

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**KRITIČNI POGLED NA NOVE METODE V POSLOVODNEM
RAČUNOVODSTVU**

Ljubljana, september 2010

SUZANA PETRIČ

IZJAVA

Študent/ka Suzana Petrič izjavljam, da sem avtor/ica te zaključne strokovne naloge, ki sem jo napisal/a pod mentorstvom dr. Marko Hočevar, in da dovolim njeno objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	1
2 SODOBNI SISTEMI OBVLADOVANJA STROŠKOV	2
2.1 METODA ABC	4
2.1.1 Pomen metode	5
2.1.2 Uporaba	5
2.1.3 Prednosti ter razlogi za uvedbo metode.....	6
2.1.4 Pomanjkljivosti in razlogi proti uvedbi metode	7
2.2 METODA CILJNIH STROŠKOV	8
2.2.1 Metode ciljnih stroškov	9
2.2.2 Prednosti	10
2.2.3 Slabosti	10
2.3 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV	10
2.3.1 Vidiki metode BSC.....	11
2.3.2 Prednosti	14
2.3.3 Slabosti oziroma omejitve	14
2.4 METODA RAVNO OB PRAVEM ČASU	15
2.4.1 Elementi metode ravno ob pravem času.....	16
2.4.2 Prednosti	16
2.4.3 Slabosti	17
2.5 METODA CELOVITO OBVLADOVANJE KAKOVOSTI.....	18
2.5.1 Temeljna načela TQM	18
2.5.2 Prednosti	19
2.5.3 Slabosti	19
2.6 METODA EKONOMSKE DODANE VREDNOST	20
2.6.1 Različici metode EVA	20
2.6.2 Prednosti	21
2.6.3 Slabosti	21
2.7 METODA ŽIVLJENJSKEGA CIKLA PROIZVODA.....	22
2.7.1 Faze življenjskega cikla proizvoda.....	22
2.7.2 Prednosti	24
2.7.3 Slabosti oziroma omejitve	25
SKLEP	26
LITERATURA IN VIRI	27

UVOD

Podjetja, ki želijo konkurirati na današnjih zahtevnih svetovnih trgih, morajo pristajati na logiko doseganja poslovne odličnosti. Ta od njih zahteva prožno poslovanje, ki jim omogoča hitro odzivanje na spremembe v okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev (Tekavčič, 1997, str. 63).

Tradicionalno razporejanje stroškov deluje le v primerih, ko obstaja nekaj podobnih proizvodov, malo splošnih stroškov, homogena proizvodnja, zamenljivi procesi, homogene stranke ter njihove zahteve in marketinški kanali, nizka prodaja, nizka distribucija, nizki administrativni stroški in zelo visoka marža (Cokins, 1996, str. 27).

Turney (1996, str. 1) meni, da tradicionalno razporejanje stroškov ni primerno za vrednotenje poslovnih učinkov, ker

- ne zagotavljajo informacij, ki so pomembne za kupca,
- ne dajejo poročil o tem, kateri proizvodi in stranke so dobičkonosni in kateri niso,
- preskrbijo malo podatkov o izboljšavah,
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja podatkov.

Namen diplomske naloge je pregled najpomembnejših sodobnih metod v poslovnem računovodstvu, ki nadomeščajo oziroma izboljšujejo tradicionalno razporejanje stroškov. Cilj je torej kritični pregled novejših metod z predstavitvijo glavnih slabosti in prednosti le teh.

Diplomska naloga je povsem teoretične narave. V njej sem se nanašala na mnenja različnih avtorjev, ki obravnavajo sledečo tematiko.

Delo je sestavljeno iz dveh glavnih delov. V prvem delu bom predstavila poslovodno računovodstvo in njegove značilnosti. Drugi del, ki predstavlja večji del celotnega dela pa se nanaša na sodobne metode v poslovnem računovodstvu. Skozi delo bom predstavila sedem najpomembnejših in najpogosteje uporabljenih metod, ki jih uporabljajo podjetja. Predstavila bom značilnosti le teh ter njihove prednosti in slabosti.

1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

Pojem poslovodno računovodstvo je v tesni povezavi z računovodstvom ter izhaja tako iz finančnega kot iz stroškovnega računovodstva. Je dejavnost načrtovanja, oblikovanja, merjenja in predstavljanja denarnih in v naravnih merskih enotah izraženih informacij, ki vplivajo na dejavnosti posloводства. Te informacije so ključnega pomena za uresničevanje strategij podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev. Je torej tisti del računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju podjetja.

Njegova kakovost je odvisna od kakovosti računovodstva na sploh (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 1-3).

Opredelitev pojma poslovodno računovodstvo se je skozi obdobja precej spreminjala. Njihove razlike so vidne v opredelitvi dejavnosti, ki jo poslovodno računovodstvo opravlja in v vrstah informacij, ki se uporabljajo za odločanje. Najnovejša literatura poudarja nedenarno izražene podatke in informacije. Strokovna organizacija ameriških poslovodnih računovodij (angl. *Institute of Management Accountants*) opredeljuje poslovodno računovodstvo kot nenehno izboljševanje načrtovanja, oblikovanja in merjenja nedenarno in denarno izraženih informacij informacijskega sestava, ki vpliva na dejavnosti poslovodstva, usmerja obnašanje ter podpira in oblikuje kulturne vrednote, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednosti. Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*) pa opredeljuje poslovodno računovodstvo kot prepoznavanje, mirjenje, nabiranje, preučevanje, pripravljajanje, pojasnjevanje in sporočanje informacij, ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju in kontroliranju znotraj podjetja ter pri zagovarjanju uporabe njihovih dejavnikov (Kavčič et al., 2007, str. 13-14).

Metode, ki se uporabljajo pri poslovodnem računovodstvu so bile razvite med leti 1880 in 1925. Njihov prvotni namen je bil ugotavljanje dobičkonosnosti posameznega proizvoda, kasneje pa je bil večji poudarek namenjen vrednotenju zalog kot sestavnemu delu obračunskih računovodskih izkazov (Kavčič et al., 2007, str. 20).

2 SODOBNI SISTEMI OBVLADOVANJA STROŠKOV

Eden izmed pogojev za preživetje podjetja je sodobna tehnologija. Zadostni pogoj za preživetje podjetja pa je sposobnost, da podjetje posamezno aktivnost opravi brezhibno, to je z minimalno porabo prvin poslovnega procesa z zagotavljanjem visoke ravni kakovosti. Uresničitev tega pogoja je odvisna od kakovosti poslovnih odločitev, to pa pomeni, da podjetje potrebuje zanesljive, natančne in pravočasne informacije, ki jim omogočajo spremljanje pravih poslovnih odločitev. Med najpomembnejšimi so informacije o stroških, saj so temelj številnim poslovnim odločitvam.

Računovodski informacijski sistemi so se v preteklosti preveč osredotočali na zagotavljanje informacij za finančno računovodstvo, ki predstavljajo predvsem sintetične izkaze, namenjene zunanjim uporabnikom, premalo pa so se ukvarjali za analitičnimi informacijami, ki jih managerji uporabljajo pri poslovnem odločanju (Tekavčič, 1997, str. 66-67).

Z uvajanjem novih proizvodnih načel prihaja do velikih sprememb v strukturi stroškov. Tekavčičeva (1997, str. 66-67) meni, da se je v strukturi stroškov precej zmanjšal delež neposrednih stroškov dela (v preteklosti veliko neposrednih stroškov), povečali pa so se

splošni proizvodnji stroški, prav tako pa so se povečali stalni stroški v primerjavi z spremenljivimi stroški, tako da je treba več stroškov razporejati na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključev.

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so številni raziskovalci ugotovili, da v praksi iščejo drugačne metode merjenja poslovne uspešnosti. Glavni razlogi za iskanje novih metod so:

- uvaja se sodobna proizvodnja,
- tradicionalna računovodska merjenja uspešnosti poslovanja spodbujajo k bolj učinkovitemu kot pa uspešnemu poslovanju, to pomeni, da se osredotočajo na doseg kratkoročnih ciljev namesto dolgoročnih,
- poslovodno računovodstvo je pod vplivom finančnega računovodstva.

Nove metode so le nadgradnja obstoječega spremljanja poslovanja ter so nujnost in modnost v sodobnem svetu (Hočevar, 2002, str. 85-86).

Tradicionalne metode merjenja poslovne uspešnosti so naravnane oziroma se osredotočajo samo na pretekla poslovna dogajanja, kar povzroča kratkoročno naravnost organizacij. Prav to je bil tudi eden izmed glavnih razlogov, da so v razvitih ekonomijah začeli z vpeljevanjem številnih novih metod presojanja in upravljanja poslovne uspešnosti.

Za obvladovanje stroškov imamo najrazličnejše metode načrtovanja, merjenja in poročanja, katerih glavni namen je izboljšanje poslovnih učinkov in procesov v podjetju. Obstaja veliko mnenj o tem, katera osnovna orodja, metode so neposredno ali posredno povezane z obvladovanjem stroškov. Gre za managerska orodja, ki so namenjena naprednim strateško usmerjenim podjetjem (Merjenje in upravljanje poslovne uspešnosti: Nova merila za nove čase, 2010).

