poznati stroške obdobja in stroške proizvoda (Koletnik, 2004, str. 264, 265).

Za potrebe poslovodnega odločanja bomo ugotavljali in presojali stroške po stroškovnih nosilcih, da ugotovimo, ali smo imeli več stroškov, kot je bilo predvideno oz. dovoljeno. Pri izbiri različnih odločitev so namreč pomembni stroški po nosilcih. Tako po stroškovnih nosilcih najprej ugotavljamo neposredne stroške porabljenega materiala, neposredne stroške dela in zunanjih storitev ter splošne proizvodne stroške. Neposredne stroške bomo brez večjih težav ugotovili pri posameznem stroškovnem nosilcu, saj je mogoče fizično slediti porabi prvin (npr. poraba materiala, delo zaposlencev) in tako neposredno spoznavati stroškovno vrednost prvin za posamezni proizvod ali storitev. Posredne proizvodne stroške, ki se nanašajo na celoten proizvodni proces z več proizvodi, bomo na stroškovne nosilce razdelili z oceno (Koletnik, 2004, str. 265).

V zvezi z drugim razlogom potrebujemo poročila o različnih stroških, ki se pojavljajo v proizvodnem procesu, in možnosti vplivanja nanje. V tem primeru imamo potrebo po računovodskih poročilih za presojanje uresničenih stroškov in po tem, kako se raznovrstni stroški pojavljajo v poslovnem procesu ter kje, kako in kdaj je nanje moč vplivati. Pri tem se srečujemo z izogibnimi in neizogibnimi, odločilnimi in neodločilnimi, nepovratnimi, okoliščinskimi, mejnimi in dodatnimi ter drugimi vrstami stroškov. V zvezi s tretjim razlogom potrebujemo računovodska poročila za presojanje uresničenih stroškov in za sprejemanje popravljanih odločitev v zvezi z obravnavanimi stroški. Zato moramo poznati odzivnost in obvladljivost stroškov, podobno kot pri drugem razlogu (Koletnik, 2004, str. 265).

Slabost obravnavane metode je nepoznavanje vseh stroškov, ki pripadajo posameznemu proizvodu ali storitvi. Posledično je težko določiti mejno prodajno ceno, pa tudi koeficienti učinkovitosti in gospodarnosti imajo omejeno izrazno vrednost (Koletnik, 2004, str. 265). Ker ni popolnih podatkov o stroških po nosilcih, so sredstva zaradi majhnega vrednotenja nedokončane in dokončane proizvodnje in zalog polproizvodov, sestavnih delov in dokončanih proizvodov prikazana nerealno (prenizko) (Koletnik, 2004, str. 265).

2.4 Sklepi o razumevanju proizvodjalnih stroškov

Kot smo ugotovili v poglavju o definicijah proizvodjalnih stroškov, lahko računovodje ne glede na to, katere standarde zunanjšega računovodskega poročanja uporabljajo, od njih pridobijo zelo podobno osnovo razumevanja proizvodjalnih stroškov. Osnovna pravila za ločevanje stroškov na proizvodjalne in neproizvodjalne so namreč zaradi absorpcije bistvenih pravil MSRP v SRS tako rekoč vsebinsko enaka, je pa res, da SRS ponujajo eksplicitne definicije proizvodjalnih stroškov in sorodnih pojmov, ki jih v MSRP ne najdemo. Kako navedeno vpliva na uporabnike obeh standardov, smo preverili v empiričnem delu diplomskega dela, kar je predstavljeno v nadaljevanju. V poglavju o definicijah smo predstavili tudi pomene in prevode pogostih angleških terminov v povezavi s proizvodjalnimi stroški, kot npr. production costs, manufacturing costs, prime costs, absorption costs itd. Ugotovili smo, da je včasih pri prevodu terminov iz angleščine v slovenščino možno naleteti na kakšno pomensko razliko med obravnavnimi pojmi, na kar je potrebno biti posebej pozoren. Kot smo predstavili v poglavju o pomenu proizvodjalnih stroškov, je prvi in najpomembnejši izmed njih vrednotenje zalog po proizvodjalnih stroških, kar tudi je priporočeno vrednotenje tako z vidika stroke kot standardov. Jasno je torej, da kakovostna metoda vrednotenja zadeva vse vrste računovodenja v organizaciji: stroškovno, poslovodno, finančno in posledično tudi davčno računovodstvo. Stroškovno računovodstvo predstavlja osnovo za poslovodno in finančno računovodstvo v organizaciji, zato je pravilen obračun proizvodnje po proizvodjalnih stroških ključen tako za notranje kot zunanje uporabnike računovodskih informacij. S primernim predračunom poslovanja predvidimo realne možnosti poslovanja organizacije za prihodnja obračunska obdobja, pri čemer je ključno, da so naši ocenjeni stroški in standardni stroški za posamezna stroškovna mesta in nosilce realni, kar zagotovimo s pravilno opredeljenimi in razporejenimi stroški. Realno izkazan poslovni izid je povezan s končno obdavčitvijo prihodkov organizacije, tako da pravilno obračunavanje proizvodnje in zalog ter z njima povezanih odhodkov pomembno vpliva na davčne obveznosti organizacije v obdobju.

Primerno razumevanje proizvodjalnih stroškov je torej povezano z vsemi računovodskimi funkcijami v organizaciji, še posebej v tistih organizacijah, kjer vrednotijo proizvodnjo po proizvodjalnih stroških. Ker je to priporočeno vrednotenje, je takih organizacij v Sloveniji verjetno večina. Seveda imamo s tem v mislih predvsem proizvodjalne organizacije; storitvene in nepridobitne organizacije ter javni sektor imajo malo, večinoma pa sploh nimajo proizvodjalnih stroškov. Poraja se torej vprašanje, kako pomembno je razumevanje proizvodjalnih stroškov za računovodje v takih organizacijah. Na operativni ravni morda lahko shajajo tudi brez posebno poglobljenega razumevanja proizvodjalnih stroškov, vendar pa z vidika strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti morajo imeti tudi to znanje. Poleg tega lahko pri menjavi zaposlitve pridejo v proizvodjalno delovno okolje, kjer je razumevanje proizvodjalnih stroškov mnogo pomembnejše. Tudi storitvene organizacije na prvi pogled nimajo proizvodjalnih stroškov, ker ne proizvajajo učinkov. Zavedati pa se moramo, da v resnici lahko njihove opravljene storitve obravnavamo kot proizvode in imamo prav tako stroške učinkov, s tem da običajno nimamo veliko stroškov proizvodjalnega materiala.

Računovodje torej potrebujejo dobro znanje in razumevanje proizvodjalnih stroškov vsaj toliko, kot potrebujejo vse ostalo računovodsko znanje. Kako pa slovenski računovodje dejansko razumejo proizvodjalne stroške v praksi? Odgovore na to vprašanje smo s pomočjo empirične raziskave predstavili v naslednjih poglavjih.

3 RAZISKAVA RAZUMEVANJA PROIZVAJALNIH STROŠKOV

3.1 Raziskovalni načrt

3.1.1 Zbiranje podatkov

Empiričnega dela raziskave razumevanja proizvodnih stroškov med slovenskimi računovodji smo se lotili s pregledom obstoječih raziskav tega področja in ugotovili, da raziskava, kakršno nameravamo izvesti, še ni bila opravljena, zato nimamo na voljo obstoječih podatkov. Posledično smo morali raziskavo opraviti sami. Za pridobivanje podatkov smo izbrali metodo anketiranja z uporabo spletne ankete.

V skladu z naslovom diplomskega dela je statistična populacija, na katero smo posplošili rezultate naše raziskave, populacija računovodij, ki delujejo v Republiki Sloveniji. Računovodjo definiramo kot osebo, ki se ukvarja z računovodenjem (Turk, 2022a).

Za raziskovanje razumevanja proizvodnih stroškov dane populacije smo uporabili neslučajni vzorec slovenskih računovodskih strokovnjakov, ki delujejo v praksi. Vzorce pri izbiri vzorca nismo uporabili, saj kontaktni podatki vseh slovenskih računovodskih strokovnjakov niso prosto dostopni in tako nismo imeli možnosti, da bi izvedli pravo slučajno vzorčenje². Zaradi tega smo izpostavili predpostavko, da bodo anketiranci, ki se bodo na anketo dejansko odzvali, tvorili reprezentativen vzorec slovenskih računovodij, s katerega bo ugotovitve možno smiselno posplošiti na vse slovenske računovodje.

Da bi dosegli čim večji odziv, smo želeli kontaktirati vse člane Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev (v nadaljevanju Zveza). Ker osebni podatki posameznih članov Zveze niso prosto dostopni in ker Zveza zaradi Uredbe o varstvu osebnih podatkov članom ni bila pripravljena posredovati našega vprašalnika, smo se odločili kontaktirati največje možno število računovodskih strokovnjakov, katerih osebni podatki (ime, priimek in elektronski naslov) so prosto dostopni. V ta namen smo uporabili osebne podatke članov Odbora za poenotenje računovodske poklicne skupine³.

² Kot navaja Tominc s soavtorji (2018, str. 2), je za slučajni vzorec značilno, da ima vsak element v populaciji znano in neničelno verjetnost, da ga vključimo oziroma izberemo v slučajni vzorec in je ta verjetnost vnaprej znana. Če torej nismo mogli dostopati do kontaktnih podatkov vseh slovenskih računovodij, že v osnovi nismo mogli izbrati slučajnega vzorca.

³ Gre za odbor, ki povezuje organizacije z namenom uveljavitve poklicnih standardov. Nameni projekta poenotenja računovodske poklicne skupine so spodbujanje strokovne usposobljenosti, krepitev poklicne etike v računovodski stroki in izboljšanje javne podobe poklicne skupine. V Odboru za poenotenje računovodske poklicne skupine so povezane izobraževalne institucije, strokovna in poklicna združenja ter organizacije, ki sistematično presojujejo računovodske podatke, med drugimi tudi Zveza RFR in Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru (v nadaljevanju EPF UM). Odbor je z delovanjem začel jeseni 2016 (Odbor za poenotenje računovodske poklicne skupine, 2022a).

V času opravljanja ankete je bilo v registru Odbora vpisanih 738 računovodskih strokovnjakov (Odbor za poenotenje računovodske poklicne skupine, 2022b). Vse navedene elektronske naslove članov smo kontaktirali s prošnjo za sodelovanje v naši spletni anketi in vsem sodelujočim je bila zagotovljena popolna anonimnost.

Anketni vprašalnik za našo raziskavo smo oblikovali na osnovi zastavljenega namena, hipotez in ciljev raziskave, določenih v uvodu diplomskega dela. V vsebinskem delu vprašalnika, na katerem temelji naša empirična raziskava, smo izbrali sedem scenarijev, s katerimi smo preverjali razumevanje proizvodjalnih stroškov med računovodskimi strokovnjaki. Dodali smo še vprašanje odprtega tipa, kjer smo respondente zaprosili za lastne primere določenih proizvodjalnih stroškov. Za izdelavo anketnega vprašalnika smo uporabili spletno aplikacijo 1KA⁴. Anketni vprašalnik smo sestavili sami, saj standardizirani vprašalnik za našo raziskavo ni na voljo.

Vprašalnik smo sestavili tako:

- naslov;
- motivacijski uvod s predstavitvijo avtorja in namena raziskave, z navedbo mentorja ter fakultete, zagotovitvijo anonimnosti ter zahvalo za sodelovanje;
- devet vprašanj, ki obsegajo trinajst spremenljivk (nekatera vprašanja so namreč taka, da je možnih več odgovorov).

