

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO
**OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU MAPIS – PE
EMBALAŽA**

Ljubljana, september 2010

NATAŠA HABBE

IZJAVA

Študent/ka Nataša Habbe izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem dr. Metko Tekavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 STROŠKI IN USPEŠNOST POSLOVANJA	4
1.1 Razdelitve stroškov	5
1.1.1 Stroški prvin poslovnega procesa.....	5
1.1.2 Stroški glede na obseg poslovanja	6
1.1.3 Stroški glede na njihovo pripisovanje stroškovnim objektom	7
1.1.4 Stroški glede na obdobje vplivanja na poslovni izid.....	8
1.1.5 Stroški glede na obdobje nastanka stroškov.....	8
1.1.6 Stroški glede na poslovne funkcije	9
1.1.7 Stroški glede na izvor s stališča obravnavane poslovne enote	9
1.1.8 Različni stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje	10
1.2 Stroški in uspešnost poslovanja	10
1.2.1 Produktivnost dela.....	12
1.2.2 Ekonomičnost.....	12
1.2.3 Rentabilnost.....	13
1.2.4 Du Pontov sistem povezanih kazalnikov	14
2 PREDSTAVITEV PODJETJA	17
2.1 Predstavitev PE Embalaža	17
2.2 Uspešnost poslovanja PE Embalaža.....	18
2.3 Analiza poslovanja.....	20
2.3.1 Opredelitev analize poslovanja	20
2.3.2 Metoda analize poslovanja.....	21
2.3.3 Vrste analize poslovanja	22
2.3.4 Viri, razpoložljiv obseg in kakovost podatkov za analizo	24
2.4 Analiza poslovnih funkcij PE Embalaža	26
2.4.1 Kadrovska funkcija	26
2.4.2 Nabavna funkcija	27
2.4.3 Prodajna funkcija	28
2.4.4 Proizvodna funkcija	29
2.4.5 Finančna funkcija.....	30
3 ANALIZA STROŠKOV V PE EMBALAŽA	30
3.1 Stroški materialov	31
3.2 Stroški plač	31
3.3 Stroški amortizacije	32
3.4 Stroški elektrike	34
3.5 Stroški najemnin	35
3.6 Ostali stroški.....	35
4 KALKULACIJE.....	36
4.1 Stroškovno mesto in razdelitev stroškov po stroškovnih mestih.....	36
4.2 Stroškovni nosilci in razdelitev stroškov po stroškovnih nosilcih	37

4.3 Vrste kalkulacij	38
4.4 Metode kalkuliranja	38
4.4.1 Delitvena kalkulacija	39
4.4.2 Kalkulacija z dodatki	40
4.4.3 Kalkulacija z enakovrednimi števili.....	40
4.4.4 Kalkulacija vezanih proizvodov	41
4.4.5 Kalkulacija po spremenljivih stroških	41
4.5 Kalkulacija stroškov v PE Embalaža	43
4.5.1 Razporejanje stroškov materialov	47
4.5.2 Razporejanje stroškov dela	48
4.5.3 Razporejanje stroškov električne energije	49
4.5.4 Razporejanje stroškov amortizacije	50
4.5.5 Razporejanje stroškov transportne embalaže.....	53
4.5.6 Razporejanje stroškov prevoza	54
4.5.7 Stopnja prispevka za kritje.....	56
4.6 Določanje prodajnih cen	57
5 KONTROLING	60
5.1 Pomen in naloge kontrolinga	61
5.2 Operativni in strateški kontroling	62
5.3 Managerski sistemi nadzora	62
5.3.1 Diagnostični sistemi nadzora	64
5.3.2 Interaktivni sistemi nadzora	65
5.3.3 Sistemi vrednot	68
5.3.4 Sistemi omejitev.....	69
5.4 Kontroling v podjetju Mapis – PE Embalaža	72
SKLEP	74
LITERATURA IN VIRI	76

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Produktivnost dela v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 v EUR na delovni dan ter njeno gibanje v letu 2008 glede na predhodno leto 2007	18
Tabela 2:	Ekonomičnost v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter gibanje ekonomičnosti v letu 2008 glede na predhodno leto 2007	19
Tabela 3:	Rentabilnost v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter gibanje rentabilnosti v letu 2008 glede na predhodno leto 2007	20
Tabela 4:	Povprečna poraba električne energije po posameznih strojih v PE Embalaža v letu 2009 v EUR/h	34
Tabela 5:	Proizvodni program PE Embalaža po skupinah	43
Tabela 6:	Proizvodni program PE Embalaža za skupino kanistri PE za prehrano in široko potrošnjo in del skupine platenke PE in PP za kozmetiko in široko potrošnjo	44
Tabela 7:	Proizvodne zmogljivosti strojev po posameznih proizvodih v kos/h za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	45
Tabela 8:	Razporejanje stroškov materialov za platenko 1L profesional silver v EUR/kos.....	47
Tabela 9:	Razporejanje stroškov dela po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	49
Tabela 10:	Razporejanje stroškov električne energije po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	50
Tabela 11:	Razporejanje stroškov amortizacije stroja po posameznih proizvodih za stroj PET_Sia v EUR na proizvod	51
Tabela 12:	Razporejanje stroškov amortizacije orodja po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	52
Tabela 13:	Razporejanje stroškov transportne embalaže po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	54
Tabela 14:	Razporejanje stroškov prevoza po posameznih proizvodih v EUR/kos za proizvode, ki se dostavljajo stranki na lokacijo v Logatec	55
Tabela 15:	Stroški PE Embalaža glede na spreminjanje obsega poslovanja v EUR.....	56
Tabela 16:	Primerjava prodajnih cen s primernimi prodajnimi cenami za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	58
Tabela 17:	Primerjava prodajnih cen s spremenljivimi proizvodnimi stroški za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža.....	59

UVOD

PE Embalaža je poslovna enota srednje velikega družinskega podjetja Mapis. Podjetje Mapis ima dolgoletno tradicijo na področju proizvodnje plastične embalaže in trženja plastičnih materialov, saj posluje na tem področju že 40 let. V celoti podjetje Mapis posluje z dobičkom, le-tega pa s slabim poslovanjem znižuje njegova poslovna enota PE Embalaža. Zaradi poslovanja PE Embalaža z izgubo so se v podjetju odločili, da bodo poskušali odkriti razloge za slabe poslovne rezultate in jih odpraviti. V kolikor pri tem ne bodo uspešni, razmišljajo o zaprtju PE Embalaža in prenehanju dejavnosti proizvodnje plastične embalaže. To pa seveda ni v interesu lastnikov podjetja kot tudi ne zaposlenih. V tej enoti podjetja je namreč zaposlenih okoli 20 delavcev, ki lahko v najslabšem primeru ostanejo brez zaposlitve, kar pa v današnjih gospodarskih razmerah lahko predstavlja zanje velik socialni problem. Glavni problem, s katerim se v podjetju srečujejo, je, da niti sami ne vedo, kateri proizvodi so problematični. Že nekaj let poskušajo izboljšati poslovanje enote s politiko zmanjševanja stroškov plač in nekaterih drugih stroškov, vendar doslej neuspešno. Nizki osebni dohodki namreč vodijo v nezadovoljstvo zaposlenih in zmanjšujejo motivacijo za kvalitetno opravljeno delo ter pripadnost podjetju, kar ima za posledico manj odgovorno in manj kakovostno delo. To se kaže tudi v občasnih reklamacijah in v velikih količinah proizvodov neustrezne kakovosti. Tako so se v podjetju odločili, da je za potrebe vodstva, da se bo znalo pravilno odločiti, potrebno narediti analizo poslovanja poslovne enote.

Namen analize PE Embalaža je izboljšati poslovanje v izbrani enoti in doseгти dobre poslovne rezultate. Z izdelavo magistrskega dela in s tem analize poslovanja poslovne enote želimo doseči, da bi poslovna enota začela ustvarjati dobiček. V poslovni enoti želijo uvesti ustrezen sistem nadzora in obvladovanja stroškov, da se bo vodstvo lažje odločalo o potrebnih spremembah in da bodo sprejemali pravilne odločitve, ki bodo vodile v poslovanje z dobičkom. Namen je vsekakor doseči, da bodo lastniki zadovoljni, delavci pa motivirani in da bodo opravljali svoje delo v dobro podjetja.

Cilj analize PE Embalaža je ugotoviti, kateri so tisti proizvodi, ki povzročajo v trenutnih razmerah izgubo v tej poslovni enoti. To bom ugotovila s podrobno analizo stroškov. Hkrati bom ugotovila tudi, kateri so proizvodi, ki so stroškovno učinkoviti in prinašajo dobiček podjetju, hkrati pa uspešno zadovoljujejo potrebe kupcev. Te proizvode je namreč potrebno pospešeno tržiti in z njimi povečevati prodajo in dobiček. Poleg same proizvodnje je potrebno preučiti tudi ostale poslovne funkcije, kot so nabavna, prodajna, kadrovska in druge. Včasih lahko že majhna nagrada za uspešno opravljeno delo povzroči več koristi kot pa podjetje stane nagrada za uspešnost.

Najprej je potrebno s teoretičnega vidika preučiti stroške in njihove razvrstitve glede na različne kriterije. Potrebno je preučiti stroške v povezavi z uspešnostjo poslovanja. Preučim tudi analizo poslovanja s teoretičnega vidika, njene metode in vrste. Teoretično

opredelim kalkulacije in različne metode kalkuliranja. Nato pričnem z zbiranjem potrebnih podatkov za analizo poslovanja preučevanega podjetja oz. njegove enote. Pri tem se močno oprem na računovodsko službo, ki je odličen vir podatkov. Poleg računovodske službe pa je potrebno tudi sodelovanje z ostalimi službami in zaposlenimi, to so nabavna in prodajna služba, vodja proizvodnje, skladiščnik, kontrolor kakovosti, orodjarji monterji, delavci za stroji, direktor PE Embalaža in ostali. Ker nekateri podatki niso na voljo, jih je potrebno še pribrati. Pri tem mislim predvsem na stroške električne energije. Za potrebe analize poslovanja v enoti izvedejo meritve porabe električne energije po posameznih strojih. Poleg tega priberemo tudi podatke o proizvodnih zmogljivostih za posamezne proizvode za vsak stroj posebej.

Na osnovi teoretičnih izhodišč in zbranih podatkov nato naredim analizo poslovanja preučevane enote PE Embalaža. Stroške se natančno opredelim in razdelim na posamezne povzročitelje oz. na poslovne učinke. Ko ugotovim, kateri proizvodi se prodajajo pod proizvodno ceno in povzročajo izgubo, tem proizvodom odgovorni v enoti postavijo nove višje prodajne cene, sicer jih umaknejo iz proizvodnega programa. V kolikor trg ne prenese višjih cen posameznih proizvodov, se te proizvode preneha proizvajati. Za nadomestitev izgub je potrebno najti nove kupce in začeti proizvajati nove proizvode ali povečevati proizvodnjo in prodajo obstoječih, da se zapolnijo proste kapacitete.

Trenutno ima PE Embalaža v proizvodnem programu preko 100 različnih proizvodov, ki se proizvajajo na 12 strojih. Poleg stroškov materiala in stroškov plač predstavlja ogromen strošek tudi električna energija. Z izvedenimi meritvami porabe električne energije se ugotovi, kateri so tisti stroji, ki so zastareli in trošijo preveč energije. Zaradi tega so tudi stroškovno neučinkoviti. Ker se posamezni proizvodi lahko proizvajajo na različnih strojih, bi bilo smiselno razmisliti, če bi se lahko nekatere stroje zaradi neučinkovitosti prodalo ali vsaj izločilo iz procesa proizvodnje. S prodajo nepotrebnih strojev, ki predstavljajo velik delež v stroških amortizacije, bi se le-ta lahko znižala. Hkrati pa bi se znižali tudi stroški vzdrževanja strojev, saj se starejši stroji pogosto kvarijo in so potrebni večjih popravil.

Precejšen strošek, ki pa iz finančnih oz. računovodskih podatkov ni razviden, so slabi izdelki. V pogovoru z vodilnimi zaposlenimi kot tudi s samimi delavci v proizvodnji bi se dalo priti do razlogov za velik delež neustreznih izdelkov. Zaradi tega namreč podjetje proizvede manj proizvodov kot so polne zmogljivosti kapacitet. Poleg tega pa se uniči tudi nekaj materiala, ki se ga ne da ponovno porabiti v procesu proizvodnje. Razlogi za slabo proizvodnjo pa niso nujno samo v delavcih, ampak so lahko tudi v strojih, materialih ipd.

PE Embalaža opravlja dejavnost na lokaciji, ki je v lasti podjetja oz. njegovega lastnika. Za opravljanje svoje dejavnosti ima podjetje zemljišče, proizvodne prostore in ostale nepremičnine v najemu, za katere plačuje visoke najemnine. V dogovoru z lastnikom podjetja je potrebno razmisliti tudi o tem, da se v dobro poslovne enote in zaposlenih v njej

najemnine znižajo za določeno obdobje na najnižji možni znesek. To bi vsekakor prispevalo k izboljšanju poslovanja preučevane enote.

Poleg posameznih stroškov se analizirajo tudi poslovne funkcije. Ugotovijo se potrebe po uvedbi novih delovnih mest in zaposlitvi dodatnih delavcev. Določena delovna mesta je treba prilagoditi potrebam enote. Uvesti pa je potrebno tudi kontroling.

Magistrsko delo je razdeljeno na pet vsebinsko zaokroženih poglavij. V uvodu je najprej predstavljen predmet dela, problem poslovne enote PE Embalaža. Predstavljeni so namen in cilj analize preučevane enote ter metoda in struktura dela.

Prvo poglavje je namenjeno teoretični opredelitvi stroškov, njihovim razdelitvam glede na različne kriterije, uspešnosti poslovanja in kazalcem za merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja ter Du Pontovemu sistemu povezanih kazalnikov.

V drugem poglavju najprej predstavim poslovno enoto in njeno uspešnost poslovanja ter analiziram posamezne poslovne funkcije. Za ta del magistrskega dela uporabim predvsem interno gradivo podjetja Mapis in poslovne enote PE Embalaža. Podrobneje je predstavljena poslovna enota PE Embalaža, ki je predmet raziskovanja v magistrskem delu. Predstavljeno je trenutno finančno in poslovno stanje izbrane poslovne enote, prikazan je izračun nekaj splošnih kazalcev, ki kažejo stanje poslovne enote. V tem poglavju je obravnavana tudi analiza poslovanja s teoretičnega vidika.

Tretje poglavje je namenjeno analizi stroškov v PE Embalaža. Podrobneje so predstavljeni in obravnavani posamezni stroški, ki nastajajo v preučevani poslovni enoti, in sicer po vrstah kot so kasneje razporejeni po posameznih proizvodih iz proizvodnega programa enote.

Četrto poglavje je najbolj obsežno. To poglavje je namenjeno izdelavi kalkulacije stroškov in njihovemu razporejanju po posameznih proizvodih za celoten proizvodni program preučevane PE Embalaža. V prvem delu poglavja so teoretično predstavljene razdelitve stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, vrste kalkulacij in metode kalkuliranja. V drugem delu pa so za preučevano enoto njeni stroški porazdeljeni po proizvodih ter izračunane primerne cene. Te cene so nato primerjane glede na trenutne prodajne cene, po katerih enota svoje proizvode ponuja na trgu.

Zadnje poglavje je namenjeno kontrolingu. Obravnavan je pomen kontrolinga in njegove naloge ter operativni in strateški kontroling. Na koncu so predstavljeni še managerski sistemi nadzora, ki jih je podrobneje preučeval Simons. Predstavljeno je tudi, kako naj v podjetju uvedejo kontroling v redno poslovanje.

Sklep zajema končne ugotovitve na podlagi izdelane kalkulacije stroškov in pridobljenih rezultatov analiz. Podrobneje so predstavljene potrebne spremembe in ukrepi, ki naj jih podjetje izvede za izboljšanje poslovanja poslovne enote PE Embalaža. Na koncu so navedeni uporabljena literatura in viri ter interna gradiva.

1 STROŠKI IN USPEŠNOST POSLOVANJA

Stroški so v denarju izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev (Hočevar, Igličar & Zaman, 2002, str. 72). Različni avtorji sicer različno opredelijo stroške, vsi pa razumejo stroške kot cenovno izražene potroške prvin poslovnega procesa, ki so potrebni za ustvarjanje poslovnih učinkov. Stroški so tako zmnožek potroškov in cen prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 15) kot je razvidno iz enačbe (1):

$$C = \sum_{i=1}^n Q_i \times P_i \quad (1)$$

C – stroški

Q_i – količina poslovne prvine i

P_i – cena za enoto poslovne prvine i

n – število različnih prvin poslovnega procesa

Opozoriti je potrebno na razlikovanje pojmov stroški, odhodki in izdatki. Stroški predstavljajo vrednost vseh poslovnih učinkov in se nanašajo na obdobje, medtem ko se odhodki nanašajo na prodane proizvode v tem obdobju in predstavljajo samo stroške prodanih poslovnih učinkov. Zaloge tako predstavljajo stroške, ki niso odhodki in ne vplivajo na višino poslovnega izida. Odhodki običajno temeljijo na stroških in so povezani z njimi, ni pa vedno tako. Zamudne obresti npr. so odhodki, niso pa priznane kot strošek. Odhodki se lahko pojavijo sočasno ali pozneje kot stroški. V storitvenih in trgovskih podjetjih nastanejo sočasno. V proizvodnih podjetjih pa nastajajo stroški med procesom proizvodnje, odhodki pa ob prodaji.

Prav tako izdatki niso enaki stroškom. Izdatki so namreč odliv denarnih sredstev podjetja in vplivajo na denarni tok podjetja tako, da zmanjšujejo denarna sredstva podjetja. Do izdatka pride, ko podjetje plača nabavljeni material oz. storitev. Strošek amortizacije tako ni izdatek, saj ne gre za denarno izplačilo. Hkrati pa je vračilo glavnice posojila odliv denarnih sredstev, ni pa strošek (Tekavčič, 1997, str. 14–15). Najpogosteje so stroški gospodarsko povezani z izdatki. Do te povezave stroškov z izdatki lahko pride sočasno, pred ali po nastanku stroškov. Pri plačilu stroška v naprej nastane izdatek pred stroškom, pri takojšnjem plačilu pride do sočasnega nastanka stroška in izdatka, pri odloženem plačilu pa nastane najprej strošek, kasneje ob plačilu pa pride še do izdatka (Hočevar, 2007, str. 22). Izdatki in odhodki so večinoma povezani med seboj, ne pa vedno. Odpisana terjatev npr. je odhodek, ni pa tudi izdatek (Pučko & Rozman, 1993, str. 229).

1.1 Razdelitve stroškov

V literaturi najdemo različne razdelitve stroškov po različnih merilih za razvrščanje. Te razdelitve so pomembne ne samo za izdelavo finančnih računovodskih poročil, temveč tudi za izdelavo poslovnih računovodskih informacij za potrebe managerskega odločanja. Hočevar, Igličar in Zaman (2002, str. 71–95) tako stroške delijo glede na prvine poslovnega procesa, glede na obseg poslovanja in glede na njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim mestom in stroškovnim nosilcem. Pučko in Rozman (1996, str. 93–141) obravnavata predvsem delitev stroškov po naravnih vrstah, kar je enako kot delitev glede na prvine poslovnega procesa. Poleg že omenjenih razvrstitev pa Tekavčič (1997, str. 17–34) deli stroške tudi glede na obdobje vplivanja na poslovni izid, glede na obdobje nastanka stroškov in glede na izvor s stališča obravnavane poslovne enote. V nadaljevanju zato predstavim vse omenjene razdelitve stroškov, dodam pa tudi funkcionalno delitev stroškov po posameznih poslovnih funkcijah, ki jo obravnavata Igličar in Hočevar (1997, str. 134). V nadaljevanju namreč izdelam tudi analizo poslovnih funkcij za obravnavano PE Embalažo.