V literaturi so najpogosteje omenjeni pristopi:

- koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – SAPP (angl. *Activity-Based Costing* – ABC),
- preračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. *Activity-Based Budgeting* – ABB),
- poslovodenje na temelju analize aktivnosti (angl. *Activity-Based Management* – ABM),
- koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (angl. *Life-Cycle Costing*),
- koncept ciljnih stroškov (angl. *Target Costing*),
- benchmarking,
- ravno ob pravem času (angl. *Just-in-time* – JIT),
- celovito obvladovanje kakovosti (angl. *Total Quality Management* – TQM),
- koncept stalnih izboljšav poslovanja (angl. *Continuous Improvement*),
- prenova poslovnih procesov (angl. *Business Process Reengineering* – BPR),
- uravnoteženi izkaz poslovanja (angl. *Balanced Scorecard* – BSC) in
- ekonomska dodana vrednost (angl. *Economic value added* - EVA).

Pri vseh sodobnih managerskih orodjih gre za poskuse iskanja novih rešitev za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnem poslovnem okolju, ki od podjetij zahteva doseganje poslovne odličnosti v razmerah zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih (Poslovno svetovanje: Sodobni koncepti spremljanja in obvladovanja stroškov, 2010).

2.1 METODA ABC

Metoda ABC (angl. *Activity-Based Costing*) je orodje za izboljšano razporejanje stroškov na proizvode in storitve. Metodo sta Robert Kaplan in Robin Cooper prvič predstavila leta 1987 v knjigi: *A Field Study Perspective*. Namen predstavitve je bil usmerjen na proizvodna podjetja, kjer se je zaradi vse novejših tehnologij in izboljšav na področju proizvodnje povečal odstotek neposrednih stroškov dela in materiala ter odstotek splošnih stroškov. Metoda je bila pozneje omenjena tudi v delu *Journal of Bank Cost in Management Accounting* za potrebe finančnih inštitucij. Njeni avtorji (Richard Sapp, David Crawford in Steven Rebishcke) so namreč ugotovili, da se tudi v finančnih inštitucijah pojavljajo raznoliki proizvodi (*Activity based costing for financial institutions*, 2010).

Domači avtorji jo poimenujejo kot procesno računovodstvo, kot koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ter kot koncept stroškov po sestavinah dejavnosti. Metoda ABC je z vidika obravnavanja in analiziranja stroškov le del širšega procesa, ki je v literaturi poimenovan kot metoda ABM (angl. *Activity based management*), ki obsega analizo vrednosti v kombinaciji z metodo ABC, merjenje izpolnjevanja nalog in dosego cilja (Čižman, 2002, str. 248).

Osnovna zamisel metode ABC je, da stroške ne povzročajo proizvodi ali storitve, temveč sestavine dejavnosti (aktivnosti) v podjetju, proizvodi ali storitve pa so končni porabniki teh sestavin dejavnosti. Zato je potrebno za nastajanje proizvodov ali storitev najprej ugotoviti potrebne sestavine dejavnosti in z njimi povezane stroške (Kavčič et al., 2007, str. 58-59).

Sestavine dejavnosti (aktivnosti) so opredeljene kot kombinacija del, tehnologije in materiala, metod in okolja, ki zagotavljajo proizvodnjo določenega proizvoda ali storitve. Aktivnost je pri tem uravnavana z določenimi pravili, cilji in strategijami.

V organizaciji obstajajo dve vrsti aktivnosti, ki povzročajo različne stroške glede na vrsto ali obseg in sicer:

- primarne aktivnosti
- sekundarne aktivnosti.

Primarne aktivnosti so tiste, ki se nanašajo neposredno na stroškovni nosilec. Sekundarne aktivnosti pa podpirajo primarne, zato jih je potrebno povezati z primarnimi aktivnostmi.

Razdelitev med primarne in sekundarne aktivnosti pa je odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. Primarne aktivnosti povzročajo neposredne stroške, sekundarne aktivnosti pa posredne stroške. (Čižman, 2002, str. 248-249). Zato je potrebno stroške razporediti na posredne in neposredne. Neposredne razporedimo neposredno na končne proizvode ali storitve, posredne pa razporejamo na osnovi podlag ali meril s katerimi so povezani. Ker pa je večina posrednih stroškov, zlasti spremenljivih, povezana z posameznimi sestavinami dejavnosti v podjetju, te pa so povezane s končnimi proizvodi ali storitvami, je zelo malo stroškov, ki jih po sestavinah dejavnosti ne bi mogli razporediti na proizvode ali storitve (Kavčič et al., 2007, str. 58-59).

2.1.1 Pomen metode

Metoda ABC je bila prvotno uporabljena v poznih osemdesetih prejšnjega stoletja in sicer v proizvodnih podjetjih kot so: Honeywell, Northern Telecom, General Motors in drugih, z namenom nadziranja in obvladovanja stroškov.

Pozneje se je njegova uporaba razširila na

- 1. Uporabo za stroškovne namene, kot** (Turney. 1996, str. 78):
 - analizo dobičkonosnosti kupcev,
 - analizo trga,
 - analizo distribucijskih kanalov.

- 2. Uporabo za notranje izboljšave podjetja in sicer kot** (Turney. 1996, str. 78):
 - analizo aktivnost managementa,
 - namen ugotavljanja neučinkovitosti procesov,
 - namen ugotavljanja najboljših priložnosti za zmanjšanje stroškov,
 - analizo, kako spremembe v dizajnu vplivajo na konkurenčnost .

Metoda naj bi podjetjem pokazala katere proizvode ali storitve promovirati, kakšne morajo biti prodajne cene proizvodov, kateri kupci obetajo dobiček in zakaj, kako je potrebno meriti dosežke podjetja ter katere distribucijske kanale uporabiti. Zaradi teh razlogov se je metoda kmalu uveljavila v Združenih državah Amerike, predvsem v podjetjih z visoko tehnologijo. Poleg tega je metoda omogočila tudi boljši nadzor stroškov in lažje ravnanje z njimi, natančnejše razporejanje stroškov na proizvode ali storitve, ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev ter boljše ravnanje z dosežki in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje (Kavčič et al., 2007, str. 57).

2.1.2 Uporaba

Metoda ABC je lahko uporabljena v proizvodnih in storitvenih organizacijah prav tako pa tudi v javnih zavodih, vendar pa po mnenju različnih avtorjev ni primerna za vsa podjetja

in za vse primere. Njeno uvajanje je zelo drago, zato je potrebno najprej izdelati analizo stroškov in koristi. Uvajanje je smiselno le, če (Kavčič et al., 2007, str. 60):

- imajo posredni stroški znaten delež v celotnih stroških,
- sta delež posrednih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda,
- ima podjetje zelo razvejan proizvodni program.

Poleg zgoraj naštetih pogojev za uveljavljanje metode pa naj podjetje metodo uvede le, če ugotovi nekatere posebnosti, ki si jih ne more razložiti. Najpomembnejše so (Kavčič et al., 2007, str. 60):

- težko je razložiti zmanjšanje povpraševanja,
- cene konkurenčnih proizvodov so nerazumljivo nizke,
- proizvodi, ki jih je težko ustvariti, so izjemoma dobičkonosni, medtem, ko so proizvodi, ki jih brez problema ustvarijo prinašajo nizke dobičke,
- kupci se ne pritožujejo nad povečanjem cen,
- stroški se ne spreminjajo zaradi sprememb v računovodskem poročanju,
- vodje proizvodnih oddelkov želijo opustiti ustvarjanje dobičkonosnih proizvodov,
- težko je razložiti dobičkonosnost posameznih proizvodov.

Metodo je lahko uporabljena za več različnih namenov. Pomembno je, da se izbere namene njene uporabe in se tako na podlagi njenega namena oblikuje primeren model. Turney (1996, str. 227-228) našteva primere, kdaj naj bi se metoda uporabljala in sicer ko:

- so proizvodnji stroški previsoki v primerjavi z tekmeci,
- neproizvodni stroški so previsoki,
- so proizvodi kompleksni in raznoliki,
- se je tržni delež zmanjšal na različnih trgih,
- ni povsem jasno, katere vrste strank ustrezajo vašemu poslu,
- tržni delež in dobičkonosnost morata biti izboljšana na enem izmed ključnih trgov,
- ni popolnoma jasno katere dobavitelje uporabljati.

2.1.3 Prednosti ter razlogi za uvedbo metode

Metoda ABC ima kar nekaj prednosti med katerimi so najpomembnejše:

- podaja informacije o bolj točnih stroških proizvodov, storitev, strank ter distribucijskih kanalov,
- omogoča boljše razumevanje režijskih stroškov,
- gre za dokaj razumljivo metodo,
- uporablja stroške na enoto proizvoda,
- metoda se dobro poveže z programi za izboljševanje,
- podpira delovanje managementa,
- pospešuje benchmarking,

- z njegovo pomočjo lažje prepoznamo najbolj in najmanj dobičkonosne stranke, proizvode in kanale,
- dokaj natančno napove stroške in dobiček povezan z spremembo obsega proizvodnje, organizacijsko strukturo,
- poveča pogajalsko moč z kupci,
- doseže boljše pozicioniranje proizvodov,
- omogoča lažje iskanje nepotrebnih stroškov (Accounting For Management, Advantages, Disadvantages, Limitations of Activity Based Costing (ABC) System, 2010; Activity based costing, 2010).