Zaradi omejitve obsega diplomskega dela je celotni anketni vprašalnik na voljo v Prilogi 1: Anketni vprašalnik o razumevanju proizvodjalnih stroškov.

S spletno anketo smo zbrali podatke, ki smo jih nato preverili in uredili ter pripravili za analizo.

⁴ 1KA je odprtokodna aplikacija, ki omogoča storitev spletnega anketiranja. Razvoj poteka na Centru za družboslovno informatiko Fakultete za družbene vede Univerze v Ljubljani (1KA, 2022).

3.1.2 Priprava in preveritev zbranih podatkov

Bistvo priprave podatkov za statistično analizo je določitev nabora izpolnjenih vprašalnikov, ki dejansko vsebujejo uporabne podatke za analizo. Pri tem smo si pomagali s stopnjami odgovorov na anketo, ki jih prikazuje Slika 3.

Slika 3: Stopnje odgovorov na anketo

STOPNJE ODGOVOROV (?)

Osnova: ▼

Kumulativni status	Frekvenca	Stopnja
Klik na nagovor	410	100%
Klik na anketo	267	65%
Začel izpolnjevati	157	38%
Delno izpolnjena	151	37%
Končal anketo	146	36%

Prekinitve	Frekvenca	Stopnja
Uvodne prekinitve	253	62%
Prekinitve vprašalnika	7	2% (neto 4%)
Skupne prekinitve	260	63%

Vir: Lastna raziskava

Slika 3 prikazuje, da je anketo odprlo (kliknilo na nagovor) 410 oseb, od tega je anketo končalo 146 oseb. Za vsebinsko analizo podatkov smo uporabili vse ustrezne ankete, to je tiste, ki so vsaj delno izpolnjene. Takih je bilo 151.

Ko smo se odločili za status anket, ki jih bomo vključili v raziskavo, smo potrebne podatke iz aplikacije 1KA prenesli v program Statistical Package for the Social Sciences (v nadaljevanju SPSS), s pomočjo katerega smo opravili vsebinsko analizo. Pred opravljanjem analize smo morali podatke urediti in jih kodirati. Kot smo omenili v prejšnjem podpoglavju, naš vprašalnik sestavlja devet vprašanj, ki vsebujejo trinajst spremenljivk. Prva štiri vprašanja (Q1, Q2, Q3 in Q4) so vsebinska in predstavljajo jedrni del vprašalnika. Prvi dve vprašanji vsebujeta vsako po tri možne odgovore, kjer je mogoče označiti kot pravilne več odgovorov hkrati, tretje vprašanje vsebuje tri možne odgovore, od katerih je mogoče označiti le enega, četrto vprašanje pa predvideva odgovor z besedo. Ostala vprašanja so demografske narave ali sprašujejo po značilnostih organizacije, v kateri delujejo respondenti. V SPSS-u smo spremenljivke označili s številko vprašanja, pri čemer smo vsak odgovor pri prvih dveh vprašanjih obravnavali kot svojo spremenljivko, tako da skupno obravnavamo 13 spremenljivk. Vsaki spremenljivki smo tudi dodelili oznako glede na vsebino posameznega vprašanja.

Imena spremenljivk in njihove oznake so:

- Q1a: Stroški zavarovanja strojev;
- Q1b: Stroški računovodstva za obračun plač v proizvodnji;
- Q1c: Stroški nabavne službe, ki niso v vrednosti zalog;
- Q2a: Stroški izobraževanja zaposlenih v proizvodnji;
- Q2b: Stroški skladišča;
- Q2c: Plača člana uprave za proizvodnjo;
- Q3: Izobraževanje zaposlenih za zdravo življenje;
- Q4: Stroški v proizvodnji, ki niso proizvodjalni;
- Q5: Spol;
- Q6: Starost anketirancev;
- Q7: Delovne izkušnje;
- Q8: Vrsta organizacije;
- Q9: Standard.

Ker smo imeli opravka izključno z nominalnimi spremenljivkami, smo morali kodirati vrednosti številskih odgovorov. Dve spremenljivki, Q6 in Q7, smo morali zaradi preglednosti izpisa podatkov tudi transformirati, in sicer tako, da smo ju iz opisnih spremenili v intervalne.

Odgovori so kodirani tako:

- pri Q1a, Q1b, Q1c, Q2a, Q2b in Q2c: 0 = Ni izbran, 1 = Izbran;
- pri Q3: 1 = Da, gre za proizvodjalne stroške, 2 = Ne, gre za druge poslovne odhodke, 3 = Ne vem;
- Q4 ni kodirana;
- Q5: 1 = Ženski, 2 = Moški;
- Q6: 1 = 20–30 let, 2 = 31–40 let, 3 = 41–50 let, 4 = 51–60 let in 5 = 61–70 let;
- Q7: 1 = 0–10 let, 2 = 11–20 let, 3 = 21–30 let, 4 = 31–40 let in 5 = 41–50 let;
- Q8: 1 = Pretežno proizvodjalna, 2 = Pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor);
- Q9: 1 = SRS, 2 = MSRP.

Pri vseh odgovorih je avtomatsko ustvarjeno kodiranje za manjkajoče vrednosti v razponu od –99 do –1, katerih podrobnosti niso pomembne za našo raziskavo, zato jih posebej ne navajamo.

Izpis izhodiščnih podatkov je na voljo v Prilogi 2: Izpis izhodiščnih podatkov, pridobljenih z anketnim vprašalnikom. Tam najdemo vse v raziskavi zbrane podatke urejene v tabeli, ki vključuje ime posameznih spremenljivk, izpisana vprašanja in odgovore anketirancev, kodirane tako, kot smo navedli v tem poglavju. Pridobljeni podatki so v tabeli predstavljeni s pomočjo frekvence, odstotka, veljavnega odstotka in kumulativnega odstotka pri posameznem možnem odgovoru.

3.2 Analiza podatkov

3.2.1 Deskriptivna statistika

Podatke, pripravljene, kot smo opisali v prejšnjem poglavju, smo statistično analizirali. Ker imamo (pri vsebinskih spremenljivkah) opravka z nominalnimi podatki, večina deskriptivne statistike za nas ne pride v poštev. Nominalnih podatkov namreč ni mogoče razvrstiti po velikosti, niso razčlenjeni na enake intervale itd. Tako si lahko pri analizi pomagamo predvsem s frekvenčno porazdelitvijo in modusom (Bhandari, 2020).

Frekvenco veljavnih in manjkajočih podatkov ter moduse prvih sedmih spremenljivk prikazuje Tabela 3.

Tabela 3: Frekvence podatkov in modusi za vsebinske spremenljivke

		Q1a	Q1b	Q1c	Q2a	Q2b	Q2c	Q3
N	Veljaven	148	148	148	146	146	146	149
	Manjkajoč	3	3	3	5	5	5	2
Modus		1	1	0	1	1	1	2

Vir: Lastna raziskava

Iz Tabele 3 je razvidno, koliko podatkov pri posamezni spremenljivki je veljavnih in koliko manjkajočih; npr. pri spremenljivki stroški zavarovanja strojev imamo 148 veljavnih in 3 manjkajoče podatke, kar pomeni, da je 148 respondentov na to vprašanje odgovarjalo, trije pa ne. Modus pri omenjeni spremenljivki je ena, torej je večina respondentov ta odgovor izbrala kot ustrezen. V nadaljevanju prikazujemo frekvenčne razporeditve vseh podatkov v frekvenčnih tabelah po posamezni spremenljivki.

Tabela 4: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1a

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	27	17,9	18,2	18,2
	Izbran	121	80,1	81,8	100,0
	Skupaj	148	98,0	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	3	2,0		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 5: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1b

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	62	41,1	41,9	41,9
	Izbran	86	57,0	58,1	100,0
	Skupaj	148	98,0	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	3	2,0		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 6: Frekvenčna tabela spremenljivke Q1c

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	86	57,0	58,1	58,1
	Izbran	62	41,1	41,9	100,0
	Skupaj	148	98,0	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	3	2,0		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 7: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2a

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	41	27,2	28,1	28,1
	Izbran	105	69,5	71,9	100,0
	Skupaj	146	96,7	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	5	3,3		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 8: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2b

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	44	29,1	30,1	30,1
	Izbran	102	67,5	69,9	100,0
	Skupaj	146	96,7	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	5	3,3		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 9: Frekvenčna tabela spremenljivke Q2c

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Ni izbran	67	44,4	45,9	45,9
	Izbran	79	52,3	54,1	100,0
	Skupaj	146	96,7	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	5	3,3		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 10: Frekvenčna tabela spremenljivke Q3

		Frekvenca	Odstotek	Veljaven odstotek	Kumulat. odstotek
Veljaven	Da, gre za proizvodjalne stroške	55	36,4	36,9	36,9
	Ne, gre za druge poslovne odhodke	90	59,6	60,4	97,3
	Ne vem	4	2,6	2,7	100,0
	Skupaj	149	98,7	100,0	
Manjkajoč	Ni odgovoril	2	1,3		
Skupaj		151	100,0		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 4 prikazuje, da je pri spremenljivki Stroški zavarovanja strojev 121 (81,8 %) respondentov odgovor izbralo, 27 (18,2 %) respondentov odgovora ni izbralo, trije pa na vprašanje niso odgovorili. Podoben razmislek se nanaša na Tabela 5, Tabela 6, Tabela 7, Tabela 8, Tabela 9 in Tabela 10, vendar zaradi smiselnosti in obsega besedila ne opisujemo vseh podatkov posamično.

Demografske podatke bomo zaradi omejenega obsega osnovnega besedila prikazali bolj strnjeno, in sicer na grafični način, ki omogoča bralcu diplomskega dela najboljšo možno predstavo o demografski sestavi in drugih nevsebinskih⁵ lastnostih statističnega vzorca. Tabela 11 prikazuje splošne deskriptivne statistike za obravnavane spremenljivke in moduse posamičnih spremenljivk.

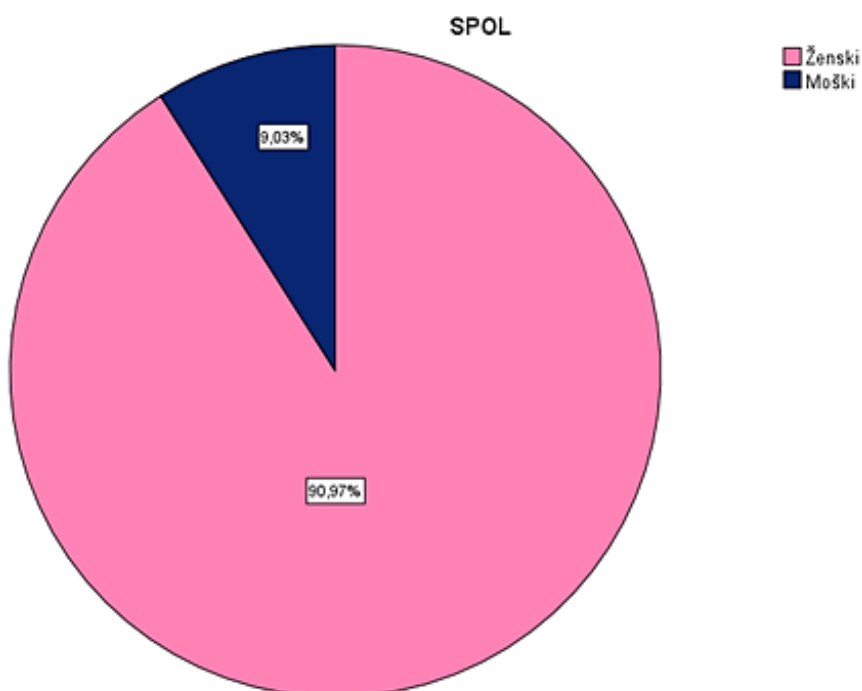
Tabela 11: Frekvence podatkov in modusi za nevsebinske spremenljivke

		Spol	Starost	Delovne izkušnje	Vrsta organizacije	Standard
N	Veljaven	144	142	140	142	143
	Manjkajoči	7	9	11	9	8
Modus		1	3	3	2	1

Vir: Lastna raziskava

Če analiziramo npr. spremenljivko spol, lahko vidimo, da je 144 respondentov v anketnem vprašalniku označilo svoj spol, med tem ko 7 respondentov na to vprašanje ni odgovorilo. Modus je enak 1, kar glede na kodiranje odgovorov pomeni, da je v vzorcu več oseb ženskega spola.