1.1.1 Stroški prvin poslovnega procesa

Stroške glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, imenujemo tudi naravne vrste stroškov. Delimo jih na naslednje vrste stroškov:

- stroški predmetov dela
- stroški delovnih sredstev
- stroški dela
- stroški storitev

Stroški predmetov dela so predvsem stroški surovin in materialov, stroški delovnih sredstev predstavljajo stroške osnovnih sredstev, stroške dela pa enačimo s stroški plač. Stroški storitev so stroški za tiste storitve, ki jih za podjetje opravijo druga podjetja oz. posamezniki. Ta delitev stroškov je pomembna predvsem pri preučevanju porabe prvin poslovnega procesa, ne pa tudi pri analizi stroškov.

Stroške surovin in materiala dobimo tako, da cenovno ovrednotimo v proizvodnem procesu porabljene količine predmetov dela. Poleg surovin in materialov, zajetih v proizvodih, je potrebno ovrednotiti tudi pomožne in režijske predmete dela, kot so energija, gorivo, pisarniški material, drobn inventar idr. (Pučko & Rozman, 1993, str. 120–121).

Stroške osnovnih sredstev izračunamo z njihovo obrabo. Ta se ovrednoti s procesom amortiziranja (Pučko & Rozman, 1993, str 93–96):

- določanje amortizacijske osnove, tj. vrednost osnovnih sredstev
- določanje življenjske dobe delovnega sredstva, tj. obdobje, v katerem bo osnovno sredstvo sposobno opravljati svojo funkcijo v proizvodnem procesu
- izbiranje metode amortiziranja delovnega sredstva, tj. prenašanje vrednosti osnovnega sredstva na poslovne učinke, ki je lahko enakomerno, naraščajoče ali padajoče

Za ugotavljanje stroškov dela je potrebno upoštevati več dejavnikov. Ti so sestavljenost dela, količina opravljenega dela, kakovost rezultatov dela, dosežena gospodarnost pri delu in vrednost enote opravljenega dela. Višina stroškov dela je odvisna od sistema plačevanja dela. Nekateri sistemi temeljijo na času, drugi na učinkih dela, nekateri na osnovni plači, spet drugi na dodatkih, kot so dodatki za uspeh posameznika, za uspeh podjetja, dodatki za pogoje dela, za starost, za delovno dobo idr. (Pučko & Rozman, 1993, str. 125). Kot stroške dela se poleg čiste plače upoštevajo tudi nadomestila plač, odpravnine, dajatve za davke in prispevke, dajatve podjetja za socialno in pokojninsko zavarovanje, povračila zaposlenim za prevoz na delo in prehrano na delovnem mestu ipd. (Hočevar, Igličar & Zaman, 2002, str. 80–81).

Stroški storitev predstavljajo storitve, ki jih za podjetje opravijo druge pravne in fizične osebe, ki niso zaposlene v podjetju. Tujih storitev podjetje praviloma ne dobiva v materialni obliki. Je pa zanje potrebno trošenje poslovnih prvin v tistih podjetjih, ki te storitve opravijo (Pučko & Rozman, 1993, str 140).

1.1.2 Stroški glede na obseg poslovanja

Glede na spreminjanje obsega poslovanja podjetja ločimo:

- stalne oz. fiksne stroške
- spremenljive oz. variabilne stroške

Stalni stroški so tisti stroški, ki se s spreminjanjem obsega poslovanja ne spreminjajo. Spremenljivi stroški pa so tisti, ki se spreminjajo glede na obseg poslovanja. Če se obseg poslovanja povečuje, rastejo tudi ti stroški, če pa se obseg poslovanja zmanjšuje, se zmanjšujejo tudi spremenljivi stroški (Hočevar, Igličar & Zaman, 2002, str. 85).

Stalnim stroškom pravimo tudi stroški proizvodne pripravljenosti oz. zmogljivosti. Njihova značilnost je, da se pri povečevanju obsega poslovanja ti stroški porazdelijo na čedalje večjo količino poslovnih učinkov in se s povečevanjem obsega poslovanja na enoto poslovnega učinka zmanjšujejo (Pučko & Rozman, 1993, str. 147). Stalni stroški pa so absolutno stalni le v določenem razponu poslovanja. Ko želi podjetje povečati obseg poslovanja preko zgornje meje danih proizvodnih zmogljivosti, mu dodatne zmogljivosti povečajo stalne stroške (Tekavčič, 1997, str. 29). Ti so ponovno absolutno stalni stroški samo v določenih mejah poslovanja do nove višje zgornje meje proizvodnih zmogljivosti.

Spremenljivi stroški se ne spreminjajo vsi enako glede na spreminjanje obsega poslovanja. Ločimo:

- proporcionalne spremenljive stroške
- progresivne spremenljive stroške
- degresivne spremenljive stroške

Proporcionalni se enakomerno povečujejo s povečevanjem obsega poslovanja. Progresivni naraščajo hitreje kot narašča obseg poslovanja, degresivni pa naraščajo počasneje v primerjavi z naraščanjem obsega poslovanja (Pučko & Rozman, 1993, str. 151–153).

Ker spremenljivi stroški različno naraščajo glede na naraščanje obsega poslovanja, so tudi spremenljivi stroški na enoto poslovnega učinka različni. Proporcionalni so s povečevanjem obsega poslovanja na enoto poslovnega učinka konstantni. Progresivni spremenljivi stroški na enoto poslovnega učinka naraščajo s povečevanjem obsega poslovanja. Degresivni pa se s povečevanjem obsega poslovanja na enoto poslovnega učinka znižujejo.

V povezavi z naraščanjem obsega poslovanja velja opredeliti tudi dodatne stroške. To so tisti stroški, ki se nanašajo na dodatni obseg poslovanja. Ob predpostavki, da imamo za dodatni obseg poslovanja dovolj prostih proizvodnih zmogljivosti, se stalni stroški ne spremenijo, povečajo pa se spremenljivi stroški. Dodatni stroški so torej tisti spremenljivi stroški, ki nastanejo zaradi dodatnega obsega poslovanja. Če dodatne stroške razdelimo na posamezno enoto dodatno proizvedenega poslovnega učinka, dobimo mejni strošek (Pučko & Rozman, 1993, str. 162–164).

1.1.3 Stroški glede na njihovo pripisovanje stroškovnim objektom

Glede na pripisovanje stroškov posameznim stroškovnim objektom le-te delimo na neposredne in posredne stroške. Ta delitev je zelo pomembna za računovodstvo in ekonomiko podjetja. Stroškovni objekt oz. stroškovni nosilec predstavlja namen, za katerega se stroški ugotavljajo, to je proizvod, proizvodna linija, obrat ali del poslovnega procesa. Običajno se stroški najprej zbirajo po naravnih vrstah, nato pa se razporejajo na enega ali več stroškovnih nosilcev (Hočevnar, 2007, str. 68).

Neposredni stroški so tisti, ki jih je povzročil posamezni stroškovni nosilec. Posredni oz. splošni stroški pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim nosilcem in jih ni mogoče neposredno pripisati posameznemu stroškovnemu nosilcu. Te stroške nadalje delimo na splošne proizvodjalne stroške ter splošne nabavne, prodajne in upravne stroške.

Splošne stroške je potrebno razporediti na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključa za razporejanje. Ti ključni so izraženi v odstotkih in pomenijo razmerje med splošnimi stroški, ki jih razporejamo, in osnovo za razporejanje. Pri izbiri osnove za razporejanje je zelo pomembno, da je ta čim bolj povezana s splošnimi stroški, ki jih razporejamo. Ker želimo splošne stroške razporediti na tiste stroškovne nosilce, ki jih dejansko tudi povzročajo, za izračun ključa izberemo tisto osnovo, pri kateri je čim večja medsebojna odvisnost med gibanjem osnove in gibanjem splošnih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih (Pučko & Rozman, 1993, str. 181).

Kot osnova za izračun ključa se najpogosteje uporabljajo: neposredni stroški dela, neposredni materialni stroški, celotni neposredni stroški, prodajna vrednost proizvodov, število ur strojnega dela, število ur neposrednega dela, število zaposlenih delavcev, porabljene količine predmetov dela, količine izdelanih proizvodov itd. Delež splošnih stroškov z razvojem tehnologije narašča in s tem se hkrati tudi povečujejo možnosti napak pri razporejanju splošnih stroškov in ugotavljanju lastnih cen poslovnih učinkov. Pri odpravljanju napak razporejanja splošnih stroškov se je razvil koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 23).

1.1.4 Stroški glede na obdobje vplivanja na poslovni izid

Po tem kriteriju ločimo stroške, ki se zadržujejo v zalogah, in stroške obdobja. Stroški, ki se zadržujejo v zalogah, so tisti stroški, ki vplivajo na poslovni izid ob prodaji zalog. Takrat ti stroški postanejo odhodki in se hkrati s prodajo ustvarijo tudi prihodki. Stroški obdobja pa so tisti stroški, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, ko so ti stroški nastali. Teh stroškov se ne da vkalkulirati v zaloge.

Zaloge pa se lahko proda v istem obdobju kot so nastale. V tem primeru stroški vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, kot so stroški nastali. Zato se glede na obdobje vplivanja na poslovni izid stroški delijo tudi na zapadle in nezapadle stroške. Med zapadle stroške tako spadajo tisti stroški, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju, to so vsi stroški obdobja in tisti del stroškov, ki se zadržujejo v zalogah, ki se nanašajo na prodane zaloge v tem istem obdobju. Nezapadli stroški pa so tisti stroški, ki se še vedno zadržujejo v neprodanih zalogah (Tekavčič, 1997, str. 25–26).

1.1.5 Stroški glede na obdobje nastanka stroškov

Glede na obdobje nastanka stroškov le-te delimo na obračunske in načrtovane stroške. Obračunski oz. uresničeni stroški so tisti stroški, ki se nanašajo na dejansko poslovanje. Ti stroški so tudi prikazani v knjigovodskih listinah. Načrtovani stroški pa so tisti stroški, ki jih načrtujemo za prihodnje obdobje. Ti stroški niso prikazani v knjigovodskih listinah in tudi ne moremo trditi, da bodo zagotovo nastali. Načrtovani stroški so zelo pomembni pri sprejemanju poslovnih odločitev in odražajo razvoj podjetja. Po preteku načrtovanega

obdobja del načrtovanih stroškov nastane uresničenih, uresničeni stroški pa so lahko tudi nekateri stroški, ki niso bili načrtovani. Zato je smiselno spremljati odmike uresničenih stroškov od načrtovanih in vzroke za te odmike (Tekavčič, 1997, str. 25).

1.1.6 Stroški glede na poslovne funkcije

Delitev stroškov po posameznih poslovnih funkcijah je funkcionalna delitev stroškov. Po tem kriteriju stroške delimo na proizvajalne in neproizvajalne stroške. Proizvajalni stroški so tisti stroški, ki nastanejo v proizvodnji, to so vsi neposredni in splošni proizvajalni stroški. Neproizvajalni stroški pa so tisti stroški, ki nastanejo izven proizvodnje, to so stroški uprave, nabave in prodaje (Igličar & Hočevnar, 1997, str. 134). Kateri stroški so vključeni v proizvajalne stroške in kateri v neproizvajalne, je odvisno od posameznega podjetja in od proizvodnega procesa. Tako lahko eno podjetje uvršča nek strošek med proizvajalne stroške, drugo podjetje pa enako vrsto stroška uvršča med neproizvajalne stroške.

V teoriji različni avtorji sicer različno navajajo poslovne funkcije znotraj posameznega podjetja. Hkrati pa je delitev funkcij v slovenskem strokovnem prostoru precej poenotena. Tako Turk in Melavc (1994, str. 9–16), Igličar in Hočevnar (1997, str. 19–23), Mayr (2000, str. 13–15) in drugi delijo poslovne funkcije znotraj poslovnega sistema na izvajalske, informacijske in upravljalne. Izvajalske funkcije zajemajo kadrovske, nabavno, proizvajalno, tehnično, prodajno in finančno funkcijo. Informacijske funkcije se razdelijo na funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcijo načrtovanja, funkcijo nadziranja in funkcijo analiziranja. Upravljalna funkcija pa je sestavljena iz funkcije načrtovanja, funkcije priprave izvajanja in funkcije nadziranja. Podobno navajata poslovne funkcije tudi Pučko in Rozman (2000, str. 288), le da se omejujeta zgolj na izvajalske funkcije. Tako navajata naslednje poslovne funkcije: nabava, kadrovanje, proizvodnja, prodaja in finance. Za predstavitev poslovnih funkcij preučevane enote PE Embalaža s stroškovnega vidika se osredotočam na poslovne funkcije, kot jih navajata Pučko in Rozman.

1.1.7 Stroški glede na izvor s stališča obravnavane poslovne enote

Glede na izvor s stališča obravnavane poslovne enote stroške delimo na izvirne in izvedene stroške. Izvirni stroški so tisti stroški, ki nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja. Izvedeni stroški pa so stroški, ki nastajajo v neki drugi poslovni enoti in so preneseni v obravnavano poslovno enoto. Z vidika obravnavane poslovne enote so torej izvirni stroški neposredni stroški te poslovne enote, izvedeni stroški pa so splošni stroški te poslovne enote (Tekavčič, 1997, str. 24–25).

1.1.8 Različni stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje

Tekavčič (1997, str. 35) navaja naslednje stroškovne koncepte, ki so pomembni za sprejemanje poslovnih odločitev:

- odločilni oz. relevantni stroški
- diferenčni stroški
- izogibni oz. izbežni stroški
- nepovratni stroški
- okoliščinski oz. oportunitetni stroški
- obvladljivi stroški

Za razliko od navedenih razvrstitev stroškov se te stroškovne kategorije med seboj ne izključujejo, temveč se celo prepletajo ali dopolnjujejo. Opredelitve posameznih stroškovnih kategorij povzemam po Tekavčič (1997, str. 35–36). Odločilni stroški so tisti, ki so povezani z neko obravnavano odločitvijo in jih je pri njenem sprejetju potrebno upoštevati. Diferenčni stroški predstavljajo razliko v višini stroškov glede na posamezne poslovne možnosti oz. alternative, med katerimi se odločamo. Izogibni stroški so tisti stroški, ki se jim lahko izognemo, če določene poslovne možnosti ne sprejmemo. Nepovratni stroški so stroški, ki so že nastali in nanje ne moremo več vplivati ne glede na to, ali določeno poslovno odločitev sprejmemo ali ne. Zato jih pri sprejemanju poslovnih odločitev tudi ne upoštevamo. Oportunitetni stroški so izgubljeni donosi oz. rezultati, ki bi jih sicer lahko dosegli s sprejetjem poslovne odločitve, ki pa žal ni bila sprejeta. Obvladljivi stroški pa so tisti, na katere lahko na neki ravni odločanja v določenem časovnem obdobju vplivamo.

Za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev je potrebno analizirati stroške z naslednjim pristopom (Tekavčič, 1997, str. 36):

- Zberejo se podatki o vseh stroških, ki so povezani s posameznimi poslovnimi možnostmi, med katerimi se odločamo.
- Stroške se razvrsti med posamezne stroškovne koncepte ter se izloči nepovratne in neizogibne.
- Preostale izogibne stroške se upošteva pri sprejemanju poslovnih odločitev.

1.2 Stroški in uspešnost poslovanja

Uspeh poslovanja podjetja predstavlja, v kolikšni meri podjetje s svojim delovanjem dosega bolj ali manj zahteven cilj. Ta mora biti postavljen neodvisno, biti mora merljiv in dan v stopnjah. Tako natančno vemo, kdaj smo bolj in kdaj manj uspešni. Podjetje proizvaja proizvode oz. storitve, za katere prejme plačilo. Za podjetje pa ni dovolj le prejeti plačilo, ampak je pomembna tudi višina plačila. Večja ko je razlika med prodajno ceno oz.

plačilom in stroški, potrebnimi za proizvodnjo, bolj je proizvod oz. storitev uspešna. Enako velja tudi za podjetje. Večja ko je razlika med prihodki od prodanih proizvodov oz. storitev in zanje potrebnimi stroški oz. odhodki, bolj je podjetje uspešno. Vsekakor pa podjetje teži k dolgoročnemu uspehu, kar je težje kot doseči kratkoročni uspeh (Pučko & Rozman, 1996, str. 216–217).

Po definiciji uspešnost pomeni delati prave stvari, medtem ko učinkovitost pomeni delati stvari pravilno. Uspešnost tako predstavlja, v kolikšni meri podjetje dosega svoje cilje. Bolj ko podjetje uresničuje cilje poslovanja, bolj je uspešno (Tekavčič, 2008, str. 65). Za sprejemanje poslovnih odločitev so informacije o uspešnosti poslovanja temelj, zato morajo biti le-te kakovostne. Uspešnost poslovanja je potrebno najprej izmeriti. Nato pa je potrebno še presoditi, ali izračunana vrednost kazalnika, ki smo ga izbrali kot merilo uspešnosti, kaže pravo sliko o dejanski uspešnosti poslovanja. S kazalniki poslovanja razumemo relativna števila, ki jih dobimo s primerjavo dveh velikosti, medtem ko kazalci poslovanja vključujejo tudi absolutno izražene informacije o poslovanju. Za celotno presojo uspešnosti poslovanja je potrebno meriti in presojati ne samo kratkoročne finančne kazalnike, temveč tudi dodatne kazalnike, ki uspešnost poslovanja prikazujejo z različnih zornih kotov (Tekavčič, 2002, str. 666).

Uspešnost podjetja lahko presojamo iz gospodarskega ali finančnega zornega kota. V prvem primeru ugotavljamo, kako uspešno je podjetje izrabljalo razpoložljive prvine poslovnega procesa in v kolikšni meri je dosegalo posamezne gospodarske kategorije, npr. dobiček. Posamezna gospodarska kategorija ne more biti uspeh sama po sebi. Izmeriti jo je potrebno glede na vloške, potrebne za njeno doseganje. V drugem primeru pa presojamo, ali je bilo podjetje uspešno pri gospodarjenju z denarjem. Zaradi teh dveh različnih zornih kotov moramo za presojanje uspešnosti poslovanja podjetja uporabiti najmanj dva kazalnika (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003, str. 731–732).

Tradicionalni način presojanja uspešnosti poslovanja temelji na računovodskih kazalnikih. Ti so izračunani iz postavk v računovodskih izkazih in temeljijo na računovodskih podatkih (Cvetek, 2008, str. 5). Tradicionalno pojmovanje uspešnosti poslovanja izhaja iz reševanja temeljnega ekonomskega problema v okviru procesa gospodarjenja. Ker so poslovne prvine omejene dobrine, je treba z njimi gospodariti. Pri ugotavljanju uspešnosti poslovanja nas tako zanima rezultat poslovanja v primerjavi s sredstvi, potrebnimi za njihovo doseganje. Mero uspešnosti poslovanja zapišemo z enačbo (2):

$$\text{mera uspešnosti poslovanja} = \frac{\text{rezultat}}{\text{sredstva}} \quad (2)$$

Rezultat pomeni merjeno količino, sredstva pa so merilo rezultata (Tekavčič, 2008, str. 66–67). Mere uspešnosti poslovanja ne moremo izraziti enolično, ampak jo lahko izrazimo z več delnimi merami ali kazalniki uspešnosti poslovanja: produktivnost dela, ekonomičnost in rentabilnost.