Hočevar (2002, str. 87) je mnenja, da metoda ABC omogoča pravilnejše stroškovne cene proizvodov, kar omogoča dvig dobičkonosnosti proizvodov. Takšno odločanje poslovodje imenujejo poslovođenje na podlagi sestavin dejavnosti. Odločanje zajema odločitve o:

- prodajnih cenah proizvodov,
- nadomeščanju proizvodov,
- preoblikovanju proizvodov,
- izboljševanju procesov in poslovnih strategij,
- tehnoloških naložbah,
- opuščanju proizvodov.

Džajićeva (1999, str. 52) je mnenja, da so glavni razlogi za uvedbo te metode potrebe po boljši kontroli posrednih proizvodjalnih stroškov, potrebe po kakovostnejših podatkih za potrebe kalkulacije lastne cene, prav tako pa tudi izguba tržnega deleža, pritiski tekmecev in uvedba ureditve kontrole proizvodjanja na podlagi zalog.

2.1.4 Pomanjkljivosti in razlogi proti uvedbi metode

Glavne omejitve oziroma slabosti, ki jih navaja Hočevar (2002, str. 88-89) so:

1. Dvomljiva novost,

2. Težave pri uvajanju v praksi,

- uvajanje metode povzroča veliko stroškov, saj morajo podjetja najeti svetovalce,
- pridobiti je potrebno ustrezne podatke,
- zapletena metoda,
- dejavnosti niso omejene na posamezne oddelke in področja odgovornosti podjetja,
- druge spremembe imajo prednost,
- zahteva veliko časa računovodij ter vseh delavcev in nova znanja.

3. Subjektivnost,

Stroški, ki so povezani z dejavnostmi so ugotovljeni na podlagi dogovorov z poslovodji in z delavci, prav tako pa je izbira osnov za izračun ključev po metodi ABC stvar subjektivne presoje.

4. Dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov,

5. Zmanjševanje odgovornosti za stroške,

6. Primernost za večja podjetja

Metoda je koristna predvsem za podjetja, ki imajo različne vrste proizvodnje in proizvajajo številne različice proizvodov, ter za podjetja, ki delujejo v sodobnih proizvodnih okoliščinah.

Poleg zgoraj naštetih pomanjkljivosti obstaja tudi veliko razlogov proti uvedbi te metode. V preteklosti je uvajanju te metode najbolj nasprotovalo poslovodstvo podjetij in računovodje.

Razlogi za zavračanje tega pristopa so:

- strah pred spremembo obstoječe strukture pooblastil,
- strah pred odkrivanjem neučinkovitosti obstoječe prakse zaradi uporabe tradicionalnih, rešitev pri obračunavanju stroškov,
- strah zaposlenih, da bodo izgubili delovna mesta,
- navajanje na novo ureditev,
- stališča, ki menijo da je metoda le »modna muha«, ki bo izginila,
- strah pred uporabo razpoložljivih informacij,
- strah pred spremembo temeljnih pravil o ugotavljanju dobička,
- uvajanje novosti vodi do sprememb obnašanja (Džajić, 1999, str. 52-53).

2.2 METODA CILJNIH STROŠKOV

Metoda ciljnih stroškov (angl. *Target costing*; japonsko *genku kikaku*), je metoda, ki je nastala na Japonskem v proizvodnji industriji v začetku šestdesetih letih prejšnjega stoletja, a je ostala skrivnost kar nekaj let. Šele okoli leta 1980 je bila prepoznana kot glavni faktor v Japonskih podjetjih, od koder se je kasneje razširila tudi v podjetja na zahodu. Mnoga predvsem večja podjetja v Severni Ameriki in Evropi so poizkušala posvojiti metodo ciljnih stroškov za povečanje svoje konkurenčnosti (Japanese target costing: A historical Perspective, 2010).

Danes ji namenjajo veliko pozornost prav v ZDA in Evropi. Podjetjem jo vsiljujejo predvsem zunanji dejavniki, ko se vpeljujejo novi proizvodi. Metodo ciljnih stroškov zato največ uporabljajo v zelo razvitih industrijskih podjetjih, predvsem v avtomobilskih industrijah (Kavčič et al., 2007, str. 87).

Koncept ciljnih stroškov je močno povezan s konceptom življenjskega cikla proizvoda in stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Ugotovljeni ciljni stroški so izhodišče za odpravljanje aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti proizvoda z vidika kupca oziroma k nemotenemu delovanju podjetja (Turin, 2004, str. 42-46).

Ciljni stroški so stroški, ki so lahko doseženi med planiranjem, oblikovanjem in pripravo v fazi proizvodnje novega proizvoda in so zaradi tega pod vplivom diskusij o lastnostih proizvoda in njenih posebnostih (Yoshikawa, Innes, Mithell & Tanaka, 1993, str. 38).

Ciljni stroški so največji dovoljeni stroški v življenjskem obdobju proizvoda. Ponavadi so opredeljeni za vsako fazo življenjskega cikla posebej (Kavčič et al., 2007, str. 88).

Poznamo več vrst ciljnih stroškov in sicer:

- ciljni stroški za planiranje in razvojno stopnjo proizvoda,
- ciljni stroški za stroške pri proizvodnji proizvodov,
- ciljni stroški za distribucijo,
- ciljni stroški za stroške z strankami (Yoshikawa et al., 1993, str. 41).

2.2.1 Metode ciljnih stroškov

Za določitev ciljnih stroškov poznamo tri metode (Kavčič et al., 2007; Turin, 2004; Yoshikawa et al., 1993):

- metoda odštevanja

Ta metoda temelji na ceni konkurenčnega proizvoda. Deluje vzvratno iz tržne cene namreč izpeljemo ciljne stroške, in sicer tako, da od tržne cene odštejemo želeni poslovni izid.

<i>PRIHODKI- POSLOVNI IZID=STROŠKI</i>

Poslovni izid je lahko čisti dobiček, dobiček, kosmati dobiček ali prispevek za kritje. Odvisno od opredelitve dobička so tudi ciljni stroški različni. V teoriji se največkrat za poslovni izid uporablja dobiček.

Ciljni stroški ponavadi predstavljajo zelo ostre stroške, celo take, ki so za podjetje z obstoječo tehnologijo nedosegljivi. Kljub temu je ta metoda najbolj uporabljena v praksi.

- metoda prištevanja

Ta metoda temelji na obstoječi tehnologiji in preteklih podatkih o dogajanju v podjetju. Ciljni stroški so pri tej metodi lažje dosegljivi, kot pri metodi odštevanja, ker temeljijo na obstoju nečesa, kar se je že dogajalo v podjetju, vendar pa zanemarjajo trenutno dogajanje na trgu. Poznamo tri možnosti prištevanja:

- na podobnem proizvodu (izhaja iz dejstva, da je mogoče ciljni strošek doseči s ponavljanjem ali izboljševanjem prejšnje izpeljave proizvoda),
- na lastnostih oblikah (uporablja statistične metode s podatki iz prejšnjih obračunskih obdobj),
- na novih zamislih (uporabljena je, ko oblikovanje in proizvodnja proizvoda temeljita na novi ideji, ki v podjetju še ni bila uporabljena).

- integrirana metoda

Metoda je kombinacija zgornjih dveh. Zanj je značilen vpliv vrhovnega posloводства podjetja na opredelitev ciljnih stroškov. V praksi s to metodo rešijo mnogo problemov.

2.2.2 Prednosti

Metoda ciljnih stroškov ima naslednje prednosti:

- predstavlja optimalno ponudbo vrednosti proizvodov za končne kupce,
- zmanjšuje zapletenost proizvodnje linije,
- izbira primerne proizvode in tehnološke procese,
- zmanjšuje možnost za prekoračitve stroškov,
- omogoča boljšo organizacijo z strankami,
- zmanjšuje-ruši ovire med oddelki v podjetju,
- omogoča večjo zavest zaposlenih in več pooblastil,
- pospešuje odnose z dobavitelji,
- zmanjšuje vrednost aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti,
- spodbuja k izbiri stroškovno cenejših aktivnostih, ki imajo večjo dodano vrednost,
- zmanjšuje tržni čas,
- omogoča določanje proizvodov in storite, ki jih kupec želi in bo kupil po planirani ceni,
- omogoča doseganje ciljnega tržnega deleža,
- izboljšuje zanesljivost prihodkov in dobička,
- omogoča hitrejši in bolj osredotočen razvoj novega proizvoda ali storitve,
- povečuje konkurenčno moč,
- osredotoča se na stalne izboljšave (Lowering design churn late in the innovation process, 2010; Razvoj koncepta ciljnih stroškov, 2010; Target Costing Approach to Pricing, 2010).

2.2.3 Slabosti

Kljub zgoraj naštetim prednostim pa ima metoda ciljnih stroškov tudi nekatere pomanjkljivosti. Najpomembnejše izmed njih so:

- uspešna izvedba in uporaba metode zahteva detajlni razvoj podatkov o stroških,
- njena izvedba zahteva pripravljenost celotnega podjetja,
- zahteva veliko dogovorov in srečanj za usklajevanje,
- mnogi zmanjšajo kakovost proizvodov z uporabo poceni sestavnih delov, ki niso primerne kakovosti (Target Costing Approach to Pricing, 2010).