Slika 4: Tortni diagram za spremenljivko Q5

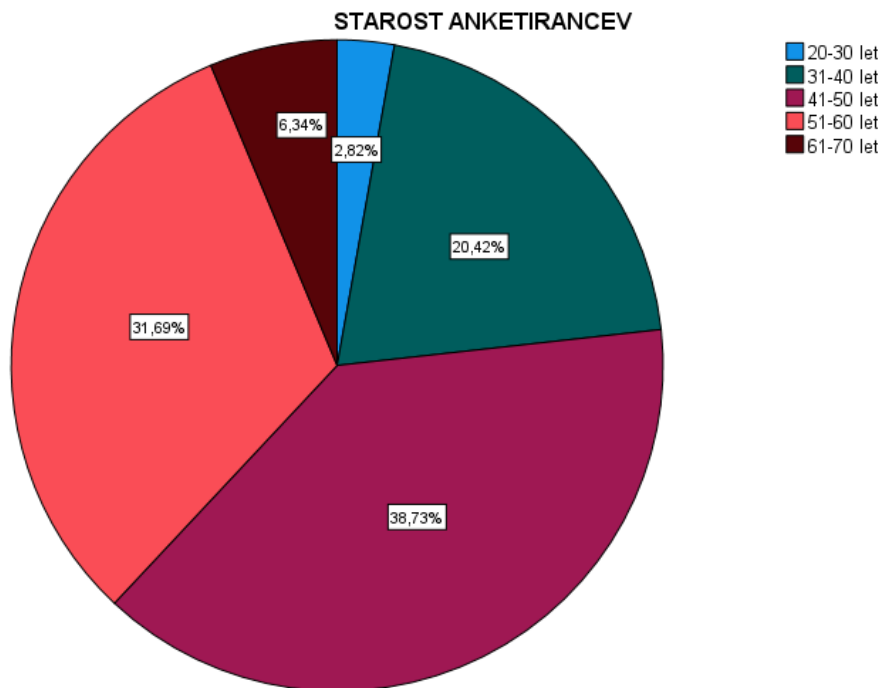


Vir: Lastna raziskava

⁵ Z izrazom »nevsebinske« opisujemo tiste spremenljivke, ki neposredno ne izkazujejo anketirančevega razumevanja proizvodjalnih stroškov.

Kot prikazuje Slika 4, so v analiziranem vzorcu v veliki večini (90,97 %) osebe ženskega spola, med tem ko so osebe moškega spola v izraziti manjšini (9,03 %).

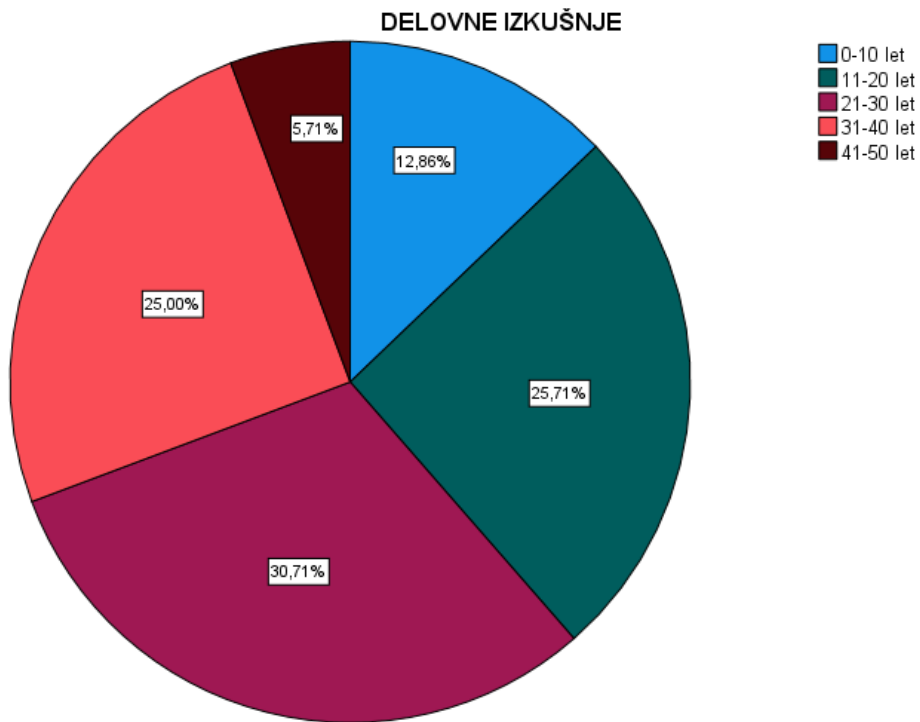
Slika 5: Tortni diagram za spremenljivko Q6



Vir: Lastna raziskava

Slika 5 prikazuje, da je večina anketirancev stara od 41 do 60 let. Zanimivo je dejstvo, da je mlajših računovodij (20–30 let) v vzorcu manj kot 3 %, kar ob predpostavki reprezentativnosti vzorca kaže na zaskrbljujoče malo zanimanja mladih za kariero v računovodski stroki.

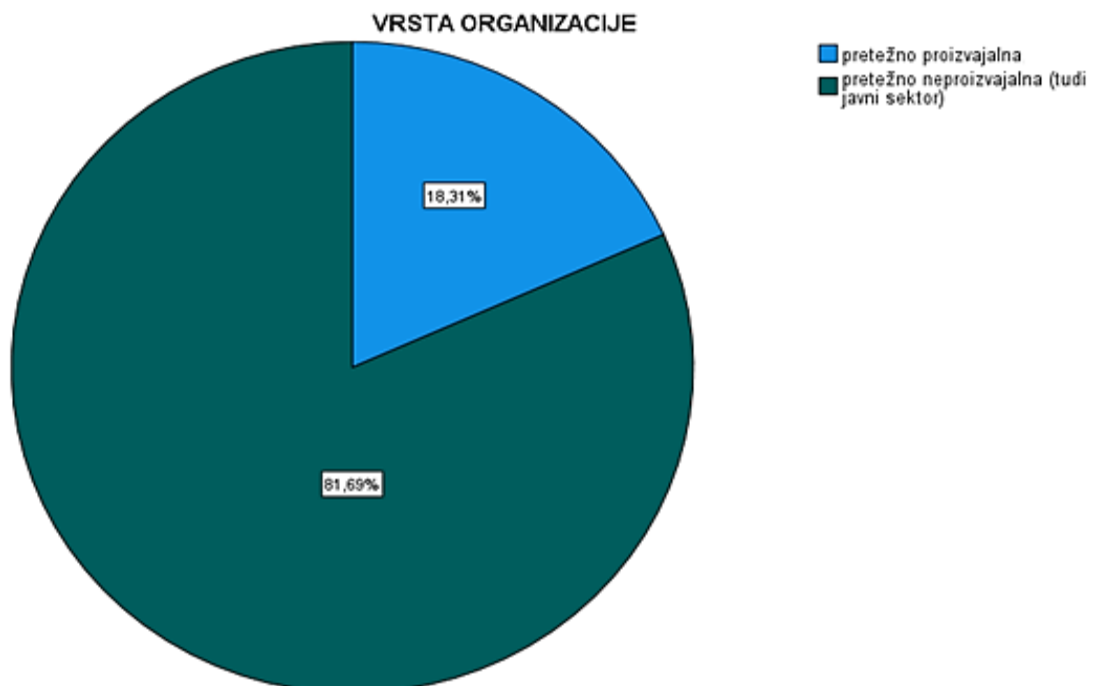
Slika 6: Tortni diagram za spremenljivko Q7



Vir: Lastna raziskava

Slika 6 prikazuje podatke o delovnih izkušnjah anketirancev. Vidimo, da so v vzorcu najbolj zastopani posamezniki, ki imajo od 21 do 30 let delovnih izkušenj v računovodski stroki. Predstavljajo približno 31 % celotnega vzorca.

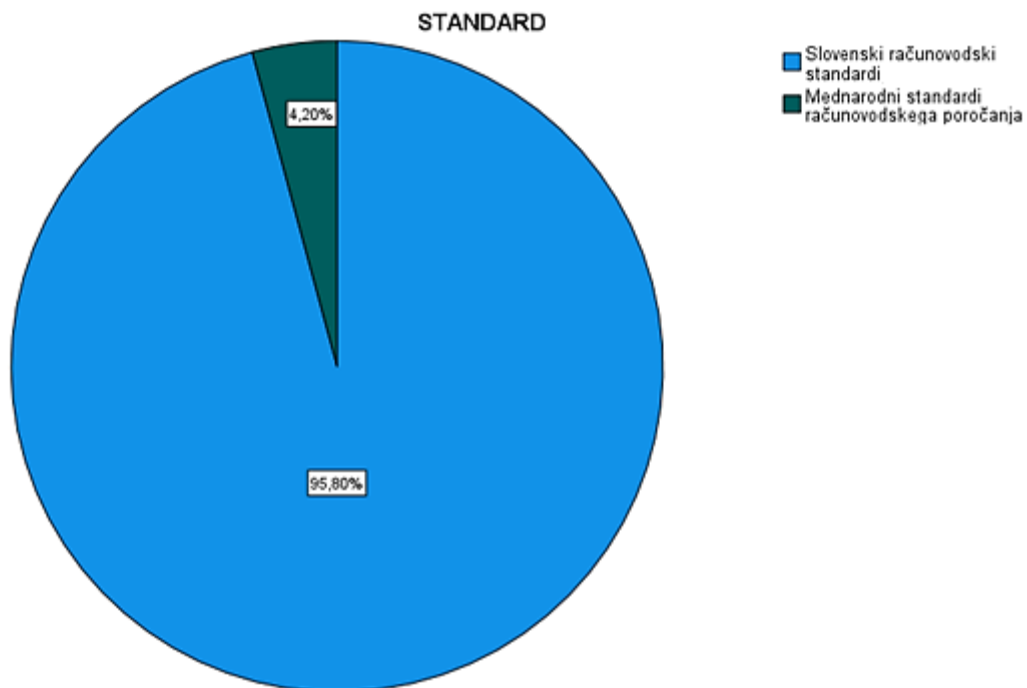
Slika 7: Tortni diagram za spremenljivko Q8



Vir: Lastna raziskava

Slika 7 prikazuje, da večinski delež (pribl. 82 %) anketirancev deluje v neproizvajalnih organizacijah. Tak delež smo lahko pričakovali, saj je velika večina slovenskih podjetij malih in srednjih⁶, za tovrstna podjetja pa je značilna predvsem storitvena dejavnost. Pri tem je treba omeniti, da le-ta predstavljajo tudi večino vseh organizacij v Sloveniji. Poleg tega so tudi organizacije iz javnega sektorja večinoma neproizvajalne, kar še dodatno prispeva k omenjenemu deležu. Bralca na tem mestu opozarjamo, da gre, v skladu z navedenimi omejitvami diplomskega dela, za subjektivno oceno respondentov glede vrste njihove organizacije.