1.2.1 Produktivnost dela

Produktivnost izraža uspešnost dela proizvodnega procesa. Izračunamo jo z razmerjem med proizvedeno količino poslovnih učinkov in zanjo vloženim delovnim časom (Pučko & Rozman, 1996, str. 256–257), kot je prikazano v enačbi (3):

$$\text{produktivnost dela} = \frac{\text{količina proizvedenih poslovnih učinkov}}{\text{količina vložene delovnega časa}} \quad (3)$$

Produktivnost lahko izrazimo tudi z recipročnim kazalnikom. Produktivnost se tako poveča, če se poveča količina ustvarjenih poslovnih učinkov na enoto vložene delovnega časa ali če se zmanjša količina vložene delovnega časa, potrebne za proizvodnjo enote poslovnega učinka (Tekavčič, 2008, str. 68).

Produktivnost dela je kazalnik učinkovitosti, kajti izraža samo uspešnost dela proizvodnje proizvodov oz. storitev uporabnih vrednosti, ne pa tudi njihove menjave oz. delitve. Pri praktičnem ugotavljanju produktivnosti se pojavljajo vprašanja tako glede količine proizvodov in storitev kot tudi količine zanje vložene delovnega časa. Delovni čas običajno izražamo v urah, dnevih, mesecih ali letih. Količino proizvodov in storitev pa izražamo običajno v enotah, kot so kosi, kg, meter ipd., z normiranim delovnim časom ali vrednostno, tj. s prodajnimi ali lastnimi cenami proizvodov (Pučko & Rozman, 1996, str. 256–263).

1.2.2 Ekonomičnost

Ekonomičnost je kazalnik, ki ustvarjene poslovne učinke primerja s porabo vseh prvin poslovnega procesa in ne le z delom. Porabo prvin poslovnega procesa opredelimo kot stroške, potrebne za proizvedeno količino poslovnih učinkov. Tudi ekonomičnost lahko izrazimo z njenim recipročnim kazalnikom. Kazalnik je predstavljen z enačbo (4):

$$\text{ekonomičnost} = \frac{\text{ustvarjena količina poslovnih učinkov}}{\text{stroški, potrebni za proizvedeno količino poslovnih učinkov}} \quad (4)$$

Ekonomičnost se poveča, če se poveča količina ustvarjenih poslovnih učinkov na enoto stroškov ali če se zmanjšajo stroški na enoto ustvarjenega poslovnega učinka (Tekavčič, 2008, str. 69). Ekonomičnost lahko izrazimo tudi z vrednostjo prodanih proizvodov in z njimi povezanimi odhodki, kot je razvidno iz enačbe (5):

$$\text{ekonomičnost} = \frac{\text{prihodki}}{\text{odhodki}} \quad (5)$$

Pri tem lahko primerjamo celotne prihodke in odhodke, lahko pa izračunamo tudi delno ekonomičnost z razmerjem med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki (Pučko & Rozman, 1996, str. 278).

Kazalnika ekonomičnosti in produktivnosti dela sta med seboj povezana. Če števec in imenovalnik pomnožimo s povprečnim številom zaposlenih delavcev, dobimo enačbo (6):

$$\text{ekonomičnost} = \frac{\text{poslovni učinki}}{\text{stroški}} \times \frac{\text{povp.št.zaposlenih}}{\text{povp.št.zaposlenih}} = \frac{\text{produktivnost dela}}{\text{stroški na zaposlenega}} \quad (6)$$

Ekonomičnost se bo povečala, če se bo povečala produktivnost dela ob danih stroških na zaposlenega delavca oz. če se bodo ob dani produktivnosti dela zmanjšali stroški na zaposlenega delavca (Tekavčič, 2008, str. 70).

1.2.3 Rentabilnost

Rentabilnost je opredeljena kot razmerje med dobičkom in zanj vloženim kapitalom. Ta kazalnik je zanimiv predvsem za lastnike podjetja. Z vidika podjetja kot celote pa je bolj smiselno izračunavati rentabilnost sredstev, ki je opredeljena kot razmerje med dobičkom in zanj vloženimi poslovnimi sredstvi, kot je razvidno iz enačbe (7):

$$\text{rentabilnost} = \frac{\text{dobiček}}{\text{povprečna sredstva}} \quad (7)$$

Če kazalnik rentabilnosti razčlenimo na kazalnika obračanja sredstev in delež dobička v prihodkih, pridemo do povezave med rentabilnostjo in ekonomičnostjo, kot je razvidno iz enačb (8) in (9):

$$\text{rentabilnost} = \frac{\text{prihodki}}{\text{povprečna sredstva}} \times \frac{\text{dobiček}}{\text{prihodki}} \quad (8)$$

$$\frac{\text{dobiček}}{\text{prihodki}} = 1 - \text{ekonomičnost} \quad (9)$$

Rentabilnost se tako poveča, če se poveča hitrost obračanja sredstev ob nespremenjenem deležu dobička v prihodkih ali če se ob nespremenjeni hitrosti obračanja sredstev poveča delež dobička v prihodkih (Tekavčič, 2008, str. 72).

1.2.4 Du Pontov sistem povezanih kazalnikov

Tradicionalni modeli merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja temeljijo na finančnih oz. vrednostnih kazalnikih. Temeljna ekonomska kategorija za izračun kazalnikov uspešnosti poslovanja je poslovni izid, ki je opredeljen kot razlika med prihodki in odhodki, kot je razvidno iz enačbe (10).

$$\text{poslovni izid} = \text{prihodki} - \text{odhodki} \quad (10)$$

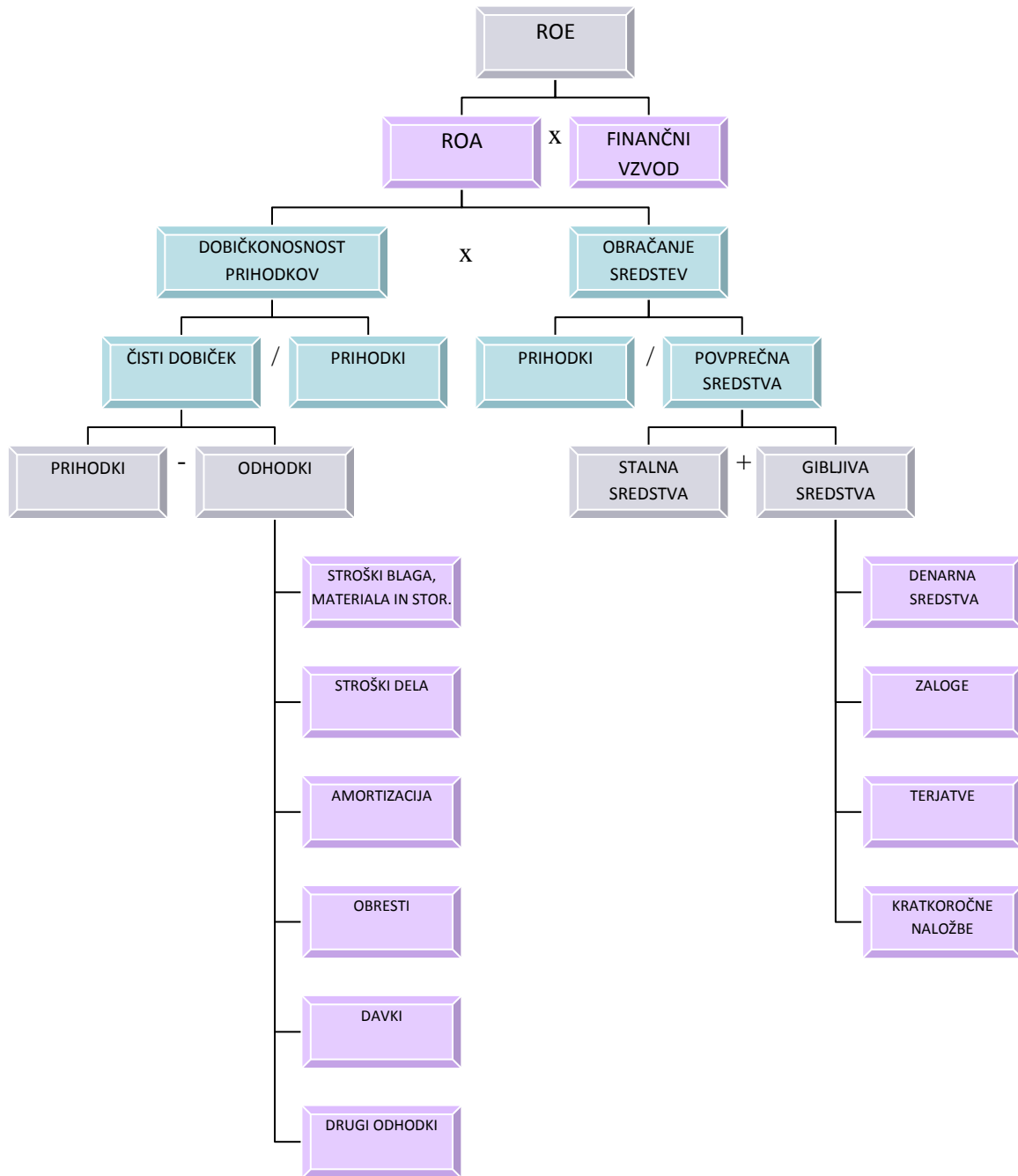
Pozitivni poslovni izid pomeni dobiček, negativni pa izgubo. Zaradi globalizacije je težko na trgu povečevati prihodke, težko je povečati prodajo ali dosežati višje cene, zato se podjetja raje usmerjajo v zniževanje stroškov. Tako imajo stroški najpomembnejšo vlogo za izboljšanje uspešnosti poslovanja.

Temeljni cilj poslovanja je dobiček. Merjenje in preučevanje uspešnosti se opira predvsem na dobiček in z njim povezane kratkoročne finančne kazalnike, kot so dobiček na delnico, dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala itd. Zato je dobičkonosnost oz. rentabilnost najbolj celovita mera uspešnosti poslovanja. Dobičkonosnost kapitala kot najširši kazalnik, ki vključuje vse dejavnike uspešnosti poslovanja, lahko izrazimo tudi z drugimi delnimi kazalniki. Z dobičkonosnostjo lahko tako preučimo povezave in odvisnosti med posameznimi dejavniki ter njihov vpliv na uspešnost poslovanja (Tekavčič, 2002, str. 666).

Mere uspešnosti poslovanja ne moremo izraziti le z enim kazalnikom iz enega zornega kota, ampak z več delnimi kazalniki. Dobičkonosnost je močno povezana z ekonomičnostjo in s produktivnostjo, ki kot delna kazalnika prikazujeta uspešnost poslovanja iz drugega zornega kota (Šobota, 2007, str. 11–12).

Strokovnjaki so začeli povezovati posamezne kazalnike in preučevati njihove medsebojne vplive. Med najbolj znanimi sistemi povezanih kazalnikov je Du Pontov, ki ga je razvil F. Donaldson Brown, uporabljati pa so ga začeli v podjetju Du Pont že leta 1919. Sistem izhaja iz kazalnika dobičkonosnosti kapitala kot enega temeljnih finančnih kazalnikov uspešnosti poslovanja podjetja, ki ga razčleni na več finančnih kazalnikov, kot je razvidno iz Slike 1.

Slika 1: Du Pontov sistem povezanih kazalnikov



Vir: A. Igličar & M. Hočevar, Računovodstvo za managerje, 1997, str. 248.

Dobičkonosnost kapitala ROE (angl. *return on equity*) je najpomembnejši kazalnik finančne uspešnosti za lastnike, ker predstavlja uspešnost upravljanja z njihovim premoženjem oz. učinkovitost izkoriščanja vloženega kapitala. Kazalnik temelji na računovodskih podatkih in se z vidika lastnikov najpogosteje uporablja. Izražen je kot razmerje med dobičkom in povprečnim kapitalom (Mramor, 2000, str. 30), kot je razvidno iz enačbe (11).

$$\text{dobičkonosnost kapitala} = \text{čisti dobiček} / \text{povprečni kapitala} \quad (11)$$

Dobičkonosnost kapitala razčlenimo na dva finančna kazalnika, in sicer je dobičkonosnost kapitala odvisna od dobičkonosnosti sredstev in finančnega vzvoda. Dobičkonosnost sredstev ROA (angl. *return on assets*) prikazuje uspešnost celotnega podjetja. Kazalnik je izražen kot razmerje med čistim dobičkom in povprečnimi sredstvi, kot je razvidno iz enačbe (12).

$$\text{dobičkonosnost sredstev} = \text{čisti dobiček} / \text{povprečna sredstva} \quad (12)$$

Finančni vzvod (angl. *financial leverage*), tudi multiplikator kapitala (angl. *equity multiplier*), pa izraža stopnjo zadolženosti podjetja. Izražen je kot razmerje med sredstvi in kapitalom, kar je razvidno iz enačbe (13). Delež kapitala v celotnih virih financiranja podjetja lahko bistveno vpliva na dobičkonosnost kapitala. Večji ko je delež financiranja z dolgom, višji je finančni vzvod. Finančni vzvod tako predstavlja možnost povečevanja dobičkonosnosti lastniškega kapitala na račun povečanja tveganja lastniškega kapitala oz. povečanja zadolženosti podjetja. Če se podjetje financira izključno z lastniškim kapitalom, je vrednost kapitala enaka vrednosti sredstev, zato je koeficient finančnega vzvoda enak 1. V tem primeru je dobičkonosnost kapitala enaka dobičkonosnosti sredstev. Običajno pa se sredstva financirajo tudi z dolgovi in je zato dobičkonosnost kapitala večja od dobičkonosnosti sredstev. Čim večji je delež dolga v virih financiranja sredstev, tem večja je dobičkonosnost kapitala v primerjavi z dobičkonosnostjo sredstev (Brigham & Ehrhardt, 2005, str. 461).

$$\text{finančni vzvod} = \text{povprečna sredstva} / \text{povprečni kapital} \quad (13)$$

Dobičkonosnost sredstev je nadalje odvisna od dobičkonosnosti prihodkov in koeficienta obračanja sredstev. Dobičkonosnost prihodkov, tudi profitna marža, je razmerje med čistim dobičkom in prihodki, kot je razvidno iz enačbe (14).

$$\text{dobičkonosnost prihodkov} = \text{čisti dobiček} / \text{prihodki} \quad (14)$$

Dobičkonosnost prihodkov je tem večja, čim večja je razlika med prihodki in odhodki, zato morajo biti stroški glede na prihodke čim nižji. Ta kazalnik je povezan z ekonomičnostjo, kar je razvidno iz enačb (15) in (16). S povečevanjem prihodkov oz. z rastjo prodaje naraščajo tudi odhodki oz. stroški. Zanima pa nas, ali naraščajo stroški hitreje ali počasneje od rasti prodaje.

$$\text{čisti dobiček} / \text{prihodki} = (\text{prihodki} - \text{odhodki}) / \text{prihodki} = 1 - I / E \quad (15)$$

$$E = \text{ekonomičnost} = \text{prihodki} / \text{odhodki} \quad (16)$$

Glavni cilj lastnikov je doseči čim večji dobiček. Osnova za odločitve posloводства je postal sistem spremljanja stroškov. Tradicionalni modeli merjenja uspešnosti tako motivirajo managerje k odločanju, ki kratkoročno povečuje dobiček. To pomeni zmanjševanje stroškov za razvoj, izobraževanje, trženje ipd. Večji dobiček lahko prikazujejo tudi z različnimi metodami obračunavanja amortizacije in vrednotenja zalog. V nadaljevanju zato za presojanje uspešnosti poslovanja oz. analizo poslovanja podjetja Mapis – PE Embalaža podrobneje analiziram stroške v obravnavani enoti.

2 PREDSTAVITEV PODJETJA

Mapis d.o.o. je podjetje s 40-letno tradicijo na področju termoplastov. V Sloveniji je podjetje eno izmed večjih uvoznikov trgovskega blaga iz različnih surovin za predelavo plastike. V sklopu podjetja se opravljajo različne dejavnosti s področja plastike, kot so nabava in prodaja surovin za predelavo plastike, proizvodnja pihane embalaže in brizganih plastičnih izdelkov, oblikovanje izdelkov in konstruiranje orodij za izdelavo plastičnih izdelkov, izdelava orodij za brizganje, pihanje in ekstruzijo idr. Podjetje prevzema nabavno funkcijo tudi za ostala povezana podjetja v poslovnem sistemu Mapis v Sloveniji in na področju nekdanje Jugoslavije, ki se prav tako ukvarjajo z dejavnostjo predelave plastike in plastičnih materialov. V preteklosti je bil del nepovezanih podjetij v prodaji surovin precej večji od dela povezanih podjetij. Zadnja leta pa delež prodaje povezanim podjetjem predstavlja kar 70 % celotne prodaje surovin.

Vse te dejavnosti se odvijajo na dveh lokacijah, in sicer v Mengšu in v Domžalah. V Mengšu, kjer je tudi sedež podjetja, se opravlja trgovinska dejavnost. Tu so locirana skladišča materialov in proizvodnja brizganih izdelkov. Na lokaciji v Domžalah pa je organizirana proizvodnja pihane embalaže z novimi proizvodno skladiščnimi objekti, proizvodnimi linijami in dodatnimi površinami, to je Poslovna enota Embalaža.

2.1 Predstavitev PE Embalaža

Poslovna enota Embalaža zaposluje 17 delavcev, glede na potrebe občasno tudi študente. Osnovna dejavnost enote je proizvodnja pihane embalaže za potrebe industrije prehrane, kozmetike, kemije in široke potrošnje. Vzporedno z osnovno dejavnostjo proizvodnje se izvajajo tudi spremljajoče dejavnosti, kot so nabava določenih repromaterialov in pomožnega materiala, trženje in prodaja izdelkov, razvoj in oblikovanje izdelkov, razvojna in investicijska dejavnost, vzdrževanje in servisiranje opreme, popravila orodij, transport, logistika in skladiščenje izdelkov. Določena strokovna dela se izvajajo in naročajo pri zunanjih izvajalcih, to so varstvo pri delu in požarna varnost, izdelava novih orodij, večja vzdrževalna dela in remontna dela. Strateška nabava ključnih surovin in materialov ter kadrovska funkcija pa se izvajajo na nivoju ustreznih služb in funkcij podjetja Mapis.

2.2 Uspešnost poslovanja PE Embalaža

Podjetje Mapis posluje dobro, saj dosega pozitiven poslovni izid kljub težkim in neugodnim razmeram na trgu. Le-tega pa s slabimi poslovnimi rezultati znižuje PE Embalaža, saj že vrsto let zaključuje poslovna leta z negativnim poslovnim izidom, ki se z leti še povečuje. Vkolikor se trend ne bo obrnil in poslovanje bistveno izboljšalo, bo tudi podjetje kot celota začelo poslovati z negativnim poslovnim izidom. Zato je skrajni čas, da se korenito spremeni in izboljša poslovanje PE Embalaža, sicer bo potrebno ta del dejavnosti podjetja opustiti. Za primerjavo poslovanja podjetja kot celote in PE Embalaže si pogledjmo nekaj kazalnikov uspešnosti poslovanja (Mapis, 2007; Mapis, 2008a; Mapis, 2009a; PE Embalaža, 2007; PE Embalaža, 2008; PE Embalaža, 2009a).