2.3 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV

Uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *Balanced scorecard* - BSC) je bil razvit v Združenih državah Amerike leta 1990. Sistem sta kot prva razvila David Norton (takratni generalni direktor Nolan Norton Institute) in Robert Kaplan, kot nov model merjenja uspešnosti podjetja. Razvoj sistema in celotni projekt je podprlo veliko število managerjev iz dvanajstih severnoameriških podjetij. Sistem se je iz ZDA hitro razširil po vsem svetu.

Njegov glavni cilj je postavitve konkurenčne strategije, imeti zaposlene, ki strategijo razumejo in jim je jasna njihova vloga pri uresničevanju le te, ter alokacija virov na tiste aktivnosti, ki vodijo k uresničevanju ciljev (Kaplan & Norton, 2000, str. 3-8).

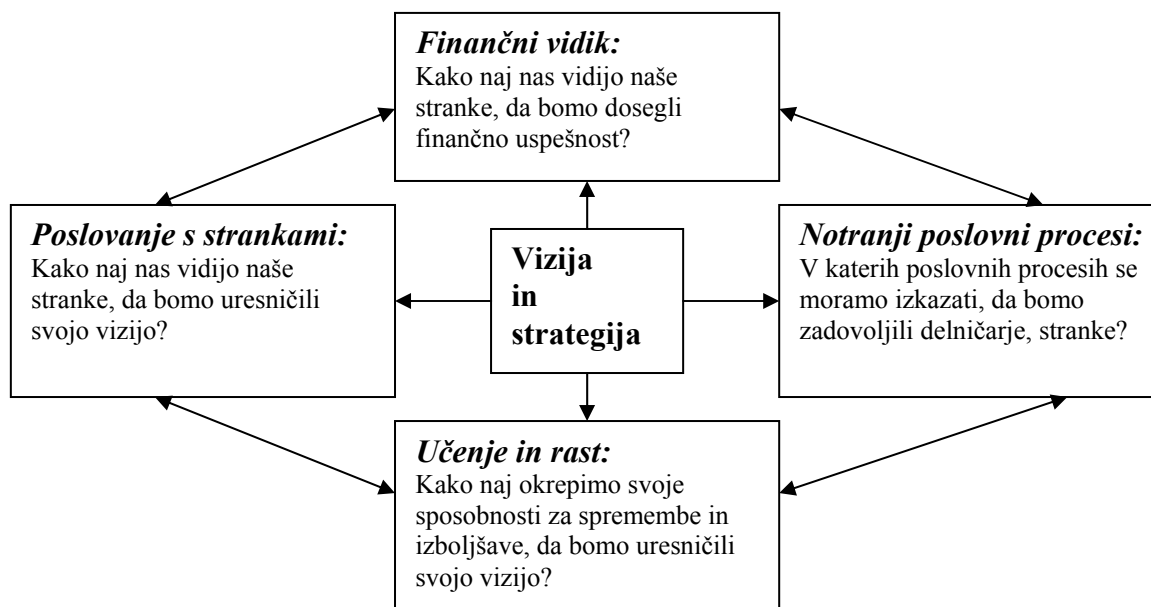
Uravnoteženi sistem kazalnikov v osnovi dopolnjuje finančne kazalnike pretekle uspešnosti s kazalniki gonil prihodnje uspešnosti. Vključuje najpomembnejše dejavnosti za ustvarjanje vrednosti, h kateri prispevajo usposobljeni ter motivirani udeleženci v organizaciji.

2.3.1 Vidiki metode BSC

Uspešnost poslovanja organizacije v modelu uravnoteženega kazalnika merimo z štirimi vidiki (Kaplan et al., 2000, str. 20-21):

- **finančni vidik**
- **vidik poslovanja z strankami**
- **vidik notranjih poslovnih procesov**
- **vidik učenja in rasti.**

Slika 1: Vidiki uravnoteženega sistema kazalnikov



Vir: Kaplan et al., Uravnoteženi sistem kazalnikov, 2000, str. 21.

Finančni vidik

Uravnoteženi sistemi kazalnikov poslovne enote spodbujajo k povezovanju njihovih finančnih ciljev s strategijo podjetja. Finančni cilji predstavljajo usmeritev ciljev in kazalnikov vseh drugih vidikov sistema (Kaplan et al., 2000, str. 57).

Finančni kazalniki kažejo, ali strategija podjetja ter izbrani nefinančni kazalniki prispevajo k boljšemu finančnemu stanju podjetja. Najpomembnejši kazalniki so: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala, dobičkonosnost prihodkov, ekonomska dodana vrednost, rast prodaje ter ustvarjanje denarnih pritokov (Čadež & Hočevar, 2008, str. 269).

Finančni cilji in kazalniki morajo igrati dvojno vlogo:

- določajo finančno uspešnost
- nastopajo v vlogi finančnih ciljev

Finančni cilji se močno razlikujejo na vsaki stopnji življenjskega cikla poslovne enote in sicer na rast, zrelost in upadanju. Na stopnji rasti imajo izdelki ali storitve veliko potencialno rast. Podjetja morajo precejšna sredstva vložiti v razvoj in krepitev novih proizvodov. Podjetja lahko na stopnji rasti dejansko poslujejo z negativnim denarnim tokom in z nizko tekočo donosnostjo kapitala. Stopnja zrelosti je z strani poslovne enote še vedno privlačna za vlaganje in investiranje, vendar mora dosežati visoko donosnost vloženega kapitala. Od poslovnih enot se pričakuje, da bodo obdržala svoj tržni delež in ga povečala. Na stopnji upadanja poslovne enote ne upravičujejo več večjih vlaganj, le vlaganja za vzdrževanje opreme in zmogljivosti.

Oblikovanje uravnoteženih sistemov kazalnikov se mora izvajati med generalnim direktorjem poslovne enote in finančnim direktorjem poslovne enote (Kaplan et al., 2000, str. 58-60).

Vidik poslovanja z strankami

Vidik poslovanja s strankami omogoča poslovojem, da določijo cilje in merila za doseganje uspešnosti poslovanja s posameznimi segmenti kupcev in na posameznih trgih (Čadež et al., 2008, str. 269).

Podjetje mora pri tem vidiku najprej opredeliti tržne segmente. Po njeni opredelitvi se lahko posveti ciljem in kazalnikom uspešnosti poslovanja na svojih ciljnih segmentih. Podjetja navadno izberejo dva tipa kazalnikov. Prvi tip so splošni kazalniki imenovani osnovna skupina kazalnikov, drugi tip pa so gibalna uspešnosti, po katerih se podjetja ločijo od tekmecev. Le ta zajemajo ponudbo, ki jo bo podjetje poizkušalo posredovati svojim ciljnim segmentom strank in trgu.

Osnovna skupina kazalnikov vključuje (Kaplan et al., 2000, str. 76-77):

- tržni delež,
- ohranjanje strank,
- pridobivanje novih strank,
- zadovoljstvo strank in
- dobičkonosnost strank.

Vidik notranjih poslovnih procesov

Vidik notranjih poslovnih procesov vključuje procese, ki so ključni za izpolnjevanje ciljev poslovanja z strankami in delničarji. Od tradicionalnih merjenj uspešnosti se razlikujejo po procesu določanja ciljev in kazalnikov uspešnosti vidika notranjih poslovnih procesov (Kaplan et al., 2000, str. 101).

Notranji poslovni procesi so vsi procesi, ki potekajo v sklopu podjetja in so namenjeni ustvarjanju vrednosti za podjetje (Čadež et al., 2008, str. 270).

Procesi poslovnim enotam omogočajo (Kaplan et al., 2000, str. 38):

- zagotavljanje ponudb, ki bodo pritegnile in obdržale stranke na ciljnih tržnih segmentih,
- izpolnitev pričakovanih delničarjev glede določenih finančnih donosov.

Vsako podjetje ima lasten niz procesov, ki ustvarjajo vrednosti in dosegajo finančne rezultate. Model verige vrednosti vsebuje tri glavne poslovne procese (Kaplan et al., 2000, str. 105):

- proces inovacij,
- operativni proces in
- proces po-prodajnih storitev.

V procesu inovacij podjetje raziskuje potencialne potrebe strank in oblikuje proizvode za zadovoljevanje teh potreb. V operativnem procesu proizvajajo izdelke in storitve ter jih dostavljajo strankam. Proces po-prodajnih storitev pa zajema storitve za stranke po opravljeni prodaji oziroma dobavi (Čadež et al., 2008; Kaplan et al., 2000).

Vidik učenja in rasti

Vidik učenja in rasti je zadnji vidik poslovanja v modelu BSC. Njegovi cilji zagotavljajo podjetju infrastrukturo za doseganje ambicioznih ciljev.

Glavne kategorije vidika učenja in rasti so (Kaplan et al., 2000, str. 135-136):

- sposobnost zaposlenih,
- zmogljivost informacijskih sistemov,
- motivacija, avtonomnost in usklajenost.

V večini organizacij imajo za merjenje uspešnosti zaposlenih tri osnovne kazalnike: zadovoljstvo zaposlenih, ohranjanje zaposlenih v organizaciji in produktivnost zaposlenih (Kaplan et al., 2000, str. 138).