Slika 8: Tortni diagram za spremenljivko Q9



Vir: Lastna raziskava

Tudi Slika 8 se navezuje na prej omenjeno velikost organizacij v Sloveniji. Ker vemo, da so k računovodskemu poročanju po MSRP zavezane tiste organizacije, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na trgih vrednostnih papirjev in so to običajno velike organizacije, lahko podobno kot pri prejšnjem tortnem diagramu tudi tu zaključimo, da na rezultate najverjetneje vpliva velikostna sestava organizacij v Sloveniji. Tako imamo v vzorcu skoraj 96 % računovodij, ki računovodijo po SRS, in samo dobre 4 % takih, ki računovodijo po MSRP.

⁶ Malih in srednje velikih podjetij je kar 99,8 % vseh podjetij v Sloveniji. Predstavljajo glavnino našega gospodarstva, saj zaposlujejo skoraj 70 odstotkov ljudi in ustvarijo 65 odstotkov prihodkov vseh podjetij (Republika Slovenija, 2022).

3.2.2 Uporaba Mann-Whitney U testa za potrditev hipotez

Ko smo predstavili podatke z vidika deskriptivne statistike, nam preostane še analiza podatkov za potrjevanje raziskovalnih hipotez. V naši raziskavi smo analizirali samo vsebinske podatke. Pri običajnih podatkih, ki opisujejo numerične spremenljivke, za analiziranje statistično značilnih razlik med vzorci uporabljamo parametrične teste⁷, in sicer samo takrat, kadar je podatkom za odvisno spremenljivko na intervalni ali razmernostni lestvici dopustno prilagoditi normalno porazdelitev (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018, str. 49). V našem primeru imamo opravka s kodiranimi nominalnimi podatki; pri nominalnih podatkih ne moremo govoriti o normalni porazdelitvi, ker to zaradi načina kodiranja (npr. 0 = ni izbral, 1 = izbral) že v osnovi ni možno. Tako se obrnemo k neparametričnim testom⁸; te namreč uporabimo takrat, kadar za odvisno numerično spremenljivko podatkom, ki sicer temeljijo na intervalni ali razmernostni lestvici, ni dopustno prilagoditi normalne porazdelitve ali kadar podatki za odvisno spremenljivko temeljijo na ordinalni lestvici (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018).

Pri izbiri pravega statističnega testa moramo upoštevati tako naše zbrane podatke kot postavljene hipoteze. Če torej pogledamo hipoteze v uvodu diplomskega dela, vidimo, da smo jih zastavili kot analizo statistično značilnih razlik pri razumevanju proizvodjalnih stroškov med računovodji z določenimi lastnostmi. Neparametrični test, ki je po vsebini uporaben v našem primeru, je Mann-Whitneyev U test.

Ta test lahko za analizo naših podatkov uporabimo samo takrat, kadar podatki za odvisno spremenljivko temeljijo na ordinalni lestvici (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018, str. 29). Tu se za našo analizo pojavi težava; podatkov nimamo razvrščenih po ordinalni merski lestvici⁹, za kar pa obstaja dober razlog. Spremenljivk, uporabljenih v naši raziskavi, zaradi njihove narave ni mogoče smiselno meriti na ordinalni merski lestvici. Če bi jih namreč želeli, bi morali anketni vprašalnik formulirati tako, da bi za vsak zapisan scenarij trdili, da je proizvodjalni strošek, respondenti pa bi morali nato svoje strinjanje s celotno trditvijo označiti npr. na 5-stopenjski Likertovi lestvici: 1 = se sploh ne strinjam, 2 = se ne strinjam, 3 = se niti ne strinjam niti strinjam, 4 = se strinjam, 5 = se močno strinjam.

Teoretično je to vsekakor mogoče, vendar je s praktičnega vidika popolnoma nesmiselno. Razlika med npr. »se strinjam« in »se močno strinjam« vsebinsko za analizo omenjenega primera ni pomembna, ker nam o razumevanju koncepta proizvodjalnih stroškov pri posameznem respondentu ničesar dodatnega ne pove. Zahtevamo torej samo eno izmed ekstremnih stališč navedene lestvice (1 = se sploh ne strinjam ali 5 = se močno strinjam). Smiselno lahko potem ti ekstremni stališči naše prej omenjene hipotetične ordinalne lestvice označimo npr. z 0 = se ne strinjam in 1 = se strinjam ter tako dobimo novo, bolj smiselno

⁷ Nekateri taki so t-test za odvisna vzorca, t-test za neodvisna vzorca in analiza variance ANOVA (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018, str. 29).

⁸ Uporabljamo predvsem Mann-Whitneyev U test za primerjavo dveh neodvisnih vzorcev, za primerjavo dveh odvisnih vzorcev pa Wilcoxon signed rank test. V primeru, da je odvisna spremenljivka nominalna, lahko za primerjavo neodvisnih vzorcev uporabimo χ^2 -test (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018, str. 29).

⁹ Ordinalna merska lestvica omogoča, da so skupine razvrščene po določenem kriteriju, kar pomeni, da lahko vrednosti uredimo od najmanjše do največje (npr. stopnja izobrazbe, uspeh, velikost podjetja: 1-malo podjetje, 2-srednje veliko, 3-veliko podjetje) (Tominc, Čančer, & Rožman, 2018, str. 2).

lestvico. Na prvi pogled s to poenostavitvijo nismo dokazali, da lahko za analizo naših podatkov uporabimo Mann-Whitneyev U test, ker so naši podatki še vedno nominalni, kodirani kot 0 = ni izbran in 1 = izbran. Ravno nasprotno. Podobnost med kodiranjem podatkov hipotetične ordinalne lestvice in dejanske nominalne lestvice namreč ni naključna. Vsebinsko za nas dejstvo, da respondent ni izbral odgovora v vprašalniku, pomeni natanko isto, kot če bi na naši dvostopenjski ordinalni lestvici označil, da se z odgovorom ne strinja.

Ko smo tako utemeljili, da v naši raziskavi lahko uporabimo Mann-Whitneyev U test, moramo samo še pojasniti, kako definiramo odvisna vzorca za proučevanje spremenljivk. Najprej pa si pogledjmo, kaj moramo sploh ugotoviti. V uvodu smo si zastavili tri hipoteze, ki jih za lažje branje naloge znova navajamo:

H1: Med računovodji v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

H2: Med računovodji, ki uporabljajo SRS, in računovodji, ki uporabljajo MSRP, v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

H3: Med računovodji organizacij s proizvodjalno dejavnostjo in računovodji organizacij z neproizvajalno dejavnostjo v razumevanju proizvodjalnih stroškov ni statistično značilnih razlik.

Kot vidimo, potrebujemo za potrditev vsake od zadnjih dveh navedenih hipotez s pomočjo Mann-Whitneyevega U testa dva neodvisna vzorca; pri H2 prvi vzorec sestavljajo tiste statistične enote, ki za računovodenje uporabljajo SRS, drugega pa tiste, ki za računovodenje uporabljajo MSRP. Podobno velja za H3; prvi vzorec sestavljajo statistične enote, ki delujejo v organizacijah s proizvodjalno dejavnostjo, drugega pa tiste z neproizvajalno dejavnostjo.

Glede na ugotovitve (potrditev/ovržba) v zvezi s hipotezama H2 in H3, ki se nanašata na statistično značilne razlike dveh neodvisnih vzorcev, lahko hipotezo H1, ki se nanaša na statistično značilne razlike enega vzorca, preprosto potrdimo/ovržemo brez dodatne analize. Neodvisna vzorca pri analizi vsake izmed hipotez H2 in H3 namreč skupaj sestavljata celoten vzorec vseh anketiranih računovodij. Če torej ugotovimo, da npr. ni statistično značilnih razlik v razumevanju proizvodjalnih stroškov med računovodji v proizvodjalnih in neproizvajalnih organizacijah, lahko logično sklepamo, da tudi ni statistično značilnih razlik v razumevanju proizvodjalnih stroškov med vsemi računovodji in hipotezo H1 sprejmemo.

Pridobljene podatke smo, temelječ na vseh opisanih razmislekih, analizirali z omenjenim neparametričnim testom. Najprej smo preverjali hipotezo H2; rezultate prikazujeta Tabela 12 in Tabela 13.

Tabela 12: Rangi za skupine po spremenljivki Q9 (Standard)

	STANDARD	N	Povprečni rang	Vsota rangov
Q1a	SRS	134	70,44	9439,00
	MSRP	6	71,83	431,00
	Skupaj	140		
Q1b	SRS	134	69,75	9346,00
	MSRP	6	87,33	524,00
	Skupaj	140		
Q1c	SRS	134	70,75	9481,00
	MSRP	6	64,83	389,00
	Skupaj	140		
Q2a	SRS	133	70,21	9338,00
	MSRP	6	65,33	392,00
	Skupaj	139		
Q2b	SRS	133	71,17	9465,00
	MSRP	6	44,17	265,00
	Skupaj	139		
Q2c	SRS	133	69,08	9187,50
	MSRP	6	90,42	542,50
	Skupaj	139		
Q3	SRS	137	72,45	9925,50
	MSRP	6	61,75	370,50
	Skupaj	143		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 13: Statistika testa pri podatkih, uskupinjenih po spremenljivki Q9 (Standard)

	Q1a	Q1b	Q1c	Q2a	Q2b	Q2c	Q3
Mann-Whitney U	394,00	301,00	368,00	371,00	244,00	276,50	349,50
Wilcoxon W	9439,00	9346,00	389,00	392,00	265,00	9187,50	370,50
Z	-,122	-1,221	-,410	-,379	-2,034	-1,471	-,724
P	,903	,222	,682	,705	,042	,141	,469
a. Spremenljivka za uskupinjenje: STANDARD							

Vir: Lastna raziskava

Tabela 12 za samo sprejetje hipoteze ni tako pomembna, nam pa prikazuje frekvenčno porazdelitev odgovorov in povprečne range za posamezne spremenljivke. Pomembnejša je Tabela 13, ki prikazuje statistiko, na podlagi katere lahko določimo obstoj statistično značilnih razlik v razumevanju proizvodnih stroškov po posameznih spremenljivkah. Pri tem si za vsako spremenljivko postavimo ničelno in raziskovalno hipotezo. Celoten postopek sprejemanja hipoteze bomo zaradi obsega diplomskega dela prikazali samo za eno spremenljivko; za vse ostale spremenljivke velja podoben razmislek.

Postavimo ničelno in raziskovalno hipotezo za spremenljivko Q1a (Stroški zavarovanja):

H0: Povprečna ranga spremenljivke Q1a se glede na kategoriji spremenljivke Q9 statistično značilno ne razlikujeta.

H1: Povprečna ranga spremenljivke Q1a se glede na kategoriji spremenljivke Q9 statistično značilno razlikujeta.