Za izračun produktivnosti dela podjetja Mapis in PE Embalaža sem zaradi različnih prevladujočih dejavnosti poskušala tem bolje izraziti tako poslovne učinke kot tudi zanje vložen delovni čas. Da bi bili kazalniki med seboj primerljivi, sem poslovne učinke izrazila vrednostno, in sicer sem uporabila računovodsko kategorijo čisti prihodki od prodaje. Za vložen delovni čas pa sem uporabila število delovnih dni. Za obe enoti, ki ju med seboj primerjam, tj. podjetje kot celota in poslovna enota znotraj tega podjetja, sem izbrala enako izražen delovni čas, tj. 262 delovnih dni v letu 2008 in 261 delovnih dni v letu 2007. Izračun produktivnosti za podjetje Mapis v letu 2008 je razviden iz enačbe (17). Vendar pa s tem ne dobimo primerljivih podatkov med podjetjem in poslovno enoto. Lahko le spremljamo gibanje kazalnika med različnimi obdobji. Za bolj natančne izračune bi namreč potrebovala več podatkov o številu vseh zaposlenih ter o njihovih odsotnostih, da bi lahko izračunala razpoložljivi in dejansko porabljeni čas. Vendar mi teh informacij žal ni uspelo pridobiti. V Tabeli 1 tako prikazujem izračunane vrednosti produktivnosti dela za podjetje Mapis in njegovo poslovno enoto PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter spremembo v letu 2008 glede na predhodno leto.

$$\text{Produktivnost Mapis}_{2008} = \frac{12.304.216}{262} = 46.963 \text{ EUR/delovni dan} \quad (17)$$

Tabela 1: Produktivnost dela v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 v EUR na delovni dan ter njeno gibanje v letu 2008 glede na predhodno leto 2007

Produktivnost	Mapis (EUR/dan)	PE Embalaža (EUR/dan)
2008	46.963	3.274
2007	57.441	3.821
Indeks 2008/2007	81,759	85,684

Produktivnost v podjetju Mapis se je v letu 2008 zmanjšala za dobrih 18 %, medtem ko se je v PE Embalaža produktivnost zmanjšala za dobrih 14 %. Kljub večjemu zmanjšanju produktivnosti v podjetju Mapis ima njegova poslovna enota PE Embalaža veliko slabši poslovni rezultat, saj je produktivnost v podjetju kar 14-krat večja od produktivnosti v PE

Embalaža. Težko pa bi ocenili, ali je ta informacija primerljiva, saj se PE Embalaža ukvarja le s proizvodno dejavnostjo, medtem ko v podjetju po vrednosti prevladuje storitvena oz. trgovinska dejavnost.

Za izračun kazalnika ekonomičnosti sem prav tako uporabila vrednostni izraz ustvarjene količine poslovnih učinkov, to so čisti prihodki od prodaje. Za ovrednotenje stroškov, ki so potrebni za ustvarjeno količino poslovnih učinkov, pa sem izbrala računovodsko kategorijo poslovni odhodki. Ta kazalnik je tako primerljiv v različnih obdobjih kot tudi med podjetjem kot celoto in poslovno enoto. V Tabeli 2 prikazujem izračunano ekonomičnost za podjetje in njegovo poslovno enoto za leti 2007 in 2008 ter njeno spremembo v letu 2008 glede na predhodno leto, primer izračuna pa je razviden iz enačbe (18).

$$\text{Ekonomičnost Mapis}_{2008} = \frac{12.304.216}{12.160.533} = 1,012 \quad (18)$$

Tabela 2: Ekonomičnost v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter gibanje ekonomičnosti v letu 2008 glede na predhodno leto 2007

Ekonomičnost	Mapis	PE Embalaža
2008	1,012	0,697
2007	1,013	0,884
Indeks 2008/2007	99,901	78,846

V podjetju Mapis je razmerje med prihodki in odhodki stabilno, saj se ekonomičnost praktično ni spremenila. Prihodki so malenkost večji od odhodkov. Razmere v PE Embalaža pa so za razliko od podjetja kot celota kritične, saj s prodajo ne uspejo pokriti niti proizvodnih stroškov. V letu 2008 so s prodajo pokriti le 70 % stroškov. V primerjavi s predhodnim letom se je ekonomičnost v PE Embalaža zmanjšala za kar 21 %. Slabo poslovanje proizvodne enote na srečo rešuje zelo uspešno poslovanje trgovinskega dela podjetja.

Kot že omenjeno je kazalnik rentabilnost izražen kot razmerje med dobičkom in povprečnimi sredstvi. Za izračun tega kazalnika sem tako uporabila računovodski kategoriji čisti poslovni izid obračunskega obdobja in sredstva. Za čisti dobiček oz. izgubo sem se odločila, ker so poleg poslovnih prihodkov in odhodkov za normalno poslovanje potrebni tudi financiranje tega poslovanja, pri tem pa nastajajo tako prihodki kot tudi stroški. V izbranem podjetju je prišlo do finančnih prihodkov le iz poslovnih terjatev, kar kaže na njihovo upravičeno vključitev v izbrano računovodsko kategorijo. Finančni odhodki pa so nastali iz naslova poslovnih in finančnih obveznosti, predvsem slednje zaradi težav z likvidnostjo. Zaradi teh razlogov se mi je zdelo pravilno uporabiti izbrane kategorije. Podjetje se je namreč v obravnavanem obdobju ukvarjalo le s svojo glavno

dejavnostjo in hkrati tudi preučevano dejavnostjo, iz katere tudi izvirajo vsi prihodki in odhodki. V Tabeli 3 prikazujem rentabilnost za podjetje Mapis in njegovo poslovno enoto PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter njeno spremembo v letu 2008 glede na predhodno leto, izračun pa je prikazan v enačbi (19).

$$Rentabilnost\ Mapis_{2008} = \frac{18.057}{10.119.689} = 0,0018 \quad (19)$$

Tabela 3: Rentabilnost v podjetju Mapis in PE Embalaža za leti 2007 in 2008 ter gibanje rentabilnosti v letu 2008 glede na predhodno leto 2007

Rentabilnost	Mapis	PE Embalaža
2008	0,0018	- 0,037
2007	0,0065	- 0,012
Indeks 2008/2007	27,6923	308,333

Rentabilnost se je v podjetju zmanjšala za 72 %. Razlogi za slabše poslovne rezultate so delno v razmerah na trgu, večinoma pa v slabem poslovanju PE Embalaža. Ta je namreč zaključila poslovno leto z izgubo, ki je v primerjavi s predhodnim letom večja za kar 208 %. V kolikor bi se vodstvo podjetja odločilo za prenehanje proizvodne dejavnosti in ukinitvijo poslovanja PE Embalaža, bi podjetje dosegalo zelo dobre poslovne rezultate.

2.3 Analiza poslovanja

Analiza poslovanja se ukvarja s preučevanjem možnosti za izboljšanje uspešnosti poslovanja. Bistvo analize poslovanja je tako celota ocenjevanja in načrtovanja poslovanja. Gre za proces spoznavanja poslovanja podjetja ali njegovih enot in oblikovanje rešitev problemov poslovanja kot priprava na odločanje v podjetju z določenim ekonomskim in organizacijskim namenom (Pučko, 2005, str. 2–6).

2.3.1 Opredelitev analize poslovanja

Lipovec (1983, str. 15) opredeljuje analizo poslovanja kot »proces sistematičnega spoznavanja konkretnega poslovanja podjetja z določenim ekonomsko organizacijskim namenom«. Analiza poslovanja se kaže tudi kot kontrola poslovanja, saj zajema na eni strani ocenjevanje poslovanja in na drugi strani načrtovanje poslovanja podjetja. Analiza poslovanja je tako »v svojem bistvu hkrati tudi ekonomska kontrola poslovanja, ki zajema tako ocenjevanje kot načrtovanje poslovanja« (Pučko, 2005, str. 8).

Pučko (2005, str. 11) na splošno opredeljuje analizo poslovanja kot »proces spoznavanja konkretnega podjetja, ki služi za odločanje o izboljšanju ekonomske uspešnosti poslovanja tega podjetja z vidika uporabnika analize«. Splošna opredelitev analize poslovanja je hkrati tudi splošen model analize poslovanja.

2.3.2 Metoda analize poslovanja

Cilj analize je spoznati različne možne učinke na uspešnost poslovanja ter spoznati različne možnosti za izboljšanje uspešnosti v podjetju ali enoti. Splošna metoda analize poslovanja poteka v več fazah, ki jih je Pučko tudi podrobneje predstavil (2004, str. 10–23):

- opazovanje in ugotavljanje dejstev
- opredeljevanje problemov
- postavljanje hipotez
- logično (teoretično) preizkušanje postavljenih hipotez
- praktično preizkušanje postavljenih hipotez

V fazi opazovanja dejstev je potrebno dejstva najprej zaznati, za kar je potrebno predhodno znanje. Opazovanje teh dejstev v analizi pomeni tudi merjenje količinskih vidikov predmeta opazovanja kot tudi opazovanje kvalitete stvari, pojavov, procesov idr. Opažena dejstva nato primerjamo z dejstvi, ki jih poznamo iz predhodnega znanja. Najpogosteje primerjamo doseženo z načrtovanim ali pa dosežke primerjamo s tistimi iz predhodnih obdobj. S primerjavo pridemo do nekih odklonov. Z opazovanjem tako odkrijemo nepojasnjene razlike ali težave, ki jih poskušamo razložiti. Razlika je lahko pozitivna ali negativna, nepomembna ali kritična. Manjša odstopanja običajno zanemarimo, pomembne ali kritične razlike pa nam predstavljajo prave problemske situacije. Te zahtevajo nadaljnjo analizo in ocenjevanje.

Naslednja je faza opredeljevanja problemov. V tej fazi poskušamo razložiti probleme. Poskušamo najti njihove vzroke in povezave z uspešnostjo poslovanja. Razložiti poskušamo pomen razlik in njihov vpliv na uspešnost poslovanja. Ugotavljamo povezave med vzroki in posledicami za ugotovljene problemske situacije. Opredeliti je potrebno temeljni problem in ga razmejiti od ostalih. Hkrati opredelimo tudi predpostavke, na katerih temelji opredelitev problema, in s tem postavimo diagnozo problemskega položaja v poslovanju podjetja. Z opredelitvijo problema je tako nakazana tudi splošna smer njegove analize in razrešitve.

V fazi postavljanja hipotez iščemo različne hipoteze oz. možne razlage problema ter možnosti za njegovo razrešitev. Možnih rešitev je lahko veliko, te pa je potrebno še preizkusiti. Postaviti je potrebno čim več hipotez, hkrati pa je dobro dopuščati možnost, da se tudi kasneje še lahko pojavijo nove hipoteze. Te se preizkusijo najprej logično, nato pa še praktično.

Logično preizkušanje hipotez poteka tako, da za postavljene hipoteze ugotovimo posledice. Nekatere rešitve prinašajo tudi izpolnjevanje določenih zahtev, na primer zakonskih. Tak primer je npr. zagotavljanje minimalne plače pri zaposlovanju ter odpravnine in druge zahteve iz delovne zakonodaje pri odpuščanju. Posledice hipotez in njihove učinke na stroške oz. uspešnost poslovanja lahko še dodatno opazujemo. Pogosto gre tu za kalkulacije, ali bo možna rešitev dala boljše poslovne rezultate ali ne. S tem pridobimo večjo ali manjšo podporo hipoteze. Hipoteza z največjo podporo je model, ki predstavlja splošno rešitev problema. Model nam prikazuje povezave tistih dejstev, ki so za preučevani problem najpomembnejši in ki problem tudi razrešujejo. Tak model kot splošna rešitev določenega poslovnega problema pa je uporaben za reševanje tudi drugih podobnih, sorodnih in povezanih problemov. Model je potrebno preizkusiti še v praksi.

Ustreznost modela se lahko preizkusi le s prakso. In sicer če z uporabo modela dosežemo spremembe v poslovanju podjetja, je model ustrezen, v nasprotnem model ni ustrezen. Najbolj pogost in uporaben pristop k praktičnemu preizkušanju modela na področju poslovanja podjetja je predvidevanje prihodnjih rezultatov in ugotavljanje, kako se ta predvidevanja uresničujejo. Gre torej za planiranje oz. načrtovanje in nadziranje, kako se načrtovano uresničuje.

2.3.3 Vrste analize poslovanja

Analizo poslovanja lahko razvrščamo po številnih različnih merilih. Bistvene razlike v analizah nastajajo tako zaradi namena analize kot zaradi spreminjanja sestavin splošnega modela analize poslovanja. Po namenu analize ločimo vrste analize poslovanja glede na ekonomsko, organizacijsko in uporabniško določenost. Do drugih razvrstitev analize pridemo tudi z vidika pogostosti in rednosti izvajanja analiz, glede na čas analize, vrsto gospodarske dejavnosti, vrsto pravne osebe, časovno obdobje idr. (Pučko, 2005, str. 26–28; Lipovec, 1983, str. 60–68).

Če razvrščamo analizo poslovanja po ekonomski določenosti namena analize, govorimo o analizah poslovanja podjetij v različnih družbeno ekonomskih dejavnostih. Podjetja v različnih dejavnostih imajo namreč različne nosilce in cilje gospodarjenja. Razlike sicer ne nastajajo v metodi analize, temveč v ekonomskih kategorijah, ki se analizirajo. Razlike se kažejo v različnih načinih merjenja uspešnosti poslovanja, saj je tudi cilj poslovanja različen. Tako kot torej podjetja delimo po dejavnostih na gospodarske, zdravstvene, šolske, športne, kmetijske, kulturne idr. organizacije, govorimo tudi o različnih vrstah analiz poslovanja gospodarskih, zdravstvenih, šolskih, športnih, kmetijskih, kulturnih idr. organizacij. Vsaka vrsta analize poslovanja ima v posamezni družbeno ekonomski dejavnosti svoje posebnosti. Po ekonomski določenosti namena analize pa lahko razvrstimo analize poslovanja tudi glede na različne družbeno ekonomske sisteme. Če podjetje deluje v kapitalističnem sistemu, bo analiza poslovanja različna, kot če podjetje

deluje v socialističnem sistemu, saj je tudi ekonomska določenost namena analize različna in to je potrebno upoštevati tudi v analizi.

Po organizacijski določenosti namena analize le-te razvrščamo na analizo poslovanja celotnega podjetja, to je celovita oz. kompleksna analiza poslovanja, in analizo poslovanja posameznega organizacijskega dela podjetja ali dela poslovanja, to je posebna oz. specialna analiza poslovanja. Celovite analize poslovanja so splošne ocene in diagnoze poslovanja celotnega podjetja ter se ne spuščajo v podrobnosti. Predstavljene so bistvene značilnosti celotnega poslovanja podjetja. Prav tako so predstavljeni problemi in njihovo razreševanje na ravni poslovanja podjetja kot celote. Posebne analize poslovanja pa ocenjujejo poslovanje nekega organizacijskega dela podjetja ali dela poslovanja ali pa razrešujejo samo delni problem v podjetju. Te analize upoštevajo tudi podrobnosti, ki jih celovite analize ne, zato so bolj natančne, rezultati pa so zanesljivejši.

Glede na uporabniško določenost namena analize poslovanja ločimo notranje oz. interne analize in zunanje oz. eksterne analize poslovanja. Notranje analize so tiste, ki jih opravljajo organi podjetja za svoje potrebe. Analitik ima v tem primeru na razpolago najrazličnejšo dokumentacijo in dostop do notranjih informacij o poslovanju podjetja. Zato bo taka analiza tudi bolj natančna. Njen namen pa ni samo oceniti poslovanje podjetja, temveč tudi razrešiti probleme poslovanja podjetja. Zunanja analiza pa je tista, ki jo opravljajo zunaj podjetja za potrebe zunanjih interesentov. Tem je dostopna le določena dokumentacija. Namen zunanje analize pa ni razreševanje problemov poslovanja v preučevanem podjetju, temveč oceniti poslovanje podjetja.

Z vidika sestavin splošnega modela analize poslovanja ločimo celotne in delne analize poslovanja. Celotna analiza zajema celoto spoznavnega procesa, medtem ko delne analize obravnavajo le del spoznavnega procesa. Celotna analiza tako ocenjuje poslovanje, odkriva probleme poslovanja podjetja ali dela poslovanja ter probleme razrešuje, rešitve pa tudi preizkuša. V praksi se pogosteje srečujemo z delnimi ali parcialnimi analizami. V tem primeru so posamezne faze spoznavnega procesa ločene in se izvajajo posebej. Razlog za ločitev posameznih faz je v tem, da so za vsako fazo spoznavnega procesa potrebne različne sposobnosti. Zato je tudi možno, da različne faze opravljajo različni analitiki. Takšne delne analize so spremljanje in ocenjevanje poslovanja, ocenjevanje in diagnosticiranje poslovanja, razreševanje problemov poslovanja in načrtovanje poslovanja idr.

Glede na pogostost izvajanja analiz poznamo stalne ali permanentne in občasne analize poslovanja. Stalne analize se ponavljajo v nekih rednih časovnih presledkih, zato jim lahko rečemo tudi periodične analize. Te analize so največkrat kompleksne oz. celovite, lahko pa so tudi specialne za potrebe organizacijske enote, za del poslovanja ali celo za posamezno delovno mesto. Občasne analize pa se opravljajo po potrebi. Z njimi se največkrat razrešuje posamezni poslovni problem.

Po času analize poslovanja ločimo načrtovanje in kontrolo poslovanja. Če delamo analizo poslovanja preteklega poslovanja podjetja, potem izvajamo naknadno ekonomsko kontrolo poslovanja. Če pa analiziramo prihodnje poslovanje podjetja, ki ga predvidevamo, govorimo o načrtovanju poslovanja oz. o predhodni ekonomski kontroli.

Podjetja imajo glede na vrsto gospodarske dejavnosti, s katero se ukvarjajo, določene posebnosti. Zato so tudi analize poslovanja različne po posameznih gospodarskih dejavnostih. Tako bo podjetje, ki se ukvarja z industrijsko dejavnostjo, uporabilo različno vrsto analize poslovanja kot podjetje, ki se ukvarja s kmetijsko ali gradbeno dejavnostjo.

Tudi z vidika različnih skupin pravnih oseb ločimo različne vrste analize poslovanja. Tako ločimo analizo poslovanja gospodarske družbe, zadruga, društva, zavoda, sklada itd. Nadalje lahko posamezno analizo poslovanja glede na vrsto pravne osebe še razčlenimo. Analizo poslovanja gospodarske družbe lahko razčlenimo na analizo poslovanja delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, samostojnega podjetnika itd. Analiza poslovanja delniške družbe ima namreč vrsto drugačnih značilnosti kot analiza poslovanja samostojnega podjetnika. Analizo poslovanja društva lahko nadalje razčlenimo na analizo poslovanja športnega društva, kulturnega društva itd. Tudi analizo poslovanja sklada lahko podrobneje razčlenimo, in sicer na analizo poslovanja strukturnega sklada, javnega sklada, vzajemnega sklada itd.

Glede na dolžino časovnega obdobja poslovanja, ki ga zajamemo v analizo, ločimo kratkoročne in dolgoročne analize poslovanja. Pri kratkoročnih analizah poslovanja analiziramo poslovanje za največ enoletno obdobje. Dolgoročne analize poslovanja pa zajemajo analiziranje večletnega poslovanja podjetja, zato te vrste analiz imenujemo tudi razvojne analize poslovanja.