2.3.2 Prednosti

Čadež in Hočevar (2008, str. 271-272) sta mnenja, da se uravnoteženi sistem kazalnikov uporablja v katerikoli gospodarski panogi, vendar pa različna konkurenčna okolja zahtevajo različne spletke kazalnikov.

Čadež in Hočevar (2008, str. 271-272) vidita prednosti metode v:

- **povezanosti**; podjetja povezujejo področja konkurenčnega poslovanja. Ker so managerji prisiljeni obravnavati vse pomembne kazalnike hkrati, lahko preprečijo dosego izboljšav na enem področju na račun drugih področij.
- **nefinančnih kazalnikov**; sistem odpravlja propad med kratkoročnim merjenjem uspešnosti in merjenjem dolgoročne uspešnosti poslovanja.
- **neuresničevanju strategije**; bistvo sistema je strategija, in ne nadzor. Sistem vključuje zaposlene v izbiro takšnih dejanj, ki bodo vodile do izbere skupnega cilja.
- **uporabnosti**, uporabniki teh informacij so notranji in zunanji.

Poleg zgoraj naštetih prednostih BSC (Fejt, 2005, str. 27):

- predstavlja managerski sistem upravljanja in nadzorovanja poslovanja, ki zagotavlja uresničitev zastavljene strategije ter usmerja energijo, sposobnosti in znanje ljudi v podjetju k doseganju dolgoročnih ciljev,
- povečuje pomembnost nefinančnih kazalnikov,
- usmerja pozornost managerjev h strateško pomembnim temam,
- zagotavlja jasno oblikovanje strategije,
- zagotavlja jasno komunikacijo strategije v podjetju,
- zagotavlja okvir za strateško načrtovanje,
- je dobra podlaga za izpopolnjen sistem nagrajevanja.

2.3.3 Slabosti oziroma omejitve

Metoda ima kot smo videli veliko prednost kljub temu pa ima tudi nekaj omejitev. Čadež in Hočevar (2008, str. 273) navajata tri najpomembnejše in sicer:

- **novost**; potrebna je dopolnitev obstoječega mirjenja uspešnosti poslovanja.
- **nepopolnost**; sistem namreč zajema veliko število vidikov poslovanja, vendar le ti niso popolni. Vsak vidik odnosa z dobavitelji namreč potrebuje podrobnejše določanje ciljev nabavne funkcije in spremljanje njene uspešnosti.
- **obsežnost**; sistem vsebuje veliko kazalnikov in informacij, kar lahko povzroči težave pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja podjetja kot celote ali pa povzroči težave pri primerjanju poslovanja podjetja z drugimi podjetji.

Poleg zgoraj naštetih omejite obstajajo tudi nekatere slabosti in sicer (Janež, 2010, str. 48):

- pozornost managerjev je usmerjena na vrednosti, drugi faktorji so mnogokrat prezrti,
- pojavljajo se problemi z različnimi merjenji uspešnosti,

- sistem ne zagotavlja reševanja konfliktov,
- nastal je v tehnično zelo razvitih industrijah, zato zahteva modernizirano računalniško podporo,
- avtorja ne podata konkretnih predlogov za doseg medsebojnega delovanja in usklajevanja vidikov ter njihovih ciljev in medsebojnih vrednosti,
- ne primerja izidov z neposredno konkurenco v okolju,
- spremljanje in preučevanje izzivov zahteva uporabo še drugih načinov strateškega računovodstva,
- ne nudi jasnih odločitvenih o tem, katera sredstva so optimalna za doseg nekega določenega cilja.

2.4 METODA RAVNO OB PRAVEM ČASU

Koncept ravno ob pravem času (angl. *Just in time* - JIT) je proizvodnja psihologija, ki izloča oziroma zmanjšuje čas, delo in skladiščenje. Osnovna značilnost koncepta je v tem, da podjetje proizvaja le proizvode določene kakovosti, ki so v določenem času iskani. Podjetje proizvaja le na podlagi kupčevih naročil oziroma njihovega povpraševanja.

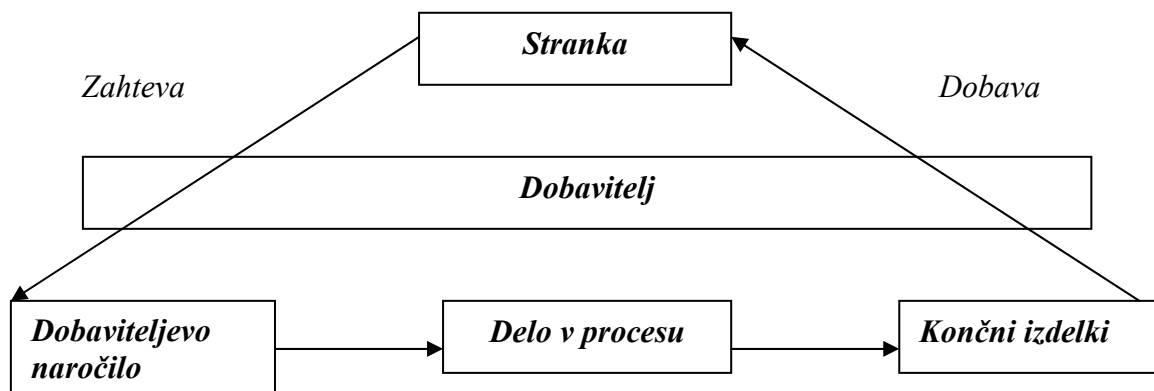
Metoda je bila prvič uporabljena v dvajsetih letih prejšnjega stoletja in sicer kot prvo jo je uporabilo podjetje Ford Motor Company. Tehnologijo je pozneje in sicer leta 1954 prevzelo in objavilo japonsko podjetje Toyota Motor Corporation (*Just in time concept*, 2010).

Razvoj koncepta se je pričel na japonskem, kjer je v 70-ih in 80-ih letih prejšnjega stoletja doživel izreden razmah, v osemdesetih letih pa so z uvajanjem načel JIT pričela tudi številna zahodna podjetja (Rusjan, 1997, str. 143).

Pojem pomeni proizvodnjo brez zalog. Sistem pomeni, da prispe material v podjetje ravno takrat, ko ga potrebujejo v proizvodnem procesu. Vsaka proizvodnja enota v podjetju proizvede le toliko proizvodov kot jih rabi naslednja enota. Tak način proizvodnje zahteva visoko stopnjo amortizacije in računalniško vodenje (Turin, 2004, str. 109).

Uporaba metode JIT omogoča managerjem, da imajo v podjetju minimalne zaloge, ki jih potrebujejo v proizvodnji do prihoda nove pošiljke. Metoda v osnovi torej zmanjša zaloge do zanesljive ravni in povzroči manjša ter pogostejša naročila. Manjše zaloge zahtevajo manjša skladišča, kar posledično povzroči manjše stroške skladiščenja (Rayburn, 1996, str. 481).

Slika 2: Metoda JIT



Vir: Yoshikawa et al., *Contemporary Cost Management*, 1993, str. 147.

Osnovno značilnost metode JIT prikazuje zgornja slika. Ta nam pokaže, da stranke dajejo pobudo za izvajanje aktivnosti v podjetju. Nakup surovin mora biti organiziran, tako da je ustrezen material dostopen v oddelku proizvodnje ravno ob pravem času. Da je material ob pravem času na pravem mestu pa je potrebna dobra zveza (komunikacija) z dobavitelji ter njihova zanesljivost pri dobavi (Yoshikawa et al., 1993, str. 146-147).

2.4.1 Elementi metode ravno ob pravem času

Uvedba metode JIT je prilagojena vsakemu podjetju in proizvodni posebej. Kljub temu pa je potrebno za njeno implementacijo upoštevati osnovne elemente, ki so (Grabnar, 2009, str. 6):

- znanje in prilagodljivi viri,
- sistem vlečenja materiala skozi proizvodnjo,
- kanban sistem kontrole pretoka materiala,
- celično organiziran raspored opreme,
- majhne serije proizvodov,
- hitra menjava orodij,
- kakovost,
- odnos med dobavitelji in kupci,
- kapital,
- fleksibilnost in drugo.

2.4.2 Prednosti

Metoda ravno ob pravem času prinaša za podjetje veliko prednosti in sicer:

- omogoča lažje spremljanje stroškov,
- povečuje natančnost kalkulacij,

- zmanjšuje potrebo po razporejanju stroškov v storitvenih stroškovnih mestih,
- zmanjšuje pomen stroškov neposrednega materiala,
- zmanjšuje potrebo po zajemanju stroškov na podlagi delovnih nalogov,
- zmanjšuje potrebo po zajemanju stroškov na podlagi sistema procesa proizvodnje,
- omogoča poenostavljeno spremljanje stroškov,
- poveča proizvodnost, kakovost proizvodov in poslovno prožnost,
- omogoča izločitev dejavnosti, ki ne pripomorejo k vrednosti proizvoda,
- zmanjšuje skladiščenje,
- izboljšuje pretok blaga v in iz skladišča,
- zaposleni, ki imajo več veščin so pri tem sistemu bolj uspešni,
- omogoča boljše odnosi z dobavitelji,
- zmanjšuje stroške skladiščenja,
- zmanjšuje nepotrebno delo v procesu,
- povzroča pogostejša, a manjša naročila,
- omogoča manjšo možnost poškodovanja blaga,
- zmanjšuje možnost, da bi blago postalo zastarelo,
- zmanjšuje možnost izgub (ko padajo cene dobaviteljev) (Just in time concept, 2010; Rayburn, 1996; Turin, 2004; Yoshikawa et al., 1993).