Pogledamo na Tabelo 13; v zadnji vrstici prvega stolpca najdemo vrednost p. Ker je ta večja od 0,05, lahko sprejmemo H0 in zavrnilo H1. Podobno analiziramo ostale spremenljivke in pridemo do naslednjih rezultatov:

Tabela 14: Rezultati preverjanja hipoteze H0 za vsako izmed spremenljivk

Spremenljivka	Odločitev
Q1a	sprejmemo H0
Q1b	sprejmemo H0
Q1c	sprejmemo H0
Q2a	sprejmemo H0
Q2b	sprejmemo H1
Q2c	sprejmemo H0
Q3	sprejmemo H0

Vir: Lastna raziskava

Iz Tabele 14 je razvidno, da se povprečna ranga spremenljivke Q2b (Stroški skladišča) med kategorijama spremenljivke Q9 statistično značilno razlikujeta, saj smo sprejeli hipotezo H1. Ker vseh navedenih sedem spremenljivk enakovredno predstavlja razumevanje proizvodnih stroškov med slovenskimi računovodji in ker pri nobeni od ostalih šestih spremenljivk nismo odkrili statistično značilnih razlik povprečnih rangov med kategorijama Q9, lahko zanemarimo vpliv spremenljivke Q2b na sprejetje osnovne hipoteze H2. Glede na to lahko hipotezo H2 sprejmemo.

Na enak način preverjamo hipotezo H3 (Tabela 15 in Tabela 16).

Tabela 15: Rangji za skupine po spremenljivki Q8 (Vrsta organizacije)

	VRSTA ORGANIZACIJE	N	Povprečni rang	Vsota rangov
Q1a	pretežno proizvodjalna	26	66,96	1741,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	113	70,70	7989,00
	Skupaj	139		
Q1b	pretežno proizvodjalna	26	50,38	1310,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	113	74,51	8420,00
	Skupaj	139		
Q1c	pretežno proizvodjalna	26	73,58	1913,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	113	69,18	7817,00
	Skupaj	139		
Q2a	pretežno proizvodjalna	26	56,15	1460,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	112	72,60	8131,00
	Skupaj	138		
Q2b	pretežno proizvodjalna	26	73,58	1913,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	112	68,55	7678,00
	Skupaj	138		
Q2c	pretežno proizvodjalna	26	69,65	1811,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	112	69,46	7780,00
	Skupaj	138		
Q3	pretežno proizvodjalna	26	69,46	1806,00
	pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)	116	71,96	8347,00
	Skupaj	142		

Vir: Lastna raziskava

Tabela 16: Statistika testa pri podatkih, uskupinjenih po spremenljivki Q8 (Vrsta organizacije)

	Q1a	Q1b	Q1c	Q2a	Q2b	Q2c	Q3
Mann-Whitney U	1390,00	959,000	1376,00	1109,00	1350,00	1452,00	1455,00
Wilcoxon W	1741,00	1310,00	7817,00	1460,00	7678,00	7780,00	1806,00
Z	-,632	-3,233	-,590	-2,462	-,734	-,025	-,326
P	,528	,001	,555	,014	,463	,980	,744
a. Spremenljivka za uskupinjenje: VRSTA ORGANIZACIJE							

Vir: Lastna raziskava

Enako kot pri H2 nam tudi tu Tabela 15 za samo sprejetje hipoteze ni tako pomembna, ker prikazuje predvsem frekvenčno porazdelitev odgovorov in povprečne range za posamezne spremenljivke. Tabela 16 je tista, ki prikazuje statistiko, na podlagi katere lahko določimo obstoj statistično značilnih razlik v razumevanju proizvodjalnih stroškov po posameznih spremenljivkah. Postopek analiziranja statistično značilnih razlik v razumevanju proizvodjalnih stroškov posamičnih spremenljivk je razložen pri analizi hipoteze H2 in ga tukaj ne ponavljamo.

V Tabeli 17 navajamo rezultate preverjanja hipotez za vsako izmed spremenljivk, uskupinjenih po spremenljivki Q8 (Vrsta organizacije).

Tabela 17: Rezultati preverjanja hipoteze H0 za vsako izmed spremenljivk

Spremenljivka	Odločitev
Q1a	sprejmemo H0
Q1b	sprejmemo H1
Q1c	sprejmemo H0
Q2a	sprejmemo H1
Q2b	sprejmemo H0
Q2c	sprejmemo H0
Q3	sprejmemo H0

Vir: Lastna raziskava

Iz navedenih rezultatov vidimo, da se povprečna ranga vsake izmed spremenljivk Q1b in Q2a med kategorijama spremenljivke Q8 statistično značilno razlikujeta. Ker vseh navedenih sedem spremenljivk enakovredno predstavlja razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji in ker pri nobeni od ostalih petih spremenljivk nismo odkrili statistično značilnih razlik povprečnih rangov med kategorijama Q8, lahko zanemarimo vpliv spremenljivk Q1b in Q2a na sprejetje osnovne hipoteze H3. Glede na to lahko hipotezo H3 sprejmemo. Ker smo sprejeli tako hipotezo H2 kot H3, lahko v skladu z razmislekom na začetku tega podpoglavja sprejmemo tudi hipotezo H1. S tem smo sprejeli vse tri hipoteze diplomskega dela.

3.2.3 Analiza spremenljivke Q4 in posameznih komentarjev anketirancev

Pozoren bralec je najverjetneje opazil, da smo v analizi podatkov sistematično izpuščali spremenljivko Q4 (stroški v proizvodnji, ki niso proizvodjalni). Vprašanje štiri, ki ga predstavlja omenjena spremenljivka, je bilo namreč odprti tip vprašanja, na katerega so z besedami odgovarjali samo računovodje, zaposleni v proizvodjalnih organizacijah. Za lažje razumevanje vprašanje (v skrčeni obliki) tudi dobesedno navajamo (zapisano ležeče).

»Q4 - Prosim, da odgovarjate na zadnje vprašanje samo, če je dejavnost vaše organizacije v pretežni meri proizvodjalna dejavnost. Ali imate v vaši organizaciji kakšne stroške v proizvodnji, ki jih nikoli ne vključujete med proizvodjalne stroške? Če obstaja tak primer, vas prosimo, da ga na kratko opišete.«

Na to vprašanje je odgovorilo samo 10 anketirancev.

Odgovori so bili naslednji (pravopisno popravljeno):

- 1) Boniteta za uporabo službenega vozila direktorja celotnega podjetja.
- 2) Vprašanja niso najboljša. Recimo tu bi lahko dali stroške plač zaposlenih v proizvodnji ob stavki. Na koncu naj povem, da me moti, ko govorite pri proizvodnji o izračunu zožene lastne cene proizvoda, ki se spremeni v zalogo proizvodov in pri njej poznamo stroškovno mesto proizvodnja. Seveda na koncu naredimo kalkulacijo in vključimo vse plus pribitek. Ali ste mislili na ta izračun?
- 3) Donacije. Npr. več jih je lahko; odvisno od metode. Ta mi prva pade na pamet. Proizvodnja kot obračun je zelo kompleksen in zanimiv. No, pa reprezentance tudi ni notri.
- 4) Ne, ker vodimo zaloge po zoženi lastni ceni.
- 5) Po novem je to strošek plač zaposlenih v proizvodnji, ki jih refundiramo. Do leta 2021 jih nismo prikazovali kot strošek, temveč le kot terjatev do ZZS. Sedaj imamo strošek in prihodek od refundacij.
- 6) Stroški pogostitev.
- 7) Stroški izobraževanja na strojih.
- 8) Najem službenega vozila uprave.
- 9) Plača vodje gradbišča, komercialista in računovodje.
- 10) Režija podjetja.

Vsak odgovor bomo na kratko komentirali.

Odgovor št. 1 navaja boniteto službenega vozila direktorja celotnega podjetja, kar nima nobene neposredne povezave s proizvodnjo, kot to zahteva sama definicija proizvodjalnih stroškov. Zaradi tega omenjeni strošek vključujemo med stroške uprave, ki sodijo med splošne stroške. Ta odgovor kaže tudi na nerazumevanje samega vprašanja, saj izrecno sprašujemo po stroških v proizvodnji, respondent pa navaja stroške uprave, ki neposredno niso del proizvodnje, zato bi ta odgovor lahko šteli za problematičen.

Odgovor št. 2 je predvsem komentar kvalitete anketnega vprašalnika, mnenje glede slednje pa tudi ni z ničimer utemeljeno oz. pojasnjeno, poleg tega odgovor popolnoma zgreši bistvo vprašanja in meša proizvodjalne stroške z zoženo lastno ceno, zato ga ni možno vsebinsko

komentirati. Iz tega odgovora lahko sklepamo samo o anketirančevem problematičnem razumevanju tako vprašanja kot koncepta proizvodnih stroškov.

Odgovor št. 3 omenja donacije in reprezentanco, ki v splošnem nimata povezave s proizvodnjo. Ker ne vemo, na kakšne donacije in reprezentanco anketiranec misli, odgovora vsebinsko ne moremo natančneje komentirati, praviloma pa velja, da so stroški donacij in reprezentance stroški obdobja.

Odgovor št. 4 ne navaja nobenega primera, tako da o razumevanju proizvodnih stroškov tega anketiranca ne moremo sklepati. Iz odgovora tudi ni jasno, ali anketiranec pravilno razume vprašanje in ali enači proizvodne stroške z zoženo lastno ceno, kar bi bilo zanimivo dodatno raziskati.

Odgovor št. 5 je skladen z bistvom vprašanja. Navede zanimiv, aktualen primer obračunavanja nadomestila plače zaradi začasne odsotnosti z dela zaposlenih v proizvodnji. Dokazuje ustrezno razumevanje proizvodnih stroškov, saj gre za strošek dela zaposlenih v proizvodnji, ki pa ni povezan z ustvarjanjem učinkov na noben način (delavcev ni na delovnem mestu), zato ni proizvodni strošek.

Odgovor št. 6 navaja stroške pogostitev, kar je za sklepanje o razumevanju proizvodnih stroškov premalo specifično. Ne vemo namreč, ali gre morda za pogostitve delavcev v proizvodnji ali stroške reprezentance vodstva podjetja. Res je, da v obeh primerih takih stroškov ne prištevamo med proizvodne stroške, je pa od omenjenega konteksta odvisno sklepanje o anketirančevem razumevanju proizvodnih stroškov. Če je namreč mislil na pogostitev v proizvodnji, lahko sklepamo na pravilno razumevanje le-teh, saj izhajajoč iz same definicije proizvodnih stroškov pogostitev ne moremo šteti med proizvodne stroške. Če pa je mislil na pogostitve vodstva podjetja ali poslovnih partnerjev, pa lahko sklepamo, da povezuje vodstvo podjetja neposredno s proizvodnjo, kar z vidika opredelitve proizvodnih stroškov ni v skladu s stroko.

Odgovor št. 7 navaja stroške usposabljanja delavcev za delo s stroji v proizvodnji, kar je vsekakor ustrezno. Ti stroški niso neposredno povezani s proizvodnim procesom, zato jih ne moremo šteti med proizvodne stroške. Definicija proizvodnih stroškov namreč izrecno govori o obračunavanju znotraj proizvodnega procesa, kamor stroški izobraževanja ne sodijo.

Odgovor št. 8 navaja najem službenega vozila uprave, kar je vsekakor nesmiselno, kot smo pojasnili že v komentarju na vprašanje št. 1.

Odgovor št. 9 ustrezno navaja plačo vodja gradbišča, ki je načeloma splošni proizvodni strošek, vendar pa dodaja še plači komercialista in računovodje, ki spadata med splošne stroške, zato ne moremo enotno sklepati o ustreznosti razumevanja proizvodnih stroškov tega anketiranca.