2.3.4 Viri, razpoložljiv obseg in kakovost podatkov za analizo

Viri podatkov vplivajo na celovitost in natančnost podatkov, ki so potrebni za različna merjenja (Pučko, 2005, str. 34–39; Lipovec, 1983, str. 128–136). Glavni vir podatkov za analizo poslovanja so knjigovodske evidence. Knjigovodstvo namreč sistematično evidentira poslovne dogodke v poslovanju podjetja in te podatke tudi že obdeluje do določene stopnje. Od kakovosti teh knjigovodskih evidenc je odvisna tudi kakovost analize. Delo analitika je tako močno odvisno od stopnje analitične razčlenitve knjigovodskih evidenc, tj. od razčlenitve kontnega načrta, frekvence in hitrosti knjigovodskih obdelav podatkov, stopnje strokovnosti dela v podjetju idr. Analitik zato poskuša vplivati na računovodsko službo, da bi ta čim bolj podrobno vodila knjigovodske evidence, da bi čim pogosteje in čim hitreje izvajala obdelave podatkov, da bi bilo delo v računovodstvu opravljeno čim bolj strokovno itd. Medtem ko se knjigovodstvo ukvarja le s preteklim poslovanjem, pa se del računovodstva ukvarja tudi s prihodnjim poslovanjem, tj. z načrtovanjem. S tem računovodstvo posega na področje analize poslovanja.

Računovodstvo se pri tem omejuje predvsem na vrednostno izražene podatke poslovanja podjetja.

Za kakovostno analizo poslovanja pa zgolj računovodski podatki niso dovolj. Analitik potrebuje številne druge podatke, ki jih zagotavljajo druge operativne evidence v podjetju oz. enote podjetja. Pri tem mislimo na kadrovske evidence, ki nudijo podatke o številu zaposlenih, odsotnosti z dela, izobraževanju zaposlenih. Razne tržne in prodajne evidence dajejo podatke o izdanih predračunih, prejetih naročilih, strukturi kupcev, velikosti kupcev, reklamacijah, sklenjenih pogodbah. Proizvodne operativne evidence omogočajo podatke o izmetu v proizvodnji, proizvodnih zmogljivostih, zasedenosti zmogljivosti, proizvodnih zastojih itd. Finančne evidence dajejo podatke o pogojih financiranja, možnostih financiranja, potrebah po financiranju itd. Primarni namen pribiranja vseh teh podatkov ni zagotavljanje podatkov za potrebe analize poslovanja, zato moramo biti pri uporabi teh podatkov izjemno pozorni na njihovo kakovost in obliko ter presoditi njihovo uporabnost za različne namene analize.

Zelo pomemben vir podatkov za analizo poslovanja so razni standardi, delovne norme, normativi porabe materiala, sestavnice proizvodov, spiski potrebnih strojnih in delovnih operacij, investicijski programi, operativni in drugi načrti, predračuni in programi kot primerjalne osnove idr. Ti viri podatkov dajejo analizi poslovanja ogromno podatkov, brez katerih bi težko izvedli analizo.

Pogosto se pojavi potreba po še dodatnih podatkih. Tako ima analitik možnost posebnega dodatnega pribiranja podatkov, ki pa za seboj prinesejo tudi dodatne stroške. Analitik se zato pred organiziranjem specialnih pribiranj podatkov odloča med koristjo pridobljenih oz. pričakovanih pribranih podatkov in stroški, ki nastanejo s pribiranjem in obdelavo teh podatkov.

Nič manj pomemben vir podatkov so tudi zunanji podatki. Gre za množico različnih podatkov o drugih podjetjih, ki sodelujejo s preučevanim podjetjem, to so njegovi kupci, dobavitelji, financerji idr. V to množico zunanjih podatkov sodijo tudi podatki o podjetjih, ki s preučevanim podjetjem ne sodelujejo, to so konkurenti, podatki o splošnih pogojih poslovanja doma in v tujini, o tujih trgih, o splošnih gospodarskih in socialnih razmerah na trgu idr. Te podatke pribirajo določeni subjekti izven podjetja. Pri nas so takšne baze podatkov dosegljive na raznih ministrstvih in njihovih agencijah, v Agenciji za plačilni promet, na Statističnem uradu RS, v Gospodarski zbornici Slovenije, v Banki Slovenije, raznih podjetjih, ki se ukvarjajo z dejavnostjo pribiranja teh podatkov, npr. bonitetne hiše, v Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve, na Ljubljanski borzi vrednostnih papirjev, na Uradu RS za makroekonomske analize in razvoj, na Obrtni zbornici Slovenije, na spletnih straneh zgoraj naštetih in drugih institucij itd. Tudi pri uporabi teh podatkov mora biti analitik zelo previden, saj ni sodeloval pri njihovem pribiranju in mora zato

najprej presoditi njihovo kakovost za posamezen namen njihove uporabe. Zunanje podatke predstavljajo tudi strokovni časopisi in revije, dnevni tisk in drugi mediji ter internet.

Razpoložljive podatke za analizo je potrebno oceniti z vidika njihove kakovosti. Na kakovost podatkov vpliva tako način pribiranja podatkov kot tudi njihova začetna obdelava. Da lahko analitik podatke oceni, mora poznati tehnike pribiranja podatkov in postopke začetne obdelave podatkov.

Pomemben vpliv na kakovost pribranih podatkov ima tudi vestnost in strokovnost oseb, ki te podatke pribirajo in obdelujejo. Podatke namreč pribira in obdeluje več ljudi, ki so različno vestni in strokovni ter imajo različna predhodna znanja in izkušnje. Na spremembe v gospodarskem sistemu in politiki analitik nima vpliva, imajo pa te spremembe vpliv na podatke. Teh sprememb analitik pogosto ne more izločiti iz razpoložljivih podatkov. Spremembe davčnih predpisov in ekonomske politike so lahko precej pogoste, še posebno v gospodarskih razmerah, kakršne so v tem obdobju. S podobnimi težavami se analitik srečuje pri podatkih, na katere vplivajo spremembe v notranjih sistemih podjetja. Dodatne težave povzročajo tudi metodološke spremembe v evidencah, spremembe tehnik pribiranja podatkov ali spremembe postopkov obdelave podatkov. Analitik se pri ocenjevanju podatkov srečuje še z vplivom konjunkturnih gibanj, sezonskih vplivov, strukturnih sprememb idr. S tem pridemo do ugotovitve, da je težko priti do kakovostnih podatkov zaradi množice raznih vplivov nanje in da ima analitik izjemno težko nalogo, da zagotovi dobro analizo poslovanja.

2.4 Analiza poslovnih funkcij PE Embalaža

Za analizo poslovanja sem uporabila pristop, ki izhaja iz ocenjevanja poslovnega uspeha in uspešnosti poslovanja preučevane poslovne enote PE Embalaža. Rezultati poslovanja kot tudi uspešnost poslovanja preučevane enote in teoretično so že predstavljeni na začetku tega poglavja s tradicionalnimi kazalniki poslovanja za presojo uspešnosti poslovanja, to so produktivnost, ekonomičnost in rentabilnost. V tem delu analize pa se nadalje osredotočam še na opazovanje posameznih faz poslovnega procesa oz. poslovnih funkcij enote, tj. opazovanje financiranja, prodaje, proizvodnje, nabave, kadrovanja itd.

2.4.1 Kadrovska funkcija

V preučevanem obdobju je bilo v PE Embalaža v povprečju zaposlenih 17 delavcev. Glede na delovna mesta, ki so jih zasedali, so bili zaposleni direktor poslovne enote, komercialist, 2 monterja orodjarja, 9 delavcev pri stroju, 3 vodje izmen, ki so hkrati tudi delavci pri stroju, in voznik tovornjaka. Za nemoteno poslovanje bi v poslovni enoti nujno potrebovali še vodjo proizvodnje, skladiščnika in kontrolorja kvalitete.

Delovno mesto vodje proizvodnje je bilo pred leti zasedeno. Po odpovedi delavca se je iskalo zamenjavo, vendar se zaradi slabih pogojev dela in nizkega ponujenega plačila delovno mesto ni zasedlo. Po skoraj letu dni neuspešnega iskanja ustreznega sodelavca se je prenehalo iskati novega vodjo proizvodnje. Delovne naloge sta tako prevzela direktor in komercialist.

Podobno je z delovnim mestom skladiščnika. Ker se ni našlo ustrezne zamenjave, so njegovo delo prevzeli direktor, komercialist in voznik tovornjaka. Delovno mesto skladiščnika je še vedno prosto. Zanj se zahteva izpit za viličarja, poznavanje skladiščnega poslovanja ter dobra fizična kondicija.

Zaradi velike fluktuacije se zaposlujejo tudi delavci pri stroju in vodje izmen. Ker ima večina trenutno zaposlenih le III. stopnjo izobrazbe, je za poslovno enoto izjemnega pomena, da zaposluje na novih delovnih mestih ljudi z višjo stopnjo izobrazbe, tj. IV. ali V. stopnjo izobrazbe. S tem bi se tudi izboljšal nivo kakovosti dela. Vendar pa je tudi za ta delovna mesta izjemno težko najti delavce, ki bi bili pripravljeni opravljati troizmensko delo, saj je ponujeni dohodek minimalen. Zaradi tega se poslovna enota občasno srečuje s pomanjkanjem kadrov. Ta problem v poslovni enoti rešujejo z občasnim zaposlovanjem študentov, česar se poslužujejo še več v poletnih mesecih in v času dopustov. Študentje pa niso vedno isti, temveč se menjavajo. Običajno študentje, ki so že delali v tej poslovni enoti, kasneje nimajo več želje ponovno delati pri njih. Kot razlog navajajo nezadovoljstvo s plačilom in pogoji dela kot tudi s samim delom. Zato bi bilo smiselno študente zamenjati za redno zaposlene delavce pri stroju, saj je tudi za študente potrebno uvajanje na posamezno delovno mesto. Zaradi slabih poslovnih rezultatov poslovne enote in pomanjkanja sredstev ter slabih gospodarskih razmer je enota tudi prenehala zaposlovati kontrolorja kvalitete, čeprav bi to pripomoglo k bolj kakovostnemu delu in uspešnejšemu poslovanju.

Za čim bolj nemoteno poslovanje bi v procesu proizvodnje potrebovali tudi še enega monterja orodjarja. Delovna oprema je v enoti že precej stara in dotrajana, pogosto prihaja do okvar, zato ima poslovna enota potrebo po strokovnem delavcu s strojno ali elektro izobrazbo za vzdrževanje strojev, menjave orodij, nastavitve strojev, diagnosticiranje in odpravo motenj in napak v delovanju strojev ter uvajanju izboljšav v proizvodnem postopku in opremi.

2.4.2 Nabavna funkcija

Kot že omenjeno, se del nabave surovin opravi na ravni podjetja na lokaciji v Mengšu. Tu gre predvsem za tiste surovine, ki so skupne tudi ostalim povezanim podjetjem. Zaradi večjih skupnih povpraševanih količin podjetje namreč dosega boljše poslovne pogoje in tudi ugodnejšo ceno. Preostale surovine pa kupuje PE Embalaža sama. Za to delo je zadolžen komercialist. Cene večine surovin, ki se uporabljajo za proizvodnjo plastične

embalaže, so vezane na cene surove nafte na svetovnem trgu. Zato prihaja pri cenah vhodnih materialov do velikih nihanj. Težko je tudi napovedovati, kakšne bodo cene vhodnih materialov v prihodnje. Zato enota poskuša kupovati surovine v obdobjih, ko cene padajo, in si takrat ustvarjati zaloge. To pa ni vedno možno, saj ima PE Embalaža težave s financiranjem prevelikih in nepotrebnih zalog zaradi nelikvidnosti.

2.4.3 Prodajna funkcija

Komercialist je poleg nabave zadolžen tudi za prodajo. To dejstvo ima prednost, saj so vse informacije združene v eni osebi. Ker je ta oseba prevzela tudi del nalog vodje proizvodnje in skladiščnika, ima komercialist popoln nadzor nad zalogami surovin in končnih izdelkov, nad nabavo in prodajo ter tudi nad proizvodnjo. Kljub temu, da cene surovin nihajo, pa je zaželeno, da so cene končnih artiklov stabilne. Kupci niso pripravljeni sprejeti večjih povišanj cen. Precej cen pa je tudi pogodbeno določenih in se jih pred potekom pogodbe ne da bistveno korigirati, saj so le-te vezane na večmesečno povprečje cen surovin na trgu in ne na razmere na trgu v času nakupa surovin. Tudi zato je spremljanje razmer in gibanja cen surovin na trgu ter trenutek nakupa surovin izjemnega pomena za dobro poslovanje PE Embalaža.

Zaradi vseh aktivnosti, ki jih opravlja komercialist, je zanemarjena prodajna funkcija. Prodaja se je namreč v preučevanem letu glede na predhodno leto zmanjšala za 4,5 %. Zato bi bilo potrebno komercialista razbremeniti in prenesti del delovnih nalog nazaj na vodjo proizvodnje in skladiščnika oz. zaposliti še dodatnega komercialista. Potreben bi bil bolj agresiven pristop prodaje do obstoječih kupcev z namenom nadaljnjega sodelovanja in obnovitve pogodb. Pomembni so osebni obiski, s katerimi se lažje pride do pomembnih informacij o zadovoljstvu sodelovanja, predlogih za nadaljnje sodelovanje, lažje in hitrejše je sklepanje dogovorov in pogodb, pridobimo lahko tudi kakšne informacije o konkurentih. Potrebno je tudi pridobivanje novih potencialnih kupcev in pridobivanje starih kupcev, ki so že kupovali v PE Embalaža, pa so prenehali in odšli h konkurenci. Pri prodaji embalaže večjim porabnikom, pa je vsekakor potrebna prisotnost direktorja. Pri večjih projektih bi bilo potrebno sodelovanje tako direktorja in komercialista, kot tudi vodje proizvodnje. Ti projekti so zelo zahtevni in se odvijajo počasi, vendar so po drugi strani kljub nižjim dogovorjenim cenam končnih proizvodov količine le-teh ogromne, učinki pa so dolgotrajni, pogodbe se običajno sklepajo za več let. Za povečevanje prodaje bi bilo smiselno tudi obiskati katerega od sejmov, na katerih so skoncentrirani tako ponudniki kot tudi uporabniki plastične embalaže in strojev ter orodij za izdelavo le-te. Ti sejmi so odličen vir iskanja novih kontaktov potencialnih poslovnih partnerjev ter spoznavanja konkurence. Dobro bi bilo tudi izdelati bolj tržno usmerjeno spletno stran z več informacijami o prodajnem programu. Reklamni material v obliki letakov in katalogov je prav tako dobro sredstvo za povečevanje prodaje. Na službenem tovornem vozilu bi PE Embalaža morala označiti svoj proizvodni program s kontaktnimi podatki. Tako bi enota vsak dan hkrati z dostavo proizvodov strankam tudi oglaševala svojo dejavnost.

2.4.4 Proizvodna funkcija

Proizvodnja poteka od ponedeljka do petka v treh izmenah. Občasno se po potrebi dela tudi kakšno soboto. V ponedeljek se začne delo v proizvodnji ob 6. uri zjutraj in konča v soboto prav tako ob 6. uri zjutraj. Da lahko delavci za strojem v ponedeljek zjutraj takoj pričnejo z delom, mora vsak ponedeljek eden od monterjev orodjarjev priti na delo vsaj dve uri pred delavci za stroji in vklopiti stroje, saj se morajo le-ti za delovanje ogreti na visoko delovno temperaturo, kar lahko traja tudi nekaj ur. Monterji orodjarji delajo med tednom samo v eni izmeni, in sicer dopoldan, večkrat pa delajo tudi ob sobotah. Takrat so stroji ugasnjeni in ohlajeni, tako da se lahko na njih opravijo menjave orodij za proizvodnjo neke druge oblike plasten oz. plastične embalaže, v kolikor je to na kakšnem izmed strojev potrebno opraviti za nemoten potek proizvodnje.

PE Embalaža ima v proizvodni opremi za predelavo plastičnih granulotov 12 strojev. Na štirih od teh strojev se lahko predelujeta materiala polietilen (PE) in polipropilen (PP). Štirje stroji se uporabljajo za predelavo materiala polivinil klorid (PVC), trije pa za izdelavo plasten iz materiala polietilen tereftalat (PET). Vsi navedeni stroji se uporabljajo za pihanje embalaže. En od strojev pa se uporablja za izdelavo brizgane embalaže, in sicer za proizvodnjo zamaškov oz. pokrovčkov in tesnil. Ti se lahko izdelujejo iz materialov PE, PP in polistiren (PS). Poleg strojev za proizvodnjo plastične embalaže ima enota tudi tovorno vozilo, električni viličar ter več ročnih paletnih viličarjev in mlinov za mletje neuporabnih proizvodov.

V proizvodnji prihaja občasno do večjega tehnološkega odpada. Zaradi slabih nastavitvev orodja ali stroja, nepravilnega upravljanja s strojem med obratovanjem, uporabe napačnega materiala ali pa zaradi uporabljenih surovin slabše kvalitete so tudi proizvodi slabše kvalitete, in sicer imajo lahko estetske napake ali pa so celo neuporabni. Taki proizvodi se med pakiranjem izločijo. V kolikor je teh slabih izdelkov veliko, je potrebno proizvodnjo ustaviti, stroj ohladiti in ga očistiti, ponovno narediti menjavo orodja in pregledati nastavitve stroja. Nato se stroj ponovno segreje in se nadaljuje s proizvodnjo. Običajne napake, ki se pojavljajo na neuporabnih izdelkih, so, da imajo plastenke luknje in puščajo, material je neenakomerno porazdeljen po stenah plasten, premajhni volumni plasten, deformacije sten v smislu vbočenosti, plastenke ne tesnijo ali pa imajo izdelki v materialu črne pike, to so zažgani delci plastike. V kolikor imajo plastenke samo luknje ali so nepravilnih oblik, se le-te zmeljejo. Če pa se v materialu plasten ali zamaškov pojavljajo črne pike oz. madeži, je potrebno te odstraniti pred mletjem. Mleti material se lahko ponovno uporabi, vendar le v manjših količinah. To je odvisno tudi od vrste materiala. Pri PET materialu se lahko k čistemu granulatu doda le nekaj odstotkov mletega PET materiala, medtem ko je pri PVC granulatu lahko odstotek mletega PVC materiala višji, npr. 20–30 %. Vendar se z višjim odstotkom mletega materiala tudi kvaliteta proizvodov slabša in povečuje delež slabih proizvodov, kar posledično ponovno vodi v povečevanje mletega materiala zaradi mletja slabih proizvodov. Pri tem je treba tudi paziti, da se med

seboj ne mešajo različni materiali ali enaki materiali različnih barv. Osnovnemu materialu se namreč lahko dodajo tudi barvila za proizvodnjo plastenk oz. zamaškov različnih barv. Ta problem predstavlja v enoti velik strošek. V času prebiranja slabih proizvodov in njihovega mletja namreč proizvodnja stoji. Posledično je narejenih manj dobrih proizvodov za prodajo. Če je mletega materiala veliko, posebno PET, se ga vsega ne da ponovno uporabiti v proizvodnem procesu. Ta se poskuša prodati ali pa se ga zavrže in uniči. Prodati ga je precej težko, saj ni veliko uporabnikov takega materiala, poleg tega je tudi cena mletega materiala veliko nižja od cene originalnega materiala. Če pa se ga zavrže, je potrebno za odvoz in uničenje oz. predelavo naročiti ustrezno komunalno službo.