2.4.3 Slabosti

Metoda ravno ob pravem času poleg prednosti prinaša za podjetje tudi nekatere slabosti. Mer njimi so najbolj prepoznavne (Turin, 2004, str. 109):

- prevelika homogenost proizvodov,
- povečan cestni promet,
- sistem ne zagotavlja znižanja stroškov pri vseh udeležencih pač pa povzroči spremembo lastništva med njimi.

Poleg naštetih slabosti Waters (v Grabnar, 2009, str. 22) navaja probleme, ki se kažejo v (Grabnar, 2009, str. 22):

- visokem tveganje ob vzpostavitvi sistema,
- visokih začetnih investicijskih stroških,
- veliki količniki časa, ki ga zahteva uvajanje novega sistema,
- težkem prilagajanju dobaviteljev na koncept JIT,
- problemih zaradi slabe kakovosti vhodnih surovin,
- problemih zaradi zakasnelih pošiljk,
- zahtevah po konstantni proizvodnji,
- problemih, ki nastanejo ob slabi interni komunikaciji ter majhnemu zaupanju med sodelavci,
- veliki medsebojni odvisnosti kupca in dobavitelja,
- nevarnosti zaradi enega samega vira dobave.

2.5 METODA CELOVITO OBVLADOVANJE KAKOVOSTI

Pomen metode celovito obvladovanje kakovosti (angl. *Total Quality Management* – TQM) je začel naraščati v drugi polovici osemdesetih let prejšnjega stoletja, čeprav so se osnovni elementi metode razvili že mnogo prej (Pejovnik, 2001, str. 4).

Prve korenine razvoja metode sežejo v 20 leta prejšnjega stoletja. Ta koncept je bil kasneje razvit na Japonskem v 40 letih prejšnjega stoletja preko Američanov (dr. Edvard Deming, dr. Joseph Juran, Philip Crosby in Armand Feigenbaum) (History of Quality, 2010).

Celotno obvladovanje kakovosti je vsestransko orodje za izboljšanje konkurenčnosti, uspešnosti in fleksibilnosti skozi planiranje, organiziranje in razumevanje vsake aktivnosti posebej. Za resnično učinkovito organizacijo mora vsak del organizacije delovati skupaj preko istih ciljev. Pomembno je, da organizacija ugotovi pomen posamezne osebe in aktivnosti. Model zagotavlja, da management prevzame celotno strategijo kakovosti in se osredotoči na preprečitev in ne na odkrivanje problemov (Oakland, 1995, str. 31).

TQM je strukturni sistem za zadovoljevanje potreb kupcev glede kakovosti proizvodov, ki se uresničujejo z integracijo s poslovnim okoljem, nenehnimi izboljšavami, premagovanjem težav pri sprejemanju organizacijske strukture ter razvojem in prenovi izdelavnih ciklusov.

Koncept celovitega obvladovanja kakovosti temelji na zagotavljanju kakovosti proizvodov v vseh fazah življenjskega ciklusa in na vseh področjih v podjetju (Turin, 2004, str. 113).

Metode in tehnologije, ki so uporabne v modelu celovitega obvladovanja kakovosti, so lahko uporabljene v vseh organizacijah. So enakovredno uporabne v proizvodnji, javnih storitvah, zdravstvu in šolstvu (Oakland, 1995, str. 18-31).

2.5.1 Temeljna načela TQM

Temeljna načela TQM se skrivajo v sočasnosti upoštevanja ljudi, procesov in rezultatov. V teoriji poznamo tri temeljna področja, s katerimi se TQM ukvarja:

- osredotočanje na stranke,
- stalno izboljševanje procesov,
- celovito sodelovanje zaposlenih v timu.

Osredotočanje na stranke

Cilj vsakega gospodarskega subjekta je ponuditi stranki izdelek ali storitev, ki bo čim bolj zadovoljeval odjemalčeve potrebe. Prav zaradi tega je potrebno preučiti posamezne ciljne trge in za vsakega porabiti poseben način pristopa in prodaje. TQM tu ne poudarja samo

končnega kupca, ampak dejstvo, da ima vsak zaposleni svojega notranjega kupca. Zato je vsak zaposleni notranji dobavitelj in kupec storitev ter proizvodov.

Stalno izboljševanje procesov

Izboljševanje kakovosti in kupčevega zadovoljstva dosegamo z izboljševanjem procesov. Management procesa, TQM, ima določeno zaporedje. Prvi je plan izvedbe za doseganje ciljev, ki obvezno upošteva ljudi. Sami izvedbi sledi stopnja nadziranja skladnosti rezultatov s planom izvedbe. Na podlagi informacij nadzora lahko analiziramo, zakaj je prišlo do odstopanj od planov izvedbe in zakaj plan izvedbe ni bil primeren.

Sodelovanje zaposlenih v timu

Tim je skupina ljudi z jasno določenim in skupnim ciljem. Pravilna mešanica znanj in osebnostnih lastnosti tima pripomore k uspešnosti tima. Vsak tim je uspešen toliko, kolikor so uspešni njegovi člani. Vodja tima mora odigrati povezovalno vlogo (Andolšek, 2003, str. 131-135).

2.5.2 Prednosti

Metoda celovitega obvladovanja kakovosti prinaša za podjetje določene prednosti. Metoda predvsem (Holjevec, 1997, str. 51):

- omogoča večjo kvaliteto proizvodov in storitev,
- omogoča povečanje zadovoljstva kupcev,
- poveča konkurenčno sposobnost podjetja,
- zmanjša stroške poslovanja,
- omogoča večjo dobičkonosnost poslovanja,
- poveča zadovoljstvo zaposlenih,
- poveča ugled podjetja,
- izboljša kvaliteto upravljanja.

2.5.3 Slabosti

Kljub zgoraj naštetim prednostim pa metoda celovitega obvladovanja kakovosti prinaša tudi nekatere slabosti in sicer (Total Quality Management (TQM) System, 2010):

- visoke začetne stroške, ki predstavljajo izobraževanje zaposlenih in prekinitev trenutne proizvodnje medtem, ko se uvaja nova metoda,
- se koristi metode lahko pokažejo šele v nekaj letih,
- se delavci lahko upirajo spremembam, ki jih prinaša nova metoda, ker se počutijo manj varne na delovnem mestu.

2.6 METODA EKONOMSKE DODANE VREDNOST

Metoda ekonomske dodane vrednosti (angl. *Economic Value Added* - EVA) je analitično orodje, ki so ga razvili svetovalci newyorške svetovalske skupine Joel Stern in G. Bennett Stewart III leta 1982. EVA je bila registrirana kot zaščitni znak podjetja Stern Stewart & Co. Metoda je bila zelo hitro sprejeta v podjetniški svet. Uporabljati so jo začela velika podjetja kot na primer: Coca Cola, Diageo, Lilly, Guidant in SPX (Grant, 2003, str. 1-2).

EVA je merilo dejanske ekonomske uspešnosti podjetja in strategija ustvarjanja premoženja za lastnike podjetja. Če je koncept EVA pravilno vpeljan v podjetje, usklajuje interese managerjev in lastnikov. Ekonomska dodana vrednost je kazalnik uspešnosti poslovanja podjetja, ki dopolnjuje tradicionalne kazalnike. Vključuje pričakovani donos lastnikov obveznic ter kapitala in tako pri merjenju uspešnosti poslovanja upošteva vse vzvode poslovnih aktivnosti (EVA kot izziv, 2010).

Ekonomska dodana vrednost je vrednost neto dobička podjetja, zmanjšana za primerno vrednost vseh oportunitetnih stroškov celotnega kapitala investiranega v podjetje (EVA kot izziv, 2010).

2.6.1 Različici metode EVA

Poznamo dve različici ekonomske dodane vrednosti. Najpogosteje se ekonomska dodana vrednost opredeli kot razlika med čistim dobičkom iz poslovanja po prilagojenih davkih ter stroški investicijskega kapitala, ki je potreben za doseg tega dobička (Kosi, 2004, str. 31):

$$EVA = NOPAT - (WACC * IC)$$

Pri čemer je:

- **NAPAT** računovodsko prilagojeni dobiček iz poslovanja po prilagojenih davkih – od dobička iz poslovanja je odštet davek na dobiček,
- **WACC** cena investicijskega kapitala, ki je izračunana kot tehtano povprečje stroškov kapitala,
- **IC** obseg poslovno investicijskega kapitala, tako lastniškega kot dolžniškega.

Druga različica definira ekonomsko dodano vrednost kot razliko med doseženo in zahtevano stopnjo donosnosti, to je donosnostjo poslovno investicijskega kapitala ter tehtanim povprečjem stroškov kapitala, ki je pomnožena z obsegom poslovno investicijskega kapitala (Kosi, 2004, str. 31-32):

$$EVA = (ROIC - WACC) * IC$$

Pri čemer je:

- **ROIC** dosežena donosnost kapitala, uporabljenega v poslovnem procesu in predstavlja razmerje med NOPAC in IC,
- **WACC** tehtano povprečje stroškov kapitala,
- **IC** obseg poslovno investicijskega kapitala.