Tudi odgovor št. 10 navaja režijo podjetja, kar vsekakor nima neposredne zveze s proizvodnim procesom in zato zanj velja enak vsebinski komentar kot pri odgovoru št. 1. Če pa bi navedli obratno režijo, bi bil odgovor ustrezen, saj bi take stroške šteli med splošne proizvodne stroške.

Avtor diplomskega dela je v času opravljanja raziskave od enega izmed anketirancev po elektronski pošti prejel prošnjo za pojasnilo glede razumljivosti navodil ankete. Bistvo te pošte navajamo v nadaljevanju:

»Pri vaši anketi ni jasno razumljivo, ali sprašujete o neposrednih proizvodjalnih stroških ali o posrednih proizvodjalnih stroških oziroma o obojih in jih skupaj imenujete proizvodjalni stroški. Prav tako ni iz vprašanj razvidno, ali proizvodjalne stroške ozko vežete na stroške, ki so potrebni za izdelavo izdelka oz. proizvoda.«

Iz zapisa je razvidno, da anketiranec nima ustreznega razumevanja proizvodjalnih stroškov. Sicer pozna osnovne definicije proizvodjalnih stroškov, npr. delitev proizvodjalnih stroškov na posredne in neposredne, ki jo tudi navaja, ampak nato izkaže nerazumevanje hierarhije navedenih definicij. Vprašalnik eksplicitno sprašuje splošno po proizvodjalnih stroških, torej je očitno, da ne zahtevamo podrobnejše delitve proizvodjalnih stroškov. Hkrati si v zapisu tudi sam odgovori, da morda govorimo o obojih in jih skupaj imenujemo proizvodjalni stroški, kar je sicer razvidno iz navodil za izpolnjevanje vprašalnika. Potem svoje problematično razumevanje obravnavane tematike podkrepi z navedbo še ene definicije (ki je sicer definicija proizvodjalnih stroškov v ožjem pomenu), saj tudi te definicije hierarhično ne zna umestiti med proizvodjalne stroške v najširšem možnem smislu, po katerih tudi sprašujemo.

Anketirancu smo se za poslano vprašanje zahvalili in mu odgovorili, da je splošnost naše raziskave njeno bistvo, saj želimo raziskati, katere vse stroške računovodje prištevajo med proizvodjalne. Pri tem nas zaradi narave raziskave in zastavljenih ciljev ter hipotez diplomskega dela natančnejše delitve le-teh posebej ne zanimajo.

Tako lahko povzamemo, da iz predstavljenih besedilnih odgovorov ne moremo sklepati na zadovoljivo poznavanje proizvodjalnih stroškov v slovenski računovodski praksi.

3.2.4 Odprta vprašanja z vidika stroke glede na zbrane podatke

Čeprav smo podatke že analizirali in potrdili vse hipoteze, katerih preveritev smo si zastavili, (razen za spremenljivko Q4), je zanimivo vprašanje, kako različni in mogoče strokovno problematični so dobljeni odgovori. Preden proučimo podatke o tem, si pogledjmo možne težave in strokovne utemeljitve v tej zvezi.

Pri spremenljivki Q1a je odgovor 1 (izbran) predviden kot strokovno najboljše utemeljen. Govorimo namreč o stroških zavarovanja strojev, ki nimajo neposredne povezave s spravljanjem proizvodov do mesta in oblike, v kateri se nahajajo, zato jih štejemo med posredne proizvodjalne stroške. Organizacije jih namreč zaznajo v procesu proizvodnje, a jih ni mogoče neposredno povezati s procesi nastajanja proizvodov.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q1b je 0 (ni izbran). Gre za splošne stroške, saj se računovodstvo plač zaposlenih v proizvodnji izvaja skupaj z ostalim računovodstvom in ni povezano s proizvodnjo.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q1c je 0 (ni izbran). Govorimo o stroških nabavne službe, ki niso v vrednosti zalog materiala. Spet gre za splošne stroške, vendar pozor; če ne bi izrecno zapisali, da niso v vrednosti zalog materiala, bi bil pravilen odgovor 1 (izbran), saj bi šlo za proizvodjalne stroške v širšem pomenu.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q2a je 0 (ni izbran). Ko govorimo o izobraževanju zaposlenih v proizvodnji, ne moremo trditi, da so stroški le-tega povezani s proizvodnim procesom.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q2b je 0 (ni izbran). Stroški skladišča namreč niso povezani niti s proizvodnim procesom niti s stroški spravljajanja zalog na sedanje mesto in v sedanje stanje. Pojavijo se namreč takrat, ko je proizvod že dokončan. Če pa bi govorili specifično o stroških skladiščenja nedokončanih proizvodov, bi jih lahko obravnavali kot stalne posredne proizvodjalne stroške.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q2c je 1 (izbran). Strošek plače člana uprave za proizvodnjo lahko štejemo med stalne posredne proizvodjalne stroške.

Strokovno najustreznejši odgovor pri spremenljivki Q3 je 0 (ni izbran). Stroški delavnice za preprečevanje bolečin v križu niso povezani s proizvodnim procesom, zato bi jih razvrstili med splošne stroške.

Frekvenčno porazdelitev odgovorov po posameznih spremenljivkah smo tabelarično že prikazali, zato v Tabeli 18 samo povzemamo rezultate (odstotki so zaokroženi na cela mesta).

Tabela 18: Frekvenčna porazdelitev ustreznih odgovorov pri vsebinskih spremenljivkah

Spremenljivka	Frekvenca ustreznih	Odstotek ustreznih
Q1a	121	80 %
Q1b	62	41 %
Q1c	86	57 %
Q2a	41	27 %
Q2b	44	29 %
Q2c	79	52 %
Q3	90	60 %

Vir: Lastna raziskava

Za vzorec lahko izračunamo tudi aritmetično sredino strokovno ustreznih odgovorov, ki znaša 49 % (zaokroženo na cela mesta). Na vsako spremenljivko bi torej v povprečju strokovno ustrezno odgovorilo manj kot pol anketirancev. Razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji je torej daleč od idealnega.

3.3 Ugotovitve

V prejšnjem poglavju smo analizirali zbrane podatke raziskave o razumevanju proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji. S potrditvijo vseh zastavljenih hipotez smo ugotovili, da razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji ni odvisno niti od tega, po katerih standardih računovodskega poročanja računovodijo anketiranci, niti od vrste organizacije, v kateri delujejo. Povedano drugače; slovenski računovodje proizvodjalne stroške v povprečju razumejo enako. S tem pa nismo še ničesar dognali o strokovni ustreznosti njihovega razumevanja proizvodjalnih stroškov. To težavo smo odpravili na koncu zadnjega poglavja z določitvijo ustreznosti posameznih odgovorov anketnega vprašalnika, temelječo na strokovnih pravilih. S pomočjo frekvenčne porazdelitve in relativne frekvence ustreznih odgovorov po posameznih spremenljivkah vprašalnika smo nato z uporabo aritmetične sredine ugotovili odstotek ustreznosti odgovorov celotnega vzorca, ki znaša 49 odstotkov. V povprečju torej proizvodjalne stroške v skladu s strokovnimi pravili razume manj kot polovica slovenskih računovodij. Tako statistiko na žalost podpirajo tudi vsebinski odgovori na zastavljeno odprto vprašanje glede posameznih primerov stroškov v proizvodnji, ki jih anketiranci ne vključujejo med proizvodjalne stroške. Kot smo opisali v prejšnjem poglavju, kaže velika večina le-teh na vsebinsko problematično razumevanje koncepta proizvodjalnih stroškov. Anketirani računovodje namreč večinoma niso niti ustrezno razumeli zastavljenega vprašanja, kar nakazuje vsebinsko problematično razumevanje obravnavane tematike, poleg tega sta strokovno ustrezna odgovora izmed desetih anketirancev, ki so na vprašanje odgovarjali, navedla samo dva. Seveda se moramo pri interpretaciji odgovorov na to vprašanje zavedati nujnosti upoštevanja uvodoma navedenih predpostavk in omejitev, predvsem tistih glede reprezentativnosti vzorca in resničnosti odgovorov anketirancev; dejstvo je namreč, da je na omenjeno vprašanje odgovarjalo vsega deset anketirancev, kar bi vzeto iz konteksta drugih izsledkov naše raziskave lahko predstavljalo popačeno sliko glede razumevanja proizvodjalnih stroškov populacije. Ob upoštevanju predpostavk in omejitev raziskave ter ostalih izsledkov raziskave pa lahko, kljub relativno majhnemu številu odgovorov na to vprašanje, rezultate pripišemo celotni raziskovani populaciji. Glede na dejstvo, da je velika večina računovodij v vzorcu zaposlena v neproizvajalnih organizacijah ali javnem sektorju, bi manj ustrezno razumevanje proizvodjalnih stroškov lahko na prvi pogled pripisali manku potrebe po obvladovanju tega znanja, vendar smo ravno s sprejetjem hipoteze H3 ovrgli to možnost, saj se razumevanje proizvodjalnih stroškov med zaposlenimi v proizvodjalnih in neproizvajalnih organizacijah statistično značilno ne razlikuje.

Problem obstaja ne glede na vrsto organizacije ali kak drug kriterij. Razmere je torej treba nekako sistemsko izboljšati. S to problematiko se zato ukvarjamo v naslednjem poglavju.

4 PREDLOGI IZBOLJŠANJA STANJA

Stanje razumevanja proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji torej resnično ni zadovoljivo. Vprašanje, kako ga izboljšati, se potemtakem poraja samo po sebi. Smiselnih predlogov seveda ni tako preprosto navesti, saj ni na voljo nobene literature o reševanju kakšne vsebinsko podobne situacije (dvigu splošne ravni znanja določene populacije), zato je težko zagotoviti, da bi bili navedeni predlogi dejansko uporabni in učinkoviti v praksi. Kljub temu navajamo in opisujemo tri predloge, ki bi potencialno lahko izboljšali splošno raven razumevanja proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji.

Prvi predlog se navezuje na dodatno strokovno izobraževanje računovodij. Taka izobraževanja sicer že potekajo, a so verjetno večini težje dosegljiva. Predlagamo, da bi iz proračuna Republike Slovenije za zainteresirane računovodje delno sofinancirali izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva Preizkušeni računovodja. Izobraževalni program vključuje med drugim tudi predmet Računovodstvo za odločanje (Slovenski inštitut za revizijo, 2022). Pri tem predmetu se udeleženci programa izobrazijo o poslovnem računovodstvu, ki nujno vključuje obravnavo proizvodjalnih stroškov, s čemer udeleženci izboljšajo obstoječe znanje s tega področja. Ker je po navedbah na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo (2022) cena navedenega izobraževanja za leto 2023 določena v višini 3390,00 €, večina računovodij sama takega stroška verjetno ne bi mogla upravičiti; zato predlagamo državno sofinanciranje omenjenega izobraževanja, s čemer bi k izobraževanju privabili tudi tiste, ki se sami zanj drugače najverjetneje ne bi odločili. Vsekakor pa s tem ukrepom ne bi dosegli vseh slovenskih računovodij, ker bi bil strošek izobraževanja tudi pri državnem sofinanciranju še vedno visok. Poleg tega bi bilo državno sofinanciranje težko zagotoviti.