Za bolj učinkovito proizvodnjo bi bilo potrebno zmanjšati odpad v proizvodnji in v čim večji meri ponovno uporabiti mleti material, ki nastane pri mletju proizvodov neustrezne kvalitete. Zmanjšati bi bilo potrebno število menjav orodij in s tem povečati serije proizvodnje posameznih proizvodov do optimalnih zalog. V kolikor dopušča velikost skladiščnega prostora, bi bilo smiselno podvojiti velikosti serij oz. združevati naročila istih artiklov v skupne serije proizvodnje. Po vsaki uporabi posameznega orodja bi bilo potrebno le-tega pregledati in ga že pripraviti za naslednjo uporabo. S tem bi se skrajšali časi menjav orodij in zastoji v proizvodnji. Težo proizvodov bi morali držati na spodnji predpisani toleranci, saj bi se tako lahko prihranilo na zelo dragih materialih. Na posameznih strojih se lahko tudi povečajo proizvodne kapacitete do mej, za katere so projektirani. Za bolj tekočo proizvodnjo in večje proizvodne kapacitete je potrebno imeti tudi redno zaposlene usposobljene delavce za stroji brez začasnih rešitev s študenti. Pridobiti je treba ustrezno strokovne vodje izmen in monterje orodjarje oz. sedanje dodatno temeljito izšolati ter uvesti kontrolno službo z novim delovnim mestom kontrolorjem. Pregledati je potrebno sedanje poslovanje in poiskati notranje rezerve.

2.4.5 Finančna funkcija

Ker je poslovna enota nelikvidna, ima seveda težave s financiranjem. Rešuje in pomaga ji podjetje kot celota, ki posluje uspešno in nima finančnih težav. Enota tudi sicer uradno ni samostojna in pred finančnimi institucijami ne nastopa samostojno. Prav tako nima odprtih svojih oz. ločenih transakcijskih računov pri bankah. Ti so skupni za celotno podjetje. Zato tudi ni smiselno podrobneje preučevati financiranja kot ene od faz poslovnega procesa poslovne enote. Poleg tega pa se tudi razpoložljivi podatki nanašajo na podjetje in ne na preučevano enoto. Tako ne bi dobili kakovostne analize te faze poslovnega procesa.

3 ANALIZA STROŠKOV V PE EMBALAŽA

Že iz same definicije stroškov, da so ti v denarju izraženi potroški prvin poslovnega procesa, se da razbrati, da je zmanjševanje stroškov mogoče le na dva načina. Ali se morajo zmanjšati potroški prvin poslovnega procesa na enoto poslovnega učinka, ali pa je potrebno dosežati nižje nabavne cene prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 13).

3.1 Stroški materialov

Strošek materiala predstavlja kar 44 % vseh stroškov PE Embalaža. S tem je strošek materiala najvišji strošek v enoti. Zato je za boljše poslovne rezultate potrebno poiskati rezerve v potrošnji materiala. Mleti material je potrebno ponovno uporabiti oz. proizvajati čim bolj kvalitetne proizvode, da bo mletega materiala čim manj, ter postopno zniževati težo proizvodov do spodnje predpisane tolerance oz. do najnižje možne teže, pri kateri so proizvodi še uporabni, funkcionalni in kvalitetni. Včasih se kakšna vreča materiala zaradi malomarnosti delavcev poškoduje pri manipulaciji z njim, ta se raztrese in umaže ter postane neuporaben. Take primere je potrebno zmanjšati oz. jih odpraviti ter biti bolj previden pri ravnanju z materiali.

Tudi pri nabavi materialov je potrebno biti ekonomičen. Glede na likvidnostne težave enote se preferira dobavitelje, ki dajejo boljše plačilne pogoje, ne pa tudi ugodnejše cene surovin. Zato tudi tu vidim nekaj rezerv. Potrebno je najti še kakšne nove dobavitelje, z njimi vzpostaviti kontakte in pridobiti ponudbe vseh ponudnikov iskanih surovin ter izbrati najugodnejšo ponudbo. V kolikor so razlike v cenah med ponudniki minimalne, se dopušča izbor ponudbe tistega dobavitelja, ki ponuja boljše plačilne pogoje oz. daljše plačilne roke. Če pa so razlike v cenah večje, se mora obvezno izbrati ponudbo cenejšega ponudnika. Potem mora finančna služba stopiti v akcijo in zagotoviti sredstva za plačilo, saj je cenejši nakup surovin v korist ne le izbrani poslovni enoti temveč celotnemu podjetju. Poleg tega pa je potrebno redno spremljati gibanje cen surovin na svetovnem trgu ter se odločati za nakupe surovin v večjih količinah, na zalogo za daljše obdobje v času, ko se predvideva, da so cene surovin dosegle dno, oz. ko se napoveduje, da bodo cene surovin začele rasti (PE Embalaža, 2009c; Mapis, 2009e).

3.2 Stroški plač

Drugi najvišji strošek v enoti predstavljajo plače. Te dosegajo 25 % vseh stroškov, če upoštevamo samo redno zaposlene. Če pa upoštevamo še delo študentov, predstavlja strošek dela že 27 % vseh stroškov. Kljub temu, da so plače delavcev v proizvodnji najnižje možne, ki jih zakonska ureditev še dopušča, je ta strošek precej visok. Zato tu tudi ne vidim možnosti prihrankov. Prav nasprotno, zaradi velikega nezadovoljstva proizvodnih delavcev, kar se odraža tako v fluktuaciji kot tudi v odnosu do dela in posledično v kvaliteti opravljenega dela in proizvodov, bi bilo pametno nameniti še določen znesek sredstev za plače. Tiste zaposlene, ki bi dobro in kvalitetno opravljali svoje delo, bi bilo potrebno nagraditi in jim dati dodatek za uspešnost. Delavce je potrebno stimulirati za boljše opravljeno delo, saj se s tem zmanjšujejo drugi stroški. Zadovoljen delavec je namreč bolj previden in odgovoren pri opravljanju dela. Proizvodi bi bili bolj kvalitetni, več dobrih proizvodov bi bilo narejenih, manj materiala bi se porabilo ipd. Če delavec proizvede več dobrih proizvodov, ki so ustrezne kvalitete za nadaljnjo prodajo, potem je lahko strošek dela kljub povečanju zaradi nagrade za uspešnost na proizvedeno enoto enak

ali celo nižji. Če se npr. delavcu odobri dodatek v višini 10 % osnovne plače, je potrebno zahtevati od delavca povečanje kvalitetno proizvedenih enot vsaj za toliko, da se strošek dela na proizvedeno enoto zmanjša. Zato bi bilo smiselno spremljati, koliko proizvodov naredijo posamezni delavci za strojem. Predpisati je potrebno delovne norme, ki se od njih pričakujejo za dogovorjeno plačilo, ter določiti nagrade za posamezno doseganje norm. Mesečno bi se nato spremljali stroški plač za vsakega zaposlenega. Kot že omenjeno, bi se uknilo tudi delo študentov, kljub temu da je ura študentskega dela cenejša od ure redno zaposlenega delavca. Študenti imajo namreč fiksno plačilo, ki je nizko, delo pa opravljajo neodgovorno in počasneje, kar se na koncu kaže v višjih stroških dela na posamezno proizvedeno enoto (Mapis, 2009e).

3.3 Stroški amortizacije

Če razvrščamo stroške po velikosti od najvišjega do najnižjih, je naslednji strošek amortizacije, ki znaša 12 % vseh stroškov. Če upoštevamo še stroške materiala in storitev za vzdrževanje osnovnih sredstev, se delež stroškov osnovnih sredstev poveča še za 2 odstotni točki. Glede na samo vrednost strojev, pa strošek amortizacije niti ni tako visok. Nabavna vrednost novega posameznega stroja se namreč giblje med 200.000 evrov in 250.000 evrov. Enota uporablja letno amortizacijsko stopnjo od 9 – 12 %.

Kot sem že napisala, ima poslovna enota dvanajst strojev. Od tega je šest strojev zelo starih, in sicer so bili proizvedeni med leti 1972 in 1979. Njihova vrednost je precej nižja in že v celoti odpisana. Na račun zastarele opreme je strošek amortizacije nizek. Vendar pa ti stroji povzročajo druge stroške, in sicer stroške vzdrževanja osnovnih sredstev in stroške elektrike, saj se je ob meritvah porabe električne energije ugotovilo, da ti stroji porabijo tudi do 3-krat več energije za proizvodnjo posamezne proizvedene enote. Poleg tega imajo ti stroji tudi manjše proizvodne zmogljivosti, kar pomeni, da se s proizvodnjo na starih strojih lahko poveča strošek dela na proizvedeno enoto, in sicer za 50 – 200 %. Npr. če se na starem stroju proizvede 100 proizvodov v eni uri, se na novejših strojih lahko proizvede tudi do 300 proizvodov v istem času. Ker so delavci plačani enako ne glede na to, na katerem stroju delajo, je strošek dela na uro konstanten. Se pa močno spremeni strošek dela na proizvedeno enoto v odvisnosti od stroja, na katerem je bil proizvod proizveden.

Od preostalih šestih strojev sta še dva starejša stroja. Enega od njiju je podjetje sicer kupilo v roku zadnjih 10 let, vendar je bil kupljen stroj rabljen in se je zato pridobil za precej nižjo vrednost. Ta stroj še ni v celoti odpisan, vendar pa je zaradi nizke nabavne vrednosti tudi strošek amortizacije nizek. Drugi stroj, ki je namenjen za predelavo PET materialov, je že v celoti odpisan, vendar pa se je na stroju izvedla večja investicija zaradi posodobitve stroja in povečanja njegovih proizvodnih zmogljivosti. Ta vrednost pa še ni v celoti odpisana, vendar na letni ravni predstavlja višji strošek amortizacije zaradi višje amortizacijske stopnje, ta pa je višja predvsem zaradi odpisanosti in starosti tega osnovnega sredstva.

V zadnjih osmih letih je PE Embalaža pridobila štiri nove stroje v prej omenjenih višjih vrednostih. Strošek amortizacije teh štirih strojev predstavlja glavnino tega stroška v enoti. Vendar pa so bile investicije potrebne in upravičene, saj se stari stroji pogosto kvarijo, ti novi stroji pa so enostavnejši za uporabo, bolj varni in imajo bistveno večje proizvodne zmogljivosti. Glede na njihove astronomsko visoke nabavne vrednosti in dolgo življenjsko dobo, pa bi bilo smiselno razmisliti o daljši dobi amortiziranja oz. o nižji amortizacijski stopnji. S tem bi se lahko stroški amortizacije prepolovili. Čez nekaj let, ko bi enota začela dosegati boljše poslovne rezultate, pa bi se amortizacijske stopnje vrnile na današnje (Mapis, 2009č; Mapis, 2009d).

Enota se je odločila pred kratkim za nakup še enega novega stroja. Stroj je že izdelan in montiran v PE Embalaža. Ker pa enota z njim ne dosega dogovorjenih zmogljivosti, stroj uradno še ni prevzet. Brez vednosti proizvajalca stroj že obratuje, saj ima kljub pomanjkljivostim bistveno večje proizvodne zmogljivosti od starih strojev. Ker pa stroj še ni prevzet, stroj še ni zaveden v knjigah in se zanj tudi ne obračunava stroška amortizacije. Če se bo spor oz. reklamacija uspešno rešila, se bo stroj tudi uradno prevzel, takrat pa se bo že visok strošek amortizacije še povešal.

Zaradi uvedbe ekološke takse na izdelke iz PVC se bo ta material v kratkem času postopoma prenehal uporabljati za izdelavo embalaže oz. se bo embalaža iz PVC materiala zelo podražila. Nekateri uporabniki PVC embalaže se že resno pripravljajo na spremembo embalaže in na prehod na druge vrste materialov. Kot alternativo za zamenjavo PVC embalaže najpogosteje omenjajo PET embalažo. Zato je potrebno še pravočasno ugotoviti interes po tej zamenjavi in oceniti potrebe po novem stroju. Določiti je potrebno vse tehnične lastnosti in zmogljivosti novega stroja ter pričeti z aktivnostmi za investicijo v novo proizvodno linijo. V kolikor bi ta nov stroj dosegal dovolj visoke proizvodne zmogljivosti, bi lahko nadomestil starejši stroj, ki je že odpisan in ob povečani proizvodnji PET embalaže kljub večji investiciji in povečanih zmogljivostim le-te ne bi zadoščale, če upoštevamo današnjo proizvodnjo PET in PVC embalaže skupaj. Na starem stroju namreč ni možno z dodatnimi investicijami še povečati njegovih zmogljivosti do te mere, da bi pokrile zamenjavo štirih strojev za predelavo PVC materialov.

Nekateri kupci napovedujejo, da bodo selili svojo proizvodnjo na nove, bolj oddaljene lokacije. Zaradi visokih vrednosti zemljišč v mestih in zaradi ekološkega vpliva na okoliške prebivalce se bodo nekatere proizvodnje selile iz mest na podeželje. S tem pa bodo prenesli tudi del skladiščnih zalog na svoje dobavitelje in jih bodo samo odpoklicevali. Zaradi napovedanih daljših prevozov izdelkov na daljše razdalje in v večji količini naenkrat bo potrebno razmišljati tudi o drugem tovornjaku, saj je obstoječi že star in se na njem pojavljajo okvare čedalje pogosteje. Prav tako bo potrebna investicija na novem objektu, ki je namenjen skladiščenju. Skladiščni del v pritličju novega objekta namreč omogoča skladiščenje palet z izdelki v dveh višinah ravno zaradi visokih stropov. Trenutno se koristi samo ena višina palete, z ustreznimi regali pa bi pridobili še dodatne

kapacitete. Te bi namreč prišle prav v primeru uresničitve napovedi kupcev, saj bodo s tem v enoti potrebne večje zaloge proizvodov. Za vse našete potrebne investicije pa so potrebna sredstva, ki jih enota v tem trenutku nima, povečali bi se pa tudi stroški amortizacije.

3.4 Stroški elektrike

Strošek elektrike znaša 7,5 % vseh stroškov. Največji porabniki električne energije v preučevani enoti so stroji za predelavo plastičnih materialov. Da bi se ugotovilo, kateri so tisti stroji, ki porabijo več elektrike, in kateri so tisti, ki so bolj varčni, so se naredile meritve porabe električne energije na vsakem stroju posebej. Za vsak posamezni stroj se je opazovalo porabo elektrike vsaj nekaj dni do enega tedna. Nato se je izračunalo povprečno porabo električne energije v eni uri. Če pomnožimo povprečno porabo s ceno elektrike, dobimo povprečni strošek elektrike za posamezni stroj na uro. V Tabeli 4 so prikazani rezultati, do katerih smo prišli z zgoraj opisanimi meritvami (PE Embalaža, 2009b).

Tabela 4: Povprečna poraba električne energije po posameznih strojih v PE Embalaža v letu 2009 v EUR/h

Stroj	Električna energija v EUR/h
PVC_Bek1	3,8307
PVC_Bek2	3,8307
PVC_Bek3	3,8307
PVC_Bek4	3,8307
PE&PP_Bek5	4,0561
PE&PP_Bek6	4,4942
PE&PP_MP2	5,1536
PE&PP_MP5	4,0227
PET_Aut	5,7378
PET_Sia	5,4415
PE&PP&PS_Eng	2,9586
PVC_Mag	5,4415

Vir: PE Embalaža, Izvedene meritve porabe električne energije po posameznih strojih v PE Embalaža, 2009.

Meritve so se opravile na devetih strojih, ki so bili v obdobju izvajanja meritev v obratovanju. Ker so stroji za predelavo PVC materiala PVC_Bek1, PVC_Bek2, PVC_Bek3 in PVC_Bek4 enaki, to pomeni od istega proizvajalca z enakimi tehničnimi karakteristikami in proizvodnimi zmogljivostmi ter istim obdobjem izdelave, se je predvidevalo, da je poraba električne energije na vseh štirih strojih enaka. Na enem od strojev za predelavo PET materiala ni bilo mogoče izvesti meritev, ker stroj dalj časa ni bil v obratovanju. Tudi sicer se ta stroj uporablja zelo redko. Le enkrat do dvakrat letno se na njem proizvede večja serija PET platenk. Ta serija je običajno proizvedena v enem tednu

oz. do 10 dneh. So se pa meritve opravile na novem stroju za predelavo PVC materiala, saj se predvideva dolgoročna uporaba tega stroja.

Da bi dejansko ugotovili natančen strošek elektrike, ki bremeni posamezni proizvod, pa izvedene meritve niso dovolj. Kot vidimo iz Tabele 4, starejši stroji za predelavo PVC materiala porabijo v eni uri precej manj elektrike kot novi stroj. Da bi bili podatki o stroških elektrike primerljivi, je potrebno upoštevati tudi proizvodne zmogljivosti. Novi stroj namreč lahko izdelava v primerjavi s starimi tudi do 100 % več proizvodov. Končni strošek elektrike za proizvodnjo enega proizvoda je tako s proizvodnjo na novem stroju manjši od stroška elektrike za proizvodnjo enega proizvoda na starem stroju. Da pridemo do pravih rezultatov je zato potrebno ugotoviti tudi proizvodne zmogljivosti vsakega stroja za vsak proizvod, ki se na tem stroju proizvaja.

3.5 Stroški najemnin

Poslovna enota ni lastnik prostorov, v katerih poteka proizvodnja, kakor tudi ne skladiščnih in ostalih prostorov, ki jih uporablja za opravljanje svoje dejavnosti. PE Embalaža mora zato po pogodbi plačevati najemnino za najem teh prostorov. Ta strošek znaša slaba 2 % vseh stroškov. Ker gre za enoto v družinskem podjetju in ker je lastnik podjetja oz. podjetje hkrati tudi lastnik nepremičnin, bi se po vsej verjetnosti dalo priti do nekega dogovora, da bi se ta strošek vsaj za neko prehodno obdobje zmanjšal. Enota je namreč v velikih težavah in v kolikor je lastnikom v interesu, da nadaljujejo s to dejavnostjo in skušajo PE Embalaža rešiti iz krize, ji morajo ustrezno tudi pomagati. Nižje najemnine so vsekakor tudi en od korakov na poti k zelenemu cilju.

3.6 Ostali stroški

Ostali stroški v poslovni enoti po vrednosti ne izstopajo. Skupaj dosegajo le 5,5 % vseh stroškov. Gre predvsem za stroške pisarniškega materiala, stroške goriva, stroške poštnih in bančnih storitev, stroške komunalnih storitev, telefonske stroške, stroške intelektualnih in špediterskih storitev ipd. Vsak strošek posebej je sicer zanemarljiv v primerjavi s celotnimi stroški, skupno pa predstavljajo kar precejšnjo vrednost. Zato je smiselno vsakega od teh stroškov podrobno preučiti in ugotoviti, kje so še rezerve in kje bi se dalo prihraniti. Npr. telefonske stroške se da zmanjšati z izbiro drugega cenejšega operaterja oz. ponudnika teh storitev. Prav tako se je mogoče za večje uporabnike telefonskih storitev dogovoriti za posebne bonuse in ugodnosti. V tem primeru bi morale podjetje kot celota prevzeti odgovornost za izbiro ponudnika za celotno podjetje in ne le za posamezne enote v podjetju. Podobno je tudi pri špediterskih storitvah. Med več ponudniki izberemo tistega, ki je ugodnejši. Hkrati pa se z njim dogovorimo za dolgoročno sodelovanje in ga obenem prosimo še za dodatne ugodnosti. Tudi oni se namreč borijo za svoj tržni delež in so se pripravljene pogajati. Vendar pa tem stroškom v magistrskem delu ne posvečam večje pozornosti. Te stroške je potrebno preučevati, spremljati in zniževati na ravni podjetja kot

celote. Preučevana enota v magistrskem delu, tj. poslovna enota Embalaža, ima namreč večje in resnejše težave, katere preučujem in poskušam rešiti z analizo poslovanja preučevane poslovne enote.