2.6.2 Prednosti

Glavne prednosti, ki jih navaja Hočevar (2002, str. 91) so:

- metoda pripelje do boljših investicijskih odločitev,
- upošteva tveganost naložb. Metoda omogoča upoštevanje različnih stroškov kapitala zaradi tveganja,
- omogoča primerjalno presojanje. Metoda se pogosto uporablja za primerjanje uspešnosti podjetja z drugim podjetjem. To primerjanje zavzema primerjanje med oddelki znotraj podjetja, primerjanje z konkurenco, primerjanje z najuspešnejšimi podjetji ter primerjanje dejavnosti,
- omogoča načrtovanje. Metoda se pogosto uporablja za načrtovanje ciljev podjetja in oddelkov ter tudi za načrtovanje razporejanja sredstev med oddelki, kar pripomore k izboljšanju upravljanja s sredstvi.

Poleg tega:

- zagotavlja metoda stimulacijo za pravilno alokacijo kapitala,
- ne vzpodbuja akcij, ki dajejo prednost kratkoročnim rezultatom na račun dolgoročne uspešnosti,
- kaže dobro teoretično koleracijo s tržnimi cenami delnic in tako predstavlja kazalnik za ceno delnic, na katerega lahko poslovodstvo vpliva,
- metoda se lahko uporablja kot merilo letne uspešnosti, ki se veže na nagrajevanje vodstvenih delavcev,
- njena uporaba zagotavlja, da se pri presojanju investicij upošteva interes delničarjev,
- upošteva celotne stroške kapitala,
- je koncept mogoče uporabiti na različnih organizacijskih ravneh znotraj podjetja,
- je intuitivno logičen in razumljiv koncept, ki je lahko primerna osnova za presojanje investicijskih odločitev (Lahovnik, 2003; Košir, 2010).

2.6.3 Slabosti

Med slabosti metode ekonomske dodane vrednosti spada:

- **historičnost**; zaradi računovodskih podatkov dobimo informacije o preteklih knjigovodskih vrednostih in ne o sedanjih tržnih vrednostih.
- **problem ene mere**; sliko o uspešnosti poslovanja težko dobimo na osnovi enega samega kazalnika, saj imamo opravka z zapletenimi poslovnimi sistemi, kjer na

uspešnost poslovanja vpliva mnogo dejavnikov, ki pa jih je težko strniti v en sam kazalnik.

- **kratkoročna orientiranost**; zaradi želje po takojšnjem uspehu se lahko zgodi, da poslovodstvo pozabi na dolgoročne interese in sprejme poslovne odločitve, ki na dolgi rok lahko vplivajo celo na negativno uspešnost poslovanja (Košir, 2010, str. 40).

Med negativne učinke uporabe EVA je potrebno opozoriti predvsem da:

- EVA poudarja predvsem vidik lastnikov oziroma finančni vidik. Nevarnost je pri tem, da se preveč poudari kratkoročni finančni vidik na škodo dolgoročnega uravnoveženega razvoja podjetja.
- pri izračunu EVA se upošteva oportunitetni strošek lastnih virov, ki je sestavljen iz donosa ne-tvegane naložbe in specifične premije za tveganje, za določeno podjetje. V nestabilnem finančnem okolju bi se lahko ob rasti obrestnih mer zahtevani donos nenormalno povečal, to pa kratkoročno vpliva na opuščanje investicijskih odločitev. Te pa bi morale biti dolgoročno usmerjene (Lahovnik, 2003, str. 46-47).

2.7 METODA ŽIVLJENJSKEGA CIKLA PROIZVODA

Metoda ABC ne reši vseh stroškov proizvoda, ki nastanejo v proizvodnji, saj ne upošteva življenjskega cikla proizvoda (Rayburn 1996, str. 138).

Vsak proizvod gre v svojem življenjskem ciklu skozi različne faze, ki se razlikujejo po stroških ter prihodkih od prodaje in tudi po doseženem dobičku (Tekavčič, 1997, str. 170).

Opisno je model življenjskega cikla proizvoda (angl. *Life-Cycle Costing*) znan že dolgo. Prvi je model življenjskega cikla proizvoda uporabil kot planski in vodstveni inštrument v funkciji prognoziranja Dean, leta 1950. Od takrat naprej se model množično uporablja v ameriški marketinški literaturi (Završnik, 1990, str. 9).

2.7.1 Faze življenjskega cikla proizvoda

Metoda življenjskega cikla proizvoda se nanaša na zbiranje stroškov za aktivnosti, ki se dogajajo skozi celoten cikel proizvoda. Rayburn (1996, str. 138-139) navaja štiri faze življenjskega cikla proizvoda:

- **predstavitev** (uvajanje) – majhna prodaja in visoki stroški predstavitve proizvoda. Podjetje je pogosto blizu monopola ter močno uporablja trženje za predstavitev proizvodov.
- **rast** – prodaja narašča, stroški na enoto se zmanjšujejo, dobiček narašča. Dobiček skozi fazo rasti doseže najvišjo stopnjo.
- **zrelost** – stroški naraščajo kot rezultat izboljševanja proizvoda, pojavljajo se večji trženjski izdatki ter drugi izdatki za ohranitev položaja na trgu. Dobiček začne upadati, kar povzroči šibkost podjetja.

- **upadanje** – pojavi se manjša prodaja, dobiček prične močno upadati, kar povzroči umik podjetja iz trga.

Tekavčič (1997, str. 170-171) pa navaja pet faz življenjskega cikla proizvoda in sicer razvoj, uvajanje, rast, zrelost in upadanje proizvoda.

Podjetje navadno presoja donosnost posameznega proizvoda v določenem obdobju tako, da izhaja iz podatkov od prihodkov od prodaje tega proizvoda in o stroških, povezanih s proizvodom, za obdobje na katerega se nanaša analiza. Takšno presojanje omogoča pravilne informacije o tem, v kateri fazi življenjskega cikla je proizvod in zato zagotavlja primerno izhodišče za odločanje o tem, kako naj bo proizvod zastopan v proizvodnem asortimentu podjetja, vendar pa zanemarija vpliv stroškov, ki nastanejo v razvojni fazi življenjskega cikla proizvoda. Osnovne značilnosti stroškov in prihodkov posamezne faze povzema naslednja tabela.

Tabela 1: Vpliv faze življenjskega cikla proizvoda na stroške, prihodke od prodaje in dobiček

Faze življenjskega cikla	Stroški	Prihodki od prodaje	Dobiček
Razvoj	Ni stroškov proizvodnje, stroški raziskav-razvoja so zelo visoki	Prihodkov od prodaje ni	Dobička ni, proizvodi povzročajo izgubo zaradi stroškov razvoja-raziskav
Uvajanje	Povprečni stroški proizvodnje so visoki, proizvod pa bremenijo tudi stroški oglaševanja	Prodajne količine so majhne, prodajna cena je odvisna od prodajne strategije	Običajno prihaja do izgub zaradi stroškov oglaševanja
Rast	Povprečni stroški se znižujejo kot posledica pridobljenih izkušenj in razporeditve stalnih stroškov na večje število proizvodov	Prodajne količine naraščajo, prodajne cene se prilagajajo tržnim razmeram	Dobiček je visok
Zrelost	Povprečni stroški proizvodnje so stabilni	Vrhunec prodaje; prodajna cena se nenadno zniža	Dobiček se zmanjšuje

se nadaljuje

nadaljevanje

<i>Faze življenjskega cikla</i>	<i>Stroški</i>	<i>Prihodki od prodaje</i>	<i>Dobiček</i>
<i>Upadanje</i>	Povprečni stroški proizvodnje se začnejo zviševati zaradi zmanjšane obsega proizvodnje	Prodajne količine upadajo, prodajna cena lahko naraste kot poizkus povečevanja dobička ali pada, da bi se lahko povečal obseg prodaje	Dobiček lahko preide v izgubo

Vir: Barfield, Raiborn, Dalton, 1991, str. 607; v Tekavčič, Obvladovanje stroškov, 1997, str. 171.

2.7.2 Prednosti

Preučevanje stroškov, ki obsega vse faze življenjskega cikla proizvoda daje pomembne informacije za oblikovanje cenovne strategije ter iskanje ravnovesja med kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji podjetja. Koncept teži k dolgoročno usmerjenemu spremljanju stroška okolja (Turin, 2004, str. 94-95).

Metoda prinaša nekatere prednosti in sicer:

- zmanjšuje tržni čas,
- izboljšuje kakovost izdelka,
- z njegovo pomočjo omogoča hitro prepoznavanje prodajnih priložnosti in dobičkov,
- predstavlja ogrodje za optimizacijo proizvodov,
- zmanjšuje administrative stroške
- povečuje prihodke od prodaje,
- zmanjšuje stroške na enoto proizvoda,
- zmanjšuje režijske stroške,
- je lahko močno orodje za uporabo strategij marketinga in vodilo za korporativno planiranje,
- povečuje proizvodnost,
- poveča tržni delež,
- uresničuje potencialnost zaposlencev,
- motivira delovno okolje,
- povečuje dobiček (Benefits of Product Lifecycle Management (PLM), 2010; Product lifecycle management, 2010; Turin, 2004).