Pri drugem predlogu se osredotočamo na ukrep, ki bi vplival na znanje vseh računovodij. Vsakih petih let bi za računovodje uvedli obvezno dvodnevno strokovno izobraževanje iz strokovnega računovodstva, kjer bi poudarek namenili vrstam stroškov in uporabi različnih kakovostnih metod vrednotenja ter povezavi slednjih z razporejanjem stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih. Opravljeno izobraževanje bi bilo pogoj za nadaljnje opravljanje poklica, podobno kot pri pooblaščenih revizorjih, in bi ob koncu vključevalo izpit. Izobraževanja bi bili oproščeni preizkušeni računovodje. Stroške izpita bi računovodjem krili delodajalci. Možna težava pri uvedbi takega ukrepa bi bila odpor delodajalcev, ki bi morali kriti stroške izobraževanja, in cena izobraževanja, ki jo pri oblikovanju predloga težko določimo čez palec, zaradi česar ne vemo, kolikšno breme dodatnih stroškov bi z uvedbo ukrepa prevalili na delodajalce.

Tretji predlog bi bil strokovni seminar s področja strokovnega računovodstva, ki bi ga izvajali profesorji s Katedre za računovodstvo in revizijo EPF UM. Seminar bi za zainteresirane računovodje organizirali v prostorih EPF UM vsako leto. Seminar bi financirali z določeno kotizacijo na udeleženca. Možne težave pri tem predlogu so pripravljenost profesorjev za sodelovanje pri takem projektu in cena udeležbe, ki je trenutno ne moremo predvideti. Vprašljiva bi bila tudi udeležba računovodij, saj jih, za razliko od prejšnjih predlogov, poleg dodatno pridobljenega strokovnega znanja nič ne bi dodatno motiviralo k udeležbi na seminarju.

Kot vidimo, so navedeni trije predlogi konceptualno zelo različni; prvi predlog bi zahteval državno sofinanciranje, drugi bi vpeljal obveznost dodatnega izobraževanja, tretji pa predvideva prostovoljno udeležbo. Kateri izmed treh bi bil v praksi najučinkovitejši, je skoraj nemogoče napovedati, dejstvo pa je, da bi, če bi ga tudi dejansko vpeljali, vsak na svoj način pomagal izboljšati razumevanje proizvodnih stroškov med računovodji.

5 SKLEP

V diplomskem delu smo proučevali razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji. Predstavili smo proizvodjalne stroške s teoretičnega vidika; navedli smo ključne definicije proizvodjalnih stroškov in pomembnejše angleške izraze v povezavi z obravnavano temo, predstavili nekaj pomembnejših vlog proizvodjalnih stroškov v računovodstvu in podali sklepe o razumevanju proizvodjalnih stroškov.

V empiričnem delu smo predstavili izvedeno raziskavo razumevanja proizvodjalnih stroškov. Predstavili smo vrsto raziskave in metode pridobivanja podatkov ter preveritev zbranih podatkov. Vsebinski del raziskave smo zasnovali na sedmih izbranih primerih stroškov, za katere so morali anketiranci označiti, ali so proizvodjalni. Pridobivanje kontaktnih podatkov slovenskih računovodij se je izkazalo za težavno, na kar opozarjamo vsakogar, ki bi se nameraval lotiti podobne raziskave. Zaradi tega je bila potrebna izbira neslučajnega vzorca in s tem povezana predpostavka o reprezentativnosti izbranega vzorca. Ker smo z raziskavo pridobili nominalne podatke, je bilo v nadaljevanju potrebno kodiranje in druge metode priprave podatkov na analizo.

Podatke smo analizirali s statističnim programskim paketom SPSS, s katerim smo tudi ustvarili večino diagramov in izpisov v poglavjih o analizi podatkov. Za zbrane podatke smo ustvarili deskriptivno statistiko, ki sestoji predvsem iz frekvenčne porazdelitve podatkov po posameznih spremenljivkah. Za vsebinsko analizo v smislu namena raziskave, torej ugotoviti morebitne razlike v razumevanju proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji, smo uporabili Mann-Whitneyev U test, s katerim smo odkrivali statistično značilne razlike med nenormalno razporejenima neodvisnima vzorcema, oblikovanima glede na zastavljene hipoteze. Vse tri preverjane hipoteze smo potrdili, saj smo z izpeljanimi testi ugotovili, da pri razumevanju proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji ni statistično značilnih razlik. V nadaljevanju smo vsebinsko preučili in komentirali besedilne odgovore anketirancev pri vprašanju Q4 in ugotovili, da sta bila s strokovnega vidika ustrezna samo dva izmed desetih odgovorov, kar je vsekakor zaskrbljujoče. Analizirali smo tudi ustreznost vseh drugih odgovorov in ugotovili, da je na vsako vprašanje v povprečju ustrezno odgovorilo manj kot pol (49 %) anketirancev. Iz tega lahko nedvomno zaključimo, da razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji ni zadovoljivo.

Podali smo tudi tri predloge izboljšanja stanja razumevanja proizvodjalnih stroškov, pri čemer smo se osredotočili na dodatno izobraževanje računovodij o obravnavani tematiki. V skladu z dispozicijsko določenim ciljem oblikovanja predlogov za poenotenje ali izboljšanje razumevanja smo smiselno navedli predloge za izboljšanje razumevanja, saj smo z opravljeno analizo ugotovili, da se razumevanje med slovenskimi računovodji v povprečju ne razlikuje. Zavedamo se, da ti predlogi niso nujno izvedljivi takoj in imajo določene pomanjkljivosti, predvsem z izvedbenega vidika, vendar pa so dobra iztočnica za morebitne prihodnje programe izboljšanja strokovnega znanja računovodij, tako glede proizvodjalnih stroškov kot glede drugih računovodskih strokovnih znanj.

Izpolnili smo vse uvodoma zastavljene cilje diplomskega dela in z analizo pridobljenih podatkov tudi dosegli izvorni namen raziskave, saj smo dokazali, da v razumevanju proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji ni statistično značilnih razlik.

6 LITERATURA IN VIRI

1. 1KA. (2022). *Splošen opis*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz <https://www.1ka.si/d/sl/o-1ka/splošen-opis>
2. Accounting Coach. (2022). *What are manufacturing costs?* Pridobljeno 3. 8. 2022 iz <https://www.accountingcoach.com/blog/what-are-manufacturing-costs>
3. Accounting tools. (13. 7. 2022). *Article: Conversion costs definition*. Pridobljeno 3. 8. 2022 iz <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-conversion-costs.html>
4. Beers, B. (2021). *Production Costs vs. Manufacturing Costs: What's the Difference?* Pridobljeno 2. 8. 2022 iz Investopedia : <https://www.investopedia.com/ask/answers/042715/whats-difference-between-production-cost-and-manufacturing-cost.asp>
5. Bhandari, P. (2020). *Nominal Data: Definition, Examples, Data Collection & Analysis*. Pridobljeno 21. 7. 2022 iz Scribbr: <https://www.scribbr.com/statistics/nominal-data/>
6. Chandra, G., & Paperman, J. (1976). Direct costing vs. absorption costing: A historical review. *Accounting historians journal*, 3(1), 1. Pridobljeno 3. 8. 2022 iz <https://core.ac.uk/download/pdf/288065843.pdf>
7. Finance Management. (n. d.). *Prime Cost – Meaning, Formula, Importance And More*. Pridobljeno 3. 8. 2022 iz https://efinancemanagement.com/costing-terms/prime-cost#Prime_Cost_vs_Conversion_Cost
8. Hayes, A. (2022). *What Are Production Costs?* Pridobljeno 3. 8. 2022 iz Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/p/production-cost.asp>
9. Hočvar, M. (2007). *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
10. Hočvar, M., Čadež, S., & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani.
11. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Merriam-Webster. (2022). *Dictionary: production cost*. Pridobljeno 3. 8. 2022 iz <https://www.merriam-webster.com/dictionary/production%20costs>
13. MSRP. (2016). *MRS 2*. Pridobljeno 4. 2. 2022 iz EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A02008R1126-20220101#toctid25>.
14. Odbor za poenotenje računovodske poklicne skupine. (2022a). *Odbor*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz <https://www.oprps.org/odbor>

15. Odbor za poenotenje računovodske poklicne skupine. (2022b). *Register*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz <https://www.oprps.org/register>
16. Republika Slovenija. (2022). *Mala in srednje velika podjetja*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz GOV.SI: <https://www.gov.si/teme/mala-in-srednje-velika-podjetja/>
17. Slovenski inštitut za revizijo. (2022). *Razpis izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz SIR: <https://si-revizija.si/razpis-izobrazevanja-za-pridobitev-strokovnega-naziva-preizkuseni-racunovodja/razpis-izobrazevanja-za-pridobitev-strokovnega-naziva-preizkuseni-racunovodja>
18. SRS. (2018). *Slovenski računovodski standardi 2016 z dopolnitvami 2019*. Ljubljana. Pridobljeno 4. 2. 2022 iz <https://si-revizija.si/standardi/slovenski-racunovodski-standardi-2016>.
19. Tominc, P., Čančer, V., & Rožman, M. (2018). *Zbirka Vaj za predmet Metode raziskovanja*. Maribor: Univerzitetna založba Univerze v mariboru. Pridobljeno 19. 7. 2022 iz <http://press.um.si/index.php/ump/catalog/book/377>
20. Turk, I. (2022a). *Pojmovnik*. Pridobljeno 20. 7. 2022 iz Zveza RFR.si: <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojmem=ra%C4%8Dunovodja>
21. Turk, I. (2022b). *Pojmovnik*. Pridobljeno 3. 8. 2022 iz Zveza RFR.si: <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojmem=proizvajalni%20stro%C5%A1ki>
22. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2001). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.

PRILOGE

Priloga 1: Anketni vprašalnik o razumevanju proizvodjalnih stroškov

Spoštovani,

sem Let Lovse, študent 3. letnika univerzitetnega študijskega programa Ekonomske in poslovne vede, smer Računovodstvo, revizija in davščine na Ekonomsko-poslovni fakulteti Univerze v Mariboru.

V okviru diplomskega dela z naslovom Analiza razumevanja proizvodjalnih stroškov na izbranih primerih v Sloveniji pod mentorstvom doc. dr. Iztoka Kolarja raziskujem razumevanje proizvodjalnih stroškov med slovenskimi računovodji. Prosim Vas, da si vzamete 10 minut časa za sodelovanje pri izpolnjevanju vprašalnika in mi s tem pomagate pri izdelavi diplomskega dela. Anketni vprašalnik je povsem anonimen.

Za sodelovanje se Vam najlepše zahvaljujem!

Let Lovse

Q1 - Označite polje pred tistimi izmed navedenih stroškov, ki bi jih opredelili kot proizvodjalne stroške.

Možnih je več odgovorov.

- stroški zavarovanja strojev
- stroški računovodstva za obračun plač zaposlenih v proizvodnji
- stroški nabavne službe, ki niso v vrednosti zalog materiala

Q2 - Označite polje pred tistimi izmed navedenih stroškov, ki bi jih opredelili kot proizvodjalne stroške.

Možnih je več odgovorov.

- stroški izobraževanja in usposabljanja zaposlenih v proizvodnji,
- stroški skladišča
- strošek dela (plača) člana uprave za področje proizvodnje

Q3 – Označite svoje razmišljanje o naslednjem scenariju: Vsako leto podjetje pošilja zaposlene iz proizvodnje na enodnevno delavnico na temo Zdravo življenje. Na delavnici so predstavljene vaje za preprečevanje bolečin v križu in napotki za manj stresa na delovnem mestu.