4 KALKULACIJE

Namen običajnega podjetja je poslovati uspešno in ustvarjati dobiček. V ta namen podjetja ugotavljajo stroške proizvodnje posameznih poslovnih učinkov, proizvodov ali storitev. To delajo z različnimi kalkulacijami, ki so podrobneje predstavljene v nadaljevanju tega poglavja. Najprej pa je potrebno opredeliti stroškovna mesta in stroškovne nosilce ter podrobneje predstaviti razdelitve stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih.

4.1 Stroškovno mesto in razdelitev stroškov po stroškovnih mestih

Pučko in Rozman (1996, str. 172) opredeljujeta stroškovno mesto kot »funkcionalno, prostorsko in vsebinsko zaokrožene enote podjetja, v katerih se pri poslovanju pojavljajo stroški in za katere imamo izoblikovane nosilce odgovornosti«. Gre torej za organizacijsko oblikovano enoto v podjetju. Kot enote lahko tako vzamemo posamezne poslovne funkcije, kot so nabavna, proizvodna, prodajna, finančna, kadrovska, pravna in druge funkcije. Na vsakem posameznem stroškovnem mestu nastajajo pri opravljanju poslovnih nalog različni stroški. Za nastajanje stroškov na stroškovnem mestu je odgovoren vodja posameznega stroškovnega mesta, to so nosilci odgovornosti.

Stroškovna mesta delimo na proizvodna in neproizvodna stroškovna mesta. Proizvodna stroškovna mesta so tiste enote v podjetju, ki temeljijo na opravljanju proizvodne funkcije. Neproizvodna stroškovna mesta pa so tiste enote, ki delujejo na področju drugih poslovnih funkcij v podjetju (Pučko & Rozman, 1996, str. 172–173). Proizvodna stroškovna mesta lahko nadalje razčlenimo na stroškovna mesta osnovne dejavnosti, stranskih dejavnosti in pomožnih dejavnosti. Neproizvodna stroškovna mesta pa razdelimo na stroškovna mesta nabavne, prodajne in upravne dejavnosti. Število posameznih stroškovnih mest v nekem konkretnem podjetju pa je seveda različno glede na dejavnost, velikost in organizacijsko strukturo podjetja.

Po stroškovnih mestih stroške delimo na neposredne in posredne stroške stroškovnih mest. Neposredni stroški so tisti, ki so jih stroškovna mesta povzročila neposredno. Posredni stroški pa so tisti, ki jih je povzročilo več stroškovnih mest. Pri teh stroških se tako pojavlja problem razporejanja teh stroškov na posamezna stroškovna mesta. Pri tem si pomagamo s posebnimi ključi oz. razdelilniki. Podjetje lahko uporablja več različnih ključev za razporejanje različnih posrednih stroškov na posamezna stroškovna mesta. Splošen ključ za razporejanje posrednih stroškov pa lahko zapišemo z enačbo (20) (Pučko & Rozman, 1996, str. 175):

$$\text{ključ} = \frac{\text{posredni stroški stroškovnih mest}}{\text{osnova}} \times 100 \quad (20)$$

Po razporejanju posrednih stroškov na stroškovne nosilce podjetje ugotovi, koliko stroškov, neposrednih in posrednih, je nastalo na posameznem stroškovnem mestu, to so izvorni stroški. Da pa lahko ugotovimo, koliko stroškov povzroča proizvodnja posameznih proizvodov, je potrebno izvorne stroške pomožnih in neproizvodnih stroškovnih mest prenesti na osnovna stroškovna mesta. Tudi pri tem razporejanju stroškov si pomagamo s ključi oz. razdelilniki.

4.2 Stroškovni nosilci in razdelitev stroškov po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilci so poslovni učinki podjetja, to so proizvodi ali storitve. Stroške razporejamo po posameznih stroškovnih nosilcih s kalkulacijo. Pučko in Rozman (1996, str. 178) opredeljujeta kalkulacijo kot »računski postopek, s katerim ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene, hkrati pa je to tudi razporejanje stroškov na tiste proizvode in storitve, ki so njihov nastanek povzročili«. Kalkulacija nam tako omogoča ugotavljanje uspešnosti poslovanja kot tudi načrtovanje in nadzorovanje stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih, to je proizvodih ali storitvah, ter postavljanje različnih cen tem proizvodom ali storitvam.

Na posamezne stroškovne nosilce razporejamo neposredne in posredne stroške stroškovnih nosilcev. Neposredni ali direktni stroški so tisti, za katere vemo, kateri stroškovni nosilec jih je povzročil oz. so nastali med proizvodnim procesom točno določenega proizvoda ali storitve. Posredni ali režijski ali splošni stroški pa so tisti, ki jih je povzročilo več stroškovnih nosilcev oz. so nastali zaradi proizvodnega procesa različnih proizvodov ali storitev. Tako lahko hitro ugotovimo, da je glavni problem kalkulacij v tem, kako čim bolj pravilno razporediti te posredne stroške na posamezne stroškovne nosilce. Posredne stroške stroškovnih nosilcev ločimo na tiste, ki nastajajo med proizvodnim procesom, in tiste, ki nastajajo izven proizvodnje. Prvo skupino stroškov zato imenujemo posredni stroški proizvodnje ali izdelave, drugo pa posredni stroški nabave, prodaje in uprave (Pučko & Rozman, 1996, str. 179–180).

Enako kot pri razporejanju posrednih stroškov stroškovnih mest tudi za razporejanje posrednih stroškov stroškovnih nosilcev uporabimo ključe ali razdelilnike, ki so opredeljeni kot razmerje med posrednimi stroški in osnovo za razporejanje teh stroškov (Pučko & Rozman, 1996, str. 181–182). Osnova za izračun ključa mora biti čim bolj povezana s posrednimi stroški. Različne posredne stroške razporejamo po stroškovnih nosilcih z različnimi ključi, kajti različni posredni stroški imajo različno osnovo. Te so lahko izražene količinsko ali vrednostno. Količinske osnove so tako lahko količine porabljenih predmetov dela, količine proizvedenih proizvodov ali storitev, število ur dela, število zaposlenih v proizvodnji idr. Za vrednostno osnovo pa lahko izberemo vse

neposredne stroške, plače zaposlenih v proizvodnji, stroški predmetov dela, prodajna vrednost proizvodov, vrednost proizvodnih delovnih sredstev idr.

4.3 Vrste kalkulacij

Poznamo več vrst kalkulacij, in sicer planske, tekoče in obračunske kalkulacije. S planskimi ali predhodnimi kalkulacijami ugotavljamo, koliko nas bo proizvodnja posameznega proizvoda ali storitve stala. Tekoče ali sprotne kalkulacije delamo hkrati s proizvodnim procesom. Omogočajo nam takojšnje ukrepanje v primeru odstopanja od načrtovanega oz. želenega. Obračunske ali naknadne kalkulacije pa delamo po opravljenem proizvodnem procesu. Pokažejo nam dejanske stroške, ki jih povzročajo posamezni stroškovni nosilci. Z njimi ugotavljamo odmike od načrtovanih stroškov in njihove vzroke.

Glede na obseg ločimo posamične ali individualne in zbirne ali skupinske kalkulacije. S posamičnimi kalkulacijami ugotavljamo stroške posameznih stroškovnih nosilcev. Z zbirnimi kalkulacijami pa ugotavljamo stroške skupin stroškovnih nosilcev.

Z vidika cen ločimo kalkulacije lastne cene, kalkulacije prodajne cene, kalkulacije nabavne cene in kalkulacije drugih cen. Pri kalkuliranju različnih cen je potrebno poznati tudi strukturo posamezne cene. Te so različne tako med posameznimi vrstami cen kot tudi med podjetji, saj podjetja proizvajajo različne proizvode in storitve, ki povzročajo različne vrste stroškov.

4.4 Metode kalkuliranja

V literaturi lahko najdemo več različnih razvrstitev metod kalkuliranja. Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2003, str. 118–119) v grobem ločijo le dve skupini kalkulacij, in sicer delitvene kalkulacije stroškov in kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov. Pučko in Rozman (1996, str. 183) pa navajata poleg že omenjenih kalkulacij še kalkulacijo z enakovrednimi števili, kalkulacijo vezanih proizvodov in kalkulacijo po spremenljivih stroških. Tudi nadaljnje razdelitve skupin kalkulacij se med različnimi avtorji v posameznih literaturah različno navajajo. Pučko in Rozman tako poznata enostavno in sestavljeno delitveno kalkulacijo, medtem ko Turk, Kavčič in Kokotec-Novak v skupini delitvenih kalkulacij ločijo enostavno in razčlenjeno delitveno kalkulacijo, enostavno in razčlenjeno kalkulacijo z enakovrednimi števili, kalkulacijo vezanih proizvodov z odvzemanjem, z delitvijo na podlagi sodelovanja in z delitvijo na podlagi enakovrednih števil. Kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov so pri Turku, Kavčičevi in Kokotec-Novakovi nadalje razdeljene na kalkulacijo stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov in kalkulacije z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih vrstah, po stroškovnih mestih ter po stroškovnih vrstah in mestih. Pučko in Rozman ločita le zbirno in diferencialno kalkulacijo z dodatki. V tem delu magistrskega

dela sem se osredotočila predvsem na razdelitev metod kalkuliranja stroškov, kot jo navajata Pučko in Rozman (1996, str. 184–196).

4.4.1 Delitvena kalkulacija

Podjetja s homogeno proizvodnjo, ki proizvajajo eno samo vrsto proizvodov ali storitev, uporabljajo enostavno delitveno kalkulacijo (Pučko & Rozman, 2000, str. 184). Pri tej metodi kalkuliranja stroškov se vsi nastali stroški v podjetju v nekem obdobju razporedijo na proizvode, ki so proizvedeni v tem istem obdobju. S tem dobimo lastno ceno, ki jo lahko zapišemo z naslednjo enačbo (21):

$$LC = \frac{\text{vsi stroški (CS)}}{\text{količina proizvedenih proizvodov (Q)}} \quad (21)$$

V kolikor podjetje proizvaja eno vrsto proizvodov v več zaporednih fazah, uporablja metodo sestavljene delitvene kalkulacije (Pučko & Rozman, 2000, str. 184–185). Po tej metodi najprej ugotovimo lastno ceno posameznih faz. To ugotovimo tako, da stroške vsake posamezne faze proizvodnega procesa i razporedimo na proizvode, ki so proizvedeni v isti proizvodni fazi, kot je razvidno iz enačbe (22).

$$LC_i = \frac{\text{vsi stroški posamezne faze } i \text{ (CS}_i\text{)}}{\text{količina proizvedenih proizvodov v fazi } i \text{ (Q}_i\text{)}} \quad (22)$$

Lastno ceno končne proizvoda dobimo, če seštejemo vse lastne cene posameznih faz, kot prikazuje enačba (23):

$$LC = LC_1 + LC_2 + \dots + LC_n = \sum_{i=1}^n LC_i = \sum_{i=1}^n (CS_i / Q_i) \quad (23)$$

Do istega rezultata pridemo tudi, če seštejemo vse nastale stroške po posameznih fazah proizvodnega procesa, ki bremenijo proizvedene končne proizvode, in te stroške razporedimo na količino proizvedenih končnih proizvodov. Z enačbo (24) lahko to zapišemo:

$$LC = \frac{\text{vsi stroški končnih proizvodov po posameznih fazah}}{\text{količina proizvedenih končnih proizvodov}} \quad (24)$$

Pri tej metodi sestavljene delitvene kalkulacije moramo biti zelo previdni, da med stroške ne vključimo tistih stroškov, ki se ne nanašajo na proizvedene končne proizvode, ampak bremenijo polproizvode. Prav tako v količino proizvedenih proizvodov zajamemo le končne proizvode brez polproizvodov.

4.4.2 Kalkulacija z dodatki

Podjetja z raznoliko proizvodnjo, ki proizvajajo več različnih vrst proizvodov, ne morejo uporabiti metod delitvenih kalkulacij za razporejanje stroškov na posamezne vrste proizvodov. Lahko pa uporabijo metodo kalkulacije stroškov z dodatki, kot jo opisujeta Pučko in Rozman (2000, str. 187–190), pri kateri najprej razporedijo neposredne stroške na posamezne stroškovne nosilce. Nato s pomočjo ključev za razporejanje razporedijo še posredne stroške na posamezne stroškovne nosilce. Ko so vsi stroški razporejeni po stroškovnih nosilcih, jih porazdelimo na proizvedene količine stroškovnih nosilcev. Tako dobimo lastno ceno posamezne enote stroškovnega nosilca. Če pri tej metodi kalkulacije z dodatki uporabimo isti ključ za razporejanje vseh posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce, je to zbirna kalkulacija z dodatki. Če pa za razporejanje posameznih posrednih stroškov uporabimo več različnih ključev, je to diferencialna kalkulacija z dodatki.

4.4.3 Kalkulacija z enakovrednimi števili

Ta metoda kalkuliranja stroškov je uporabna za tista podjetja, ki proizvajajo različne proizvode, med katerimi obstajajo stalna oz. konstantna razmerja med stroški (Pučko & Rozman, 2000, str. 190–191). Na podlagi teh razmerij izoblikujemo enakovredna števila. Z zmnožkom dejansko proizvedene količine posamezne vrste proizvoda z enakovrednim številom dobimo pogojne enote po posameznih vrstah proizvodov, ki so med seboj primerljive. V enakem razmerju kot je delež pogojnih enot po posameznih vrstah proizvodov glede na vsoto vseh pogojnih enot se gibljejo tudi celotni stroški po posameznih vrstah proizvodov glede na vsoto vseh celotnih stroškov za vse vrste proizvodov skupaj. Ko ugotovimo celotne stroške po posameznih vrstah proizvodov, lahko izračunamo lastno ceno, in sicer na dva načina. Prvi način je ta, da najprej izračunamo lastno ceno pogojne enote, in sicer celotne stroške posamezne vrste proizvodov delimo s pogojnimi enotami posamezne vrste proizvodov. Lastno ceno pogojne enote nato pomnožimo z ustreznim enakovrednim številom, da dobimo lastno ceno proizvedene enote posamezne vrste proizvodov. Drugi način pa je, da celotne stroške posamezne vrste proizvodov razdelimo na dejansko količino proizvedenih posameznih vrst proizvodov in ne na pogojne enote. Tako z enim samim korakom dobimo lastno ceno proizvedene enote posamezne vrste proizvodov.

4.4.4 Kalkulacija vezanih proizvodov

To metodo kalkuliranja stroškov uporabljajo podjetja, ki v proizvodnem procesu proizvajajo hkrati z glavnim proizvodom še stranske proizvode (Pučko & Rozman, 2000, str. 192–193). Ti stranski oz. vzporedni proizvodi niso namen proizvodnega procesa, vendar glavnega proizvoda ni mogoče proizvesti brez teh stranskih proizvodov. Vseeno pa se lahko te stranske proizvode proda in se zanje iztrži nek izkupiček.

Do lastne cene z metodo kalkuliranja stroškov vezanih proizvodov pridemo tako, da najprej od celotnih stroškov odštejemo izkupiček od stranskih proizvodov. S tem izkupičkom namreč pokrijemo del celotnih nastalih stroškov v podjetju. Preostale nepokrite stroške pa nato porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda.

Če podjetje proizvaja več glavnih proizvodov, najprej ugotovi preostale stroške, ki jih je potrebno porazdeliti na več vrst glavnih proizvodov. Te preostale stroške se nato porazdeli na posamezne vrste glavnih proizvodov z neko drugo metodo kalkuliranja stroškov.

Pri tej metodi gre torej le za ugotavljanje lastnih cen glavnih proizvodov in ne tudi stranskih oz. vzporednih proizvodov. Proizvodni proces je namreč organiziran z namenom proizvajanja glavnih proizvodov, stranski proizvodi pa nas ne zanimajo. Z enačbo (25) lahko izračun lastne cene po tej metodi zapišemo tako:

$$LC = \frac{\text{celotni stroški} - \text{izkupički od stranskih proizvodov}}{\text{proizvedena količina glavnega proizvoda}} \quad (25)$$

4.4.5 Kalkulacija po spremenljivih stroških

Ta metoda kalkuliranja stroškov temelji na razdelitvi stroškov na stalne in spremenljive stroške (Pučko & Rozman, 2000, str. 194–195). Stalni stroški so tisti, ki v podjetju v nekem obdobju nastanejo v nekem obsegu ne glede na količino proizvedenih enot posamezne vrste proizvodov. S to metodo kalkuliranja stroškov tako na posamezne vrste proizvodov razporejamo le spremenljive stroške. S tem postopkom tako ne ugotavljamo lastnih cen posameznih vrst proizvodov, temveč ugotavljamo primerne prodajne cene posameznih vrst proizvodov podjetja. S prodajnimi cenami proizvodov moramo namreč pokriti vsaj spremenljive stroške, ki jih proizvodnja tega proizvoda povzroča.

Z metodo kalkuliranja po spremenljivih stroških torej najprej od celotnih nastalih stroškov ločimo spremenljive in stalne stroške. Spremenljive stroške nato porazdelimo po posameznih vrstah proizvodov. Da pa bi s prodajnimi cenami pokrili tudi stalne stroške, je potrebno v prodajnih cenah zajeti tudi del stalnih stroškov. Za uspešno poslovanje je poleg pokritja celotnih stroškov potrebno ustvariti tudi nekaj dobička. To dosežemo s

prispevkom za kritje, ki ga dodamo spremenljivim stroškom, da dobimo primerno prodajno ceno.

Znesek prispevka za kritje dobimo tako, da seštejemo celotne stalne stroške v obdobju in jih povečamo za želeni znesek dobička. Če ta znesek prispevka za kritje primerjamo s celotnimi spremenljivimi stroški v obdobju, dobimo stopnjo prispevka za kritje, kot je prikazano v enačbi (26). To stopnjo običajno izražamo v odstotkih, pove pa nam, koliko odstotkov od spremenljivih stroškov po enoti posameznega proizvoda znaša prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička.

$$\text{stopnja prispevka za kritje} = \frac{\text{celotni stalni stroški} + \text{želeni znesek dobička}}{\text{celotni spremenljivi stroški}} \times 100 \quad (26)$$

Če seštejemo spremenljive stroške posamezne enote proizvoda in prispevek za kritje po enoti proizvoda, dobimo primerno prodajno ceno, s katero bo podjetje pokrilo celotne spremenljive in stalne stroške ter ustvarilo želeni dobiček ob proizvodnji in prodaji celotne načrtovane in proizvedene količine, kar je razvidno iz enačb (27) in (28):

$$PC = \text{spremenljivi stroški enote proizvoda} + \text{prispevek za kritje po enoti proizvoda} \quad (27)$$

oz.

$$PC = \text{spremenljivi stroški enote proizvoda} \times (1 + \text{stopnja prispevka za kritje}) \quad (28)$$

Pri tej metodi kalkuliranja velja opozoriti na dejstvo, da z izračunanimi prodajnimi cenami dosežemo želeni dobiček in pokritje celotnih stroškov le v primeru, ko proizvedemo in prodamo celotno načrtovano količino proizvodov, ki jo v izračunih kalkulacije predvidevamo in upoštevamo. V kolikor se proizvede količina proizvodov, ki je drugačna od načrtovane, se spremeni tudi stopnja prispevka za kritje. In sicer ob manjši proizvedeni količini od načrtovane so nižji tudi spremenljivi stroški, stopnja prispevka za kritje pa se poveča. In obratno, ob preseženi dejanski proizvedeni količini v primerjavi z načrtovano se stopnja prispevka za kritje zmanjša. Če nismo pozorni na odmike proizvedene količine od načrtovane in prodajnih cen ne popravljamo z novimi stopnjami prispevkov za kritje, potem s temi prodajnimi cenami ali ne pokrivamo celotnih stroškov in želenega dobička ali pa želeni dobiček celo presegamo. Velja omeniti tudi predpostavko, da vse proizvedene količine tudi prodamo po izračunanih prodajnih cenah in za prodane količine prejmemo plačilo. Iz prakse pa vemo, da so lahko določene količine proizvedenih proizvodov dalj časa na zalogi in se ne prodajo. Lahko pa se prodajo tudi po drugačnih, višjih ali nižjih, cenah, kot so s to metodo kalkuliranja stroškov izračunane primerne prodajne cene.