2.7.3 Slabosti oziroma omejitve

Najhujša kritika metode življenjskega cikla proizvoda sta Dhalla in Yuspeh, (v Zavšnik, 1990, str. 28) saj trdita, da je koncept nepotreben in je prinesel več škode kot koristi.

Drugi avtorji, ki povzemajo njune kritike pravijo:

- dolžina različnih stopenj življenjskega cikla se spreminja od izdelka do izdelka. Nekateri izdelki se takoj po uvajanju premaknejo v zrelost in imajo kratko fazo rasti, drugi se hitro povzpnejo in hitro padejo. Nekateri izdelki pa celo doživijo »drugo življenje«,
- da večina drugih piscev predstavljata koncept življenjskega cikla v obliki idealizacije brez izkustvene podlage. Le ti ne ločijo med generičnimi izdelki, oblikami izdelka, različice izdelka in blagovnimi znamkami,
- koncept ni primeren za blagovne znamke, saj so mnoga podjetja v preteklost napravila napake, ko so nekaterim blagovnim znamkam zaradi trenutno slabe prodaje umaknila podporo in začela razvijati nove izdelke, ki pa zaradi preslabih analiz niso uspeli na trgu,
- težka je odločitev prehoda izdelka iz ene faze v drugo (Zavšnik, 1990, str. 28-29).

SKLEP

V diplomskem delu sem predstavila najpomembnejše in najbolj uporabljene metode, ki se uporabljajo v poslovnem računovodstvu in so nadomestile tradicionalno razporejanje stroškov. Kot smo skozi diplomsko nalogo lahko videli se je večina izmed predstavljenih metod pričela razvijati v Združenih državah Amerike in na Japonskem, od koder je njihova uporaba prešla tudi v Evropo, v zadnjem času pa omenjenim metodam namenjam večjo pozornost tudi v Sloveniji.

Razloge za vse večjo uporabo sodobnih metod lahko pripišemo hitrim spremembam na trgu, vse večjim in zahtevnejšim kupčevim zahtevam, konkurenci ter globalizaciji. Glavna slabost tradicionalnih metod je njihovo osredotočanje na pretekle poslovne dogodke kar povzroči kratkoročno naravnost podjetja. To je tudi eden izmed bistvenih razlogov za uvajanje novih sodobnejših metod.

Nove metode pri poslovnem računovodstvu se med seboj tudi povezujejo. Predvsem gre za povezavo različnih metod z metodo življenjskega cikla proizvoda. Z njo je namreč povezana metoda ABC, metoda celovitega obvladovanja kakovosti ter metoda ciljnih stroškov.

Uvajanje novih metod pomeni za podjetje v začetni fazi predvsem velike stroške. Poleg stroškov je uvajanje novih metod tudi zamudno, uvajanje nečesa novega pa pogosto povzroči odpor zaposlenih. Le ti namreč nočejo sprejeti spremembe, ki jih nove metode prinašajo. Kljub zgoraj naštetim slabostim se večja podjetja odločajo za uvajanje teh metod, saj jim razmere v času drugega ne dopuščajo.

LITERATURA IN VIRI

1. *Accounting For Management Advantages, Disadvantages, Limitations of Activity Based Costing System*. Najdeno 22. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.accountingformanagement.com/limitations_of_activity_based_costing.htm
2. *Activity based costing*. Najdeno 30. aprila 2010 na spletnem naslovu http://12manage.com/methods_abc.html
3. *Activity based costing for financial institutions*. Najdeno 14. aprila 2010 na spletnem naslovu <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=29&did=9067477&SrchMode=1&sid=11&Fmt=3&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1271327407&clientId=16601>
4. Andolšek, Ž. (2003). Celovito obvladovanje kakovosti v javnem sektorju. *Uprava*, 1(2), 128-145.
5. *Benefits of Product Lifecycle Management (PLM)*. Najdeno 30. junija 2010 na spletnem naslovu <http://www.product-lifecycle-management.com/plm-benefits.htm>
6. Cokins, G. (1996). Activity-based cost management: *Making it work: A managers guide to implementing and sustaining an effective ABC system*. Chicago: Irwin.
7. Čadež, S. & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Čižman, M. (2002). Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. *Organizacija*, 35(4), 244-255.
9. Džajić, L. (1999). Obračunavanje stroškov po sestavinah dejavnosti in tradicionalna ureditev stroškovnega računovodstva. *Revizor*, 12, 45-55.
10. *EVA kot izziv*. Najdeno 07. julija 2010 na spletnem naslovu <http://www.gvzalozba.si/si/knjigarna/poslovne-knjige/poslovna-literatura/eva-kot-izziv/>
11. Fajt, O. (2005). *Uravnoveženi sistem kazalnikov v podjetjih in v državni upravi (specialistično delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

12. Feil, P., Yook, K. & Kim, I. (2004). *Japanese target costing: A historical Perspective*. Najdeno 11. maja 2010 na spletnem naslovu <http://www.uakron.edu/dotAsset/785833.pdf>
13. Grabnar, M (2009). *Uvedba proizvodnje ravno ob pravem času (JIT) v mala podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Grant, James L. (2003). *Foundations of Economic Value Added*. Canada: Hoboken.
15. Gruban, B. (2010, 23. januar). *Merjenje in upravljanje poslovne uspešnosti: Nova merila za nove čase*. Najdeno 22. aprila 2010 na spletnem naslovu <http://www.delavska-participacija.com/clanki/ID021208.doc>
16. *History of Quality*. Najdeno 20. junija 2010 na spletnem naslovu <http://www.bpir.com/total-quality-management-history-of-tqm-and-business-excellence-bpir.com.html>
17. Hočevar, M. (2002). Kritični pogled na nekatere računovodske metode. *IKS*, 29(11), 85-96.
18. Holjavac, Avelini, I. (1997). Total Quality Management. *Naše gospodarstvo*, 43(1/2), 47-52.
19. Janež, N. (2008). *Uvedba uravnoveženega sistema kazalnikov v proizvodno podjetje* (diplomsko delo). Najdeno 30. julija na spletnem naslovu <http://old.epf.uni-mb.si/ediplome/pdfs/janez-nevenka.pdf>
20. Kaplan, S. & Norton, P. (2000). *Uravnoveženi sistem kazalnikov (The Balanced Scorecard)*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
21. Kavčič, S., Klobučar, Mirovič, N & Vidic, N. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
22. Kosi, U. (2004). *Ustvarjanje vrednosti in ekonomska dodana vrednost* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Košir, A. (2003). *Sistem kazalnikov za presojanje uspešnosti poslovanja v podjetju Telekom Slovenije*. Najdeno 25. julija 2010 na spletnem naslovu <http://www.cek.ef.uni-lj.si/magister/kosir146.pdf>
24. Lahovnik, M (2003). Ponuja EVA kislo jabolko?. *Gospodarski vestnik*, 13/10, 46-47.

25. *Lowering design churn in the innovation process*. Najdeno 11. maja 2010 na spletnem naslovu Nanyang Technological University Nanyang Business School Division of Financial and Management Accounting AB212 Management Accounting; <http://web.singnet.com.sg/~yuinhwee/index.htm>
26. Oakland, John S & Porter, Leslie. (1996). *Total Quality Management text with cases*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
27. Pejovnik, U. (2001). *Kritično primerjanje metode za celovito zagotavljanje kakovosti (TQM) s sistemom 20 ključev* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. *Product lifecycle management*. Najdeno 30. junija 2010 na spletnem naslovu http://en.wikipedia.org/wiki/Product_lifecycle_management
29. Radisic, M. *Just in time concept*. Najdeno 25. julija 2010 na spletnem naslovu <http://www.zlw-ima.rwth-aachen.de/mitarbeiter/dokumente/2-Mladen-Radisic-JIT.pdf>
30. Rayburn, Gayle L (1996). *Cost Accounting Using Cost Management Approach*. Chicago: Irwin.
31. Rusjan, B. (1997). *Management proizvodnje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
32. *Target Costing Approach to Pricing*. Najdeno 22. april 2010 na spletnem naslovu http://www.accountingformanagement.com/target_costing_pricing_products_and_services.htm
33. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
34. Tekavčič, M., Penger S. (2006, 20. oktober). *Poslovno svetovanje: Sodobni koncepti spremljanja in obvladovanja stroškov*. Najdeno 19. aprila 2010 na spletnem naslovu
<http://www.futureo.si/futureo.asp?vsebina=2&p=74&publikacija=95>
35. Tekavčič, M. *Razvoj koncepta ciljnih stroškov*. Najdeno 07. julija 2010 na spletnem naslovu
http://www.collegetermpapers.com/TermPapers/Economics/None_Provided5.shtml
36. *Total Quality Management (TQM) System*. Najdeno 20. junija 2010 na spletnem naslovu http://www.accountingformanagement.com/total_quality_management.htm

37. Turney, P B. (1996). *Activity Based Costing – the Performance Breakthrough*. London: Kogan Page.
38. Turin, E. (2004). *Metode zniževanja stroškov in možnosti njihovega uvajanja v Sloveniji* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Yoshikawa, T, Innes, J., Mitehell, F & Tanaka, M. (1993). *Contemporary Cost Management*. London: Chapman & Hall.
40. Završnik, B. (1990). *Življenjski cikel izdelka in druge metode strateškega planiranja marketinga*. Ljubljana: Tangram.