Ali bi stroški iz zapsanega scenarija bili preneseni med proizvodjalne stroške?

- Da, gre za proizvodjalne stroške.
- Ne, gre za druge poslovne odhodke.
- Ne vem.

Q4 - Prosim, da odgovarjate na zadnje vprašanje samo, če je dejavnost vaše organizacije v pretežni meri proizvodjalna dejavnost.

Ali imate v vaši organizaciji kakšne stroške v proizvodnji, ki jih nikoli ne vključujete med proizvodjalne stroške?

Če obstaja tak primer, vas prosimo, da ga na kratko opišete. Primer stroškov v proizvodnji, ki v naši organizaciji ni nikoli proizvodjalni strošek:

Q5 – Označite svoj spol.

- Ženski.
- Moški.

Q6 - Vpišite svojo starost v letih.

Q7 – Vpišite svoje delovne izkušnje v letih.

Q8 – Označite vrsto dejavnosti organizacije, v kateri delujete.

- pretežno proizvodjalna
- pretežno neproizvodjalna (tudi javni sektor)

Q9 – Označite, katere standarde računovodskega poročanja uporabljate za računovodenje v svoji organizaciji.

- Slovenski računovodski standardi
- Mednarodni standardi računovodskega poročanja

Priloga 2: Izpis izhodiščnih podatkov, pridobljenih z anketnim vprašalnikom

Q1	Označite polje pred tistimi izmed navedenih stroškov, ki bi jih opredelili kot proizvodjalne stroške.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
Q1a	stroški zavarovanja strojev				
	0	27	18 %	18 %	18 %
	1	121	80 %	82 %	100 %
Veljavni	Skupaj	148	98 %	100 %	
Q1b	stroški računovodstva za obračun plač zaposlenih v proizvodnji				
	0	62	41 %	42 %	42 %
	1	86	57 %	58 %	100 %
Veljavni	Skupaj	148	98 %	100 %	
Q1c	stroški nabavne službe, ki niso v vrednosti zalog materiala				
	0	86	57 %	58 %	58 %
	1	62	41 %	42 %	100 %
Veljavni	Skupaj	148	98 %	100 %	

Q2	Označite polje pred tistimi izmed navedenih stroškov, ki bi jih opredelili kot proizvodjalne stroške.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
Q2a	stroški izobraževanja in usposabljanja zaposlenih v proizvodnji				
	0	41	27 %	28 %	28 %
	1	105	70 %	72 %	100 %
Veljavni	Skupaj	146	97 %	100 %	
Q2b	stroški skladišča				
	0	44	29 %	30 %	30 %
	1	102	68 %	70 %	100 %
Veljavni	Skupaj	146	97 %	100 %	
Q2c	strošek dela (plača) člana uprave za področje proizvodnje				
	0	67	44 %	46 %	46 %
	1	79	52 %	54 %	100 %
Veljavni	Skupaj	146	97 %	100 %	

Q3	Označite svoje razmišljanje o naslednjem scenariju: Vsako leto podjetje pošilja zaposlene iz proizvodnje na enodnevno delavnico na temo Zdravo življenje. Na delavnici so predstavljene vaje za preprečevanje bolečin v križu in napotki za manj stresa na delovnem mestu. Ali bi stroški iz zapisanega scenarija bili preneseni med proizvodjalne stroške?				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	1 (Da, gre za proizvodjalne stroške.)	55	36 %	37 %	37 %
	2 (Ne, gre za druge poslovne odhodke.)	90	60 %	60 %	97 %
	3 (Ne vem.)	4	3 %	3 %	100 %
Veljavni	Skupaj	149	99 %	100 %	

Q4	Prosim, da odgovarjate na zadnje vprašanje samo, če je dejavnost vaše organizacije v pretežni meri proizvodjalna dejavnost. Ali imate v vaši organizaciji kakšne stroške v proizvodnji, ki jih nikoli ne vključujete med proizvodjalne stroške? Če obstaja tak primer, vas prosimo, da ga na kratko opišete. Primer stroškov v proizvodnji, ki v naši organizaciji ni nikoli proizvodjalni strošek:				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	plača vodje gradbišča, komercialista in računovodje	1	1 %	5 %	5 %
	ne, ker vodimo zaloge po zoženi lastni ceni	1	1 %	5 %	9 %
	najem službenega vozila uprave	1	1 %	5 %	14 %
	stroški izobraževanja na strojih	1	1 %	5 %	18 %
	ne	3	2 %	14 %	32 %
	boniteta za uporabo službenega vozila direktorja celotnega podjetja	1	1 %	5 %	36 %
	Vprašanja niso najboljša. Recimo tu bi lahko dali stroške plač zaposlenih v proizvodnji ob stavki. Na koncu naj povem, da me moti, ko govorite o proizvodni o izračunu zoženo lastno ceno proizvoda - ki se spremeni v zalogo proizvoda in	1	1 %	5 %	41 %

Q4	Prosim, da odgovarjate na zadnje vprašanje samo, če je dejavnost vaše organizacije v pretežni meri proizvajalna dejavnost. Ali imate v vaši organizaciji kakšne stroške v proizvodnji, ki jih nikoli ne vključujete med proizvodjalne stroške? Če obstaja tak primer, vas prosimo, da ga na kratko opišete. Primer stroškov v proizvodnji, ki v naši organizaciji ni nikoli proizvodjalni strošek:				
	poznamo stroškovno mesto proizvodnja. Seveda na koncu naredimo kalkulacijo in vključimo vse + pribitek. Ali ste mislili na ta izračun?				
	nimamo prave proizvodnje	1	1 %	5 %	45 %
	režija podjetja	1	1 %	5 %	50 %
	Ne, smo storitveno podjetje.	1	1 %	5 %	55 %
	Po novem je to strošek plač, zaposlenih v proizvodnji, ki jih refundiramo. Do l. 2021 jih nismo prikazovali kot strošek, temveč le kot terjatev do zzzs. Sedaj imamo strošek in prihodek od refundacij.	1	1 %	5 %	59 %
	Nismo proizvajalna dej.	1	1 %	5 %	64 %
	stroški pogostitev	1	1 %	5 %	68 %
	/	5	3 %	23 %	91 %
	Donacije npr. več jih je lahko, odvisno od metode. Ta mi prva pade na pamet. Proizvodnja ot obracun je zelo kompleksen in zanimiv. No, pa reprezentanca tudi ni notri. lp	1	1 %	5 %	95 %
	Naše podjetje je storitveno podjetje.	1	1 %	5 %	100 %
Veljavni	Skupaj	22	15 %	100 %	

Q5	Označite svoj spol.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	1 (Ženski.)	131	87 %	91 %	91 %
	2 (Moški.)	13	9 %	9 %	100 %
Veljavni	Skupaj	144	95 %	100 %	

Q6	Vpišite svojo starost v letih.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	22	1	1 %	1 %	1 %
	25	1	1 %	1 %	1 %
	26	1	1 %	1 %	2 %
	40	7	5 %	5 %	7 %
	28	1	1 %	1 %	8 %
	41	3	2 %	2 %	10 %
	42	3	2 %	2 %	12 %
	43	6	4 %	4 %	16 %
	44	5	3 %	4 %	20 %
	45	5	3 %	4 %	23 %
	46	4	3 %	3 %	26 %
	47	9	6 %	6 %	32 %
	60	8	5 %	6 %	38 %
	48	8	5 %	6 %	44 %
	62	4	3 %	3 %	46 %
	49	7	5 %	5 %	51 %
	63	2	1 %	1 %	53 %
	64	1	1 %	1 %	54 %
	65	2	1 %	1 %	55 %

Q6	Vpišite svojo starost v letih.				
	31	1	1 %	1 %	56 %
	32	3	2 %	2 %	58 %
	33	1	1 %	1 %	58 %
	34	6	4 %	4 %	63 %
	35	4	3 %	3 %	65 %
	36	2	1%	1%	67%
	37	1	1%	1%	68%
	50	5	3 %	4 %	71 %
	38	2	1 %	1 %	73 %
	51	3	2 %	2 %	75 %
	39	2	1 %	1 %	76 %
	52	5	3 %	4 %	80 %
	53	1	1 %	1 %	80 %
	54	4	3 %	3 %	83 %
	55	8	5 %	6 %	89 %
	56	4	3 %	3 %	92 %
	57	4	3 %	3 %	94 %
	58	2	1 %	1 %	96 %
	59	6	4 %	4 %	100 %
Veljavni	Skupaj	142	94 %	100 %	

Q7	Vpišite svoje delovne izkušnje v letih.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	33 let	1	1 %	1 %	1 %
	administracija, nekaj izkušenj v računovodstvu	1	1 %	1 %	1 %
	3	2	1 %	1 %	3 %

Q7	Vpišite svoje delovne izkušnje v letih.				
	4	2	1 %	1 %	4 %
	5	1	1 %	1 %	5 %
	6	3	2 %	2 %	7 %
	7	2	1 %	1 %	9 %
	9	1	1 %	1 %	9 %
	20	12	8 %	9 %	18 %
	21	6	4 %	4 %	22 %
	22	2	1 %	1 %	23 %
	23	2	1 %	1 %	25 %
	24	2	1 %	1 %	26 %
	25	10	7 %	7 %	33 %
	26	2	1 %	1 %	35 %
	40	8	5 %	6 %	40 %
	27	4	3 %	3 %	43 %
	28	5	3 %	4 %	47 %
	41	2	1 %	1 %	48 %
	29	1	1 %	1 %	49 %
	42	3	2 %	2 %	51 %
	43	1	1 %	1 %	52 %
	44	1	1 %	1 %	52 %
	47	1	1 %	1 %	53 %
	računovodja 30 let	1	1 %	1 %	54 %
	38 let	1	1 %	1 %	55 %
	10	7	5 %	5 %	60 %
	11	1	1 %	1 %	60 %
	12	2	1 %	1 %	62 %
	13	1	1 %	1 %	62 %

Q7	Vpišite svoje delovne izkušnje v letih.				
	14	3	2 %	2 %	65 %
	15	8	5 %	6 %	70 %
	16	2	1 %	1 %	72 %
	17	2	1 %	1 %	73 %
	30	7	5 %	5 %	78 %
	31	4	3 %	3 %	81 %
	18	3	2 %	2 %	83 %
	32	1	1 %	1 %	84 %
	19	2	1 %	1 %	85 %
	34	2	1 %	1 %	87 %
	35	9	6 %	6 %	93 %
	36	1	1 %	1 %	94 %
	37	2	1 %	1 %	95 %
	38	2	1 %	1 %	96 %
	39	4	3 %	3 %	99 %
	cez 30.	1	1 %	1 %	100 %
Veljavni	Skupaj	141	93 %	100 %	

Q8	Označite vrsto dejavnosti organizacije, v kateri delujete.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	1 (pretežno proizvodjalna)	26	17 %	18 %	18 %
	2 (pretežno neproizvajalna (tudi javni sektor))	116	77 %	82 %	100 %
Veljavni	Skupaj	142	94 %	100 %	

Q9	Označite, katere standarde računovodskega poročanja uporabljate za računovodenje v svoji organizaciji.				
	Odgovori	Frekvenca	Odstotek	Veljavni	Kumulativa
	1 (Slovenski računovodski standardi)	137	91 %	96 %	96 %
	2 (Mednarodni standardi računovodskega poročanja)	6	4 %	4 %	100 %
Veljavni	Skupaj	143	95 %	100 %	