S to metodo lahko tudi primerjamo izračunane primerne prodajne cene s tistimi cenami, ki jih določa trg. Tako podjetje pride do informacij, pri katerih proizvodih lahko dosega večji tržni delež s svojimi nižjimi izračunanimi primernimi prodajnimi cenami od tistih, ki jih

diktira trg, in večjo stopnjo prispevka za kritje, če svoje nižje primerne prodajne cene poviša do tistih, ki jih določa trg. Če pa so v podjetju izračunane primerne prodajne cene višje od tistih, ki jih določa trg, ima podjetje dve možnosti. Svoje prodajne cene lahko zniža za delež dobička v stopnji prispevka za kritje, v kolikor se mu je podjetje pripravljeno odpovedati. Lahko pa se podjetje odloči, da proizvodov z višjimi izračunanimi primernimi prodajnimi cenami ne bo več proizvajalo in prodajalo.

4.5 Kalkulacija stroškov v PE Embalaža

Poslovna enota PE Embalaža ima v svojem proizvodnem programu preko 100 različnih proizvodov. V grobem jih ločimo na dve skupini. V prvo skupino sodijo plastenke in kanistri, v drugo skupino pa razvrščamo zamaške in tesnila. Posamezne skupine proizvodov se nadalje razvrščajo glede na namen uporabe in glede na material, iz katerega so proizvodi proizvedeni. Iz Tabele 5 lahko razberemo, katere skupine proizvodov ima enota v svojem proizvodnem programu. V splošnem ima enota v programu kanistre iz materiala PE, plastenke iz materialov PET, PVC, PE in PP, zamaški in tesnila pa so večinoma iz materialov PE in PP. Proizvodi se lahko glede na namen uporabljajo v prehrani, kozmetiki in široki potrošnji, tj. za različna čistila, detergente ipd.

Tabela 5: Proizvodni program PE Embalaža po skupinah

Skupina	Namen uporabe
1. Kanistri PE	Prehrana in široka potrošnja
2. Plastenke PE in PP	Kozmetika in široka potrošnja
3. Plastenke PE	Prehrana
4. Plastenke PVC	Prehrana
5. Plastenke PVC	Široka potrošnja
6. Plastenke PET	Prehrana
7. Plastenke PET	Kozmetika in široka potrošnja
8. Zamaški in tesnila	Prehrana, kozmetika in široka potrošnja

Vir: Mapis d.o.o., Izpis izdelkov za PE Embalaža, skladišče 2, 2009.

V vsaki skupini je več različnih proizvodov. Nekatere skupine imajo ogromno različnih proizvodov, nekatere le nekaj. Iz tega lahko razberemo, na katerem področju je enota močna oz. katero področje uporabe plastične embalaže podjetje močno zastopa na trgu. Tako ima podjetje le nekaj proizvodov iz skupine kanistrov, medtem ko ima področje za uporabo plastične embalaže v kozmetiki in široki potrošnji zelo dobro pokrit s številnimi proizvodi različnih dimenzij, oblik in barv. To lahko tudi sami razberemo iz Tabele 6.

Tabela 6: Proizvodni program PE Embalaža za skupino kanistri PE za prehrano in široko potrošnjo in del skupine plastenke PE in PP za kozmetiko in široko potrošnjo

Šifra proizvoda	Kanistri PE za prehrano in široko potrošnjo
2000	Kanister 5L
2002	Kanister 10L
2003	Kanister 3L navadni
2004	Kanister 3L paletni
2005	Kanister 3L rdeči
2006	Kanister 3L zelen
2007	Kanister 10L modri
Šifra proizvoda	Plastenke PE in PP za kozmetiko in široko potrošnjo
2100	Plastenka 0,5L PE bela alfi teril
2101	Plastenka 0,5L PE ina natur
2105	Plastenka cepter modra PE
2109	Plastenka destilirana voda 1L PE
2125	Plastenka PDP 1L natur PE
2126	Plastenka račka PE 0,75L bela
2128	Plastenka račka PE 0,75L modra perl
2136	Posoda za mehčalec 4L PE natur
2138	Plastenka račka PP
2145	Plastenka cepter siva PE
2152	Posoda 2,5 kg za prašek bela PE
2153	Plastenka 0,5L profesional bela
2154	Plastenka 1L profesional bela
2159	Plastenka PP go-ko wc čistilni gel
2162	Plastenka PP 1,5L za mehčalec
2198	Plastenka 1L natur profesional

Vir: Mapis d.o.o., Izpis izdelkov za PE Embalaža, skladišče 2, 2009.

Večina proizvodov se proizvajajo redno vsak mesec, nekateri celo vsak teden. Medtem ko se določeni proizvodi proizvajajo le nekajkrat letno. Za potrebe kalkulacije je potrebno pridobiti informacije o proizvodnji vseh proizvodov. Zato se proizvodni procesi opazujejo precej dolgo obdobje. Za nekatere proizvode so določene informacije že na razpolago, za večino pa jih je potrebno še pribrati.

Za vsak posamezni proizvod se izdelava tehnična dokumentacija v obliki standarda. Na tehničnem listu je proizvod grafično predstavljen, narisano iz več profilov z navedenimi dimenzijami proizvoda, navedene so tehnične specifikacije proizvoda, kot so teža proizvoda, volumen proizvoda, material, iz katerega je proizvod proizveden, dovoljeno odstopanje od predpisane teže in volumna proizvoda ipd. Vsi ti podatki so za izdelavo

kalkulacije stroškov izjemnega pomena, saj na podlagi teže proizvoda lahko izračunamo strošek materiala za vsak posamezni proizvod.

Tabela 7: Proizvodne zmogljivosti strojev po posameznih proizvodih v kos/h za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Proizvod	Proizvodna zmogljivost (kos/h)
Kanister 5L	100
Kanister 10L	90
Kanister 3L navadni	125
Kanister 3L paletni	125
Kanister 3L rdeči	118
Kanister 3L zelen	120
Kanister 10L modri	100
Plastenka 0,5L PE bela alfi teril	200
Plastenka 0,5L PE ina natur	200
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_MP2	475
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_Bek5	300
Plastenka destilirana voda 1L PE	220
Plastenka PDP 1L natur PE	170
Plastenka račka PE 0,75L bela	175
Plastenka račka PE 0,75L modra perl	175
Posoda za mehčalec 4L PE natur	173
Plastenka račka PP	130
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_MP2	475
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_Bek5	300
Posoda 2,5 kg za prašek bela PE	160
Plastenka 0,5L profesional bela	560
Plastenka 1L profesional bela	260
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_MP5	500
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_Bek6	175
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_MP2	260
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_Bek5	180

Vir: PE Embalaža, Proizvodne zmogljivosti strojev v PE Embalaža po posameznih proizvodih, 2009.

Nekateri proizvodi se lahko proizvajajo samo na točno določenem stroju, nekateri pa se lahko proizvajajo na različnih strojih. Pomembno je ugotoviti, kateri so tisti proizvodi, ki se lahko proizvajajo na različnih strojih, ker je zanje potrebno izdelati kalkulacijo stroškov za njihovo proizvodnjo na vsakem stroju posebej. Kot smo že ugotovili, imajo različni stroji lahko različne proizvodne zmogljivosti kot tudi različno porabo električne energije. Zato je tudi lastna cena za posamezni proizvod različna glede na to, na katerem stroju je bil proizvod proizveden. Za vsak proizvod je tako potrebno pridobiti informacije o tem, koliko

se jih lahko proizvede v nekem časovnem obdobju, npr. v eni uri, za vsak stroj posebej, na katerem se določen proizvod lahko proizvaja. V Tabeli 7 so prikazane proizvodne zmogljivosti strojev po posameznih proizvodih za del proizvodnega programa.

Ti podatki se v poslovni enoti še niso pribirali v taki obliki, so se pa vodile evidence o dnevni proizvodnji. Sčasoma so se začele voditi podrobnejše evidence glede proizvodnje, ki so vsebovale za vsak stroj posebej podatke o tem, koliko časa je bil stroj v obratovanju, kateri proizvod se je proizvajal v tem obdobju, koliko časa je stroj miroval, vzrok mirovanja, npr. slaba proizvodnja, okvara stroja ipd., koliko proizvodov se je proizvedlo v času delovanja stroja, kateri delavec je opravljal delo na tem stroju v obravnavanem obdobju itd. Iz teh podrobnejših evidenc se izluščijo za večino strojev njihove proizvodne zmogljivosti po posameznih proizvodih. Da so ocene kar najbolj realne, nisem za potrebe kalkulacij stroškov izbrala najvišjih možnih proizvodnih zmogljivosti glede na tehnično dokumentacijo o zmogljivostih strojev, temveč povprečje iz dokumentiranega dejanskega poslovanja za obdobje normalnega delovanja brez zastojev zaradi slabe proizvodnje ali okvare stroja. Ko se izvedejo tudi meritve porabe električne energije, imam dovolj podatkov za izdelavo kalkulacije stroškov.

Glede na večje število različnih proizvodov se mi zdi edina primerna metoda kalkulacije po spremenljivih stroških. Za vsak proizvod posebej najprej ocenim njegove spremenljive stroške, to so stroški materiala, elektrike, dela proizvodnih delavcev, amortizacije, pakiranja oz. transportne embalaže, prevoza do stranke. Morda se nekateri od teh stroškov ne zdijo spremenljivi, vendar lahko vsak poslovni subjekt za potrebe svoje kalkulacije razume in obravnava svoje stroške drugače. Ko te stroške za vsak posamezni proizvod seštejemo, dobimo po proizvodih vrednosti spremenljivih stroškov, ki jih mora njihova prodaja pokriti in vsaj za te vrednosti je potrebno tudi prejeti plačilo. Vsota vseh zgoraj naštetih stroškov za celotno proizvodnjo oz. proizvedeno količino v obdobju se odštejejo od celotnih stroškov, da dobimo vrednost stalnih stroškov. Če primerjamo vrednost stalnih stroškov glede na spremenljive stroške, dobimo stopnjo prispevka za kritje, ki sicer zajema le pokritje stalnih stroškov. Tako izračunana stopnja prispevka za kritje ne vsebuje dobička. Glede na trenutno stanje poslovne enote je namreč težko že v začetni fazi, ko enota iz leta v leto povečuje letno izgubo in je poslovni uspeh oz. boljše rečeno neuspeh enote vsako leto slabši, pričakovati pozitivne končne poslovne rezultate. Za enoto bi bil tako že velik uspeh, če tekočega poslovnega leta ne bi končali z izgubo oz. če bi bila ta manjša kot v preteklih nekaj letih. Cilj za letošnje poslovno leto je vsekakor zaključiti poslovno leto z manjšo izgubo kot v preteklem poslovnem letu. Na dobiček enote pa bo potrebno še počakati nekaj let.

S to kalkulacijo po spremenljivih stroških tako pridemo do primernih prodajnih cen. Te nato primerjamo z dejanskimi cenami proizvodov, po katerih se le-ti prodajajo. S kalkulacijo ugotovimo, kateri proizvodi prinašajo izgubo. To so namreč tisti proizvodi, katerih izračunana primerna prodajna cena je višja od dejanske. In obratno, če v stopnji

prispevka za kritje ni dobička, prinašajo dobiček v enoto tisti prodani proizvodi, za katere prejmemo plačilo v vrednosti, ki je višja od izračunane primerne prodajne cene.

4.5.1 Razporejanje stroškov materialov

Kot že omenjeno, se cene osnovnih surovin za izdelavo plastične embalaže gibljejo v odvisnosti od cen nafte na svetovnem trgu. V proizvodnji se v največjih količinah uporabljajo materiali PET, PVC, PE in PP, v manjših količinah pa mastri oz. barvila za obarvanje plastičnih materialov in še nekateri drugi. Za izračun stroška materiala posameznega proizvoda uporabim sestavnico oz. kosovnico tega proizvoda (PE Embalaža, 2009e). Ta podatek pridobim iz njegovega tehničnega lista. Potroške predmetov dela nato ovrednotim (Mapis d.o.o., 2009c; PE Embalaža, 2009c). V Tabeli 8 je prikazan izračun stroškov materiala za enega od proizvodov iz prodajnega programa preučevane enote.

Tabela 8: Razporejanje stroškov materialov za plastenko 1L profesional silver v EUR/kos

Material	Potrošek v gr/proizvod	Vrednost v EUR/kos
HDPE Hipler 5502	62,000	0,0744
PE MB srebrni ST/P 043348	0,160	0,0126
PE stretch R5my23	0,046	0,0006
Skupaj	62,206	0,0876

Iz tehničnega lista razberemo uporabljene materiale pri proizvodnji posameznega proizvoda ter standardno težo tega proizvoda. Za zgoraj preučevano plastenko je dovoljeno odstopanje teže proizvoda +/- 2 gr, vendar v povprečju v proizvodnem procesu proizvod dosega predpisano težo. Zato kot količino porabljenega materiala upoštevamo standardno težo proizvoda. Potroške ovrednotimo tako, da jih pomnožimo z njihovo ceno. Za ceno porabljenih materialov uporabim tisto nabavno ceno, po kateri smo nazadnje kupili material za proizvodnjo tega proizvoda oz. po kateri smo kupili material, ki je bil dejansko porabljen.

Pri proizvodnji vsakega posameznega proizvoda nastane tudi nekaj izmeta. In sicer je na vrhu in na dnu plastenke oz. zamaška višek materiala. Ta se odreže avtomatsko na stroju med samim proizvodnim procesom. Viški materiala se zbirajo, zmeljejo in ponovno uporabijo kot mleti material, ki se dodaja originalnemu materialu. Ker se ta material ponovno uporabi v proizvodnem procesu, se teža tega materiala ne upošteva kot strošek materiala. Material se namreč ponovno uporabi za proizvodnjo drugih proizvodov, dejansko porabljen količina materiala pa je enaka teži končnega proizvoda. Izjema je proizvodnja plastenk iz materiala PET, kjer je mletega materiala več, kot se ga lahko ponovno uporabi v proizvodnem procesu. Zato je potrebno pri teh proizvodih upoštevati kot strošek materiala težo končnega proizvoda in dodati del materiala, ki ga ni mogoče ponovno uporabiti. Ta delež je različen od proizvoda do proizvoda. Zato je potrebno

spremljati proizvodni proces za vsak proizvod posebej in ugotavljati povprečno količino porabljenih materialov za vsak proizvod posebej.

4.5.2 Razporejanje stroškov dela

Za izračun stroškov dela po posameznih proizvodih uporabim povprečni strošek dela za redno zaposlenega v proizvodnji. Poleg tega podatka uporabim tudi proizvodne zmogljivosti strojev po posameznih proizvodih. Ker so podatki o proizvodnih zmogljivostih izraženi v enoti kos/h, potrebujem tudi strošek dela v enoti EUR/h. Strošek dela za posamezni proizvod dobim, če razdelim povprečni strošek dela na uro na proizvedene proizvode v istem časovnem obdobju.

Zaradi povišanja minimalne plače se bo tudi strošek dela v enoti povišal. Glede na slabe poslovne rezultate se bo vodstvo v podjetju oz. poslovni enoti po vsej verjetnosti odločilo za postopno zviševanje plač, saj si v tem trenutku ne morejo privoščiti tako visokega povišanja stroškov dela. V stroških dela so poleg osnovne neto plače zajeti tudi vsi prispevki, ki jih plačujeta tako zaposleni kot delodajalec, povračila stroškov za prevoz na delo in prehrano, strošek regresa, davek na bruto plače, dodatki na delovno dobo, prispevki za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, dodatek za nočno delo, strošek zdravniških pregledov redno zaposlenih delavcev v proizvodnji, strošek tečajev iz varstva pri delu in ostale dajatve oz. prispevki, ki bremenijo plače. Strošek plač je povišan za povprečni delež odsotnosti delavca zaradi bolniškega staleža in dopusta, ker tudi to bremeni delodajalca in predstavlja strošek. V tem času zaposleni namreč prejema od delodajalca dohodek, čeprav delavec ne proizvede nobenega proizvoda. Zato je za povprečno odsotnost povečan povprečni strošek dela.

Študentsko delo v kalkulaciji stroškov dela ni upoštevano. Plačilo študentom dodatno ne povečuje povprečnih stroškov dela, saj je urna postavka študentskega dela nižja od povprečnega stroška dela na uro redno zaposlenega delavca v proizvodnji. Vendar pa študentje proizvedejo v istem času kot redno zaposleni manj kvalitetnih proizvodov, tako da je strošek dela študenta približno enak strošku dela redno zaposlenega za isto obdobje. Poleg tega se ne ve, katere proizvode in kdaj jih bodo proizvajali študentje. Ti namreč opravljajo delo le občasno, ko ima poslovna enota potrebe po študentskem delu. Poleg tega pa ima preučevana enota namen ukiniti delo študentov oz. ga omejiti na minimum.

Če upoštevamo vse zgoraj našteje stroške, ki bremenijo plače zaposlenih v proizvodnji, dobimo povprečni strošek dela redno zaposlenega delavca v proizvodnji na uro 7 evrov. Ob upoštevanju proizvodnih zmogljivosti pridemo do stroškov dela po posameznih proizvodih, kar si lahko ogledamo v Tabeli 9. Strošek dela po posameznem proizvodu se spreminja tudi v odvisnosti od tega, na katerem stroju se proizvod proizvaja, saj je strošek dela po proizvodu odvisen od proizvodnih zmogljivostih, ki so na različnih strojih za isti proizvod različne.

Tabela 9: Razporejanje stroškov dela po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Proizvod	Proizvodna zmogljivost (kos/h)	Strošek dela (EUR/kos)
Kanister 5L	100	0,0700
Kanister 10L	90	0,0778
Kanister 3L navadni	125	0,0560
Kanister 3L paletni	125	0,0560
Kanister 3L rdeči	118	0,0593
Kanister 3L zelen	120	0,0583
Kanister 10L modri	100	0,0700
Plastenka 0,5L PE bela alfi teril	200	0,0350
Plastenka 0,5L PE ina natur	200	0,0350
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_MP2	475	0,0147
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_Bek5	300	0,0233
Plastenka destilirana voda 1L PE	220	0,0318
Plastenka PDP 1L natur PE	170	0,0412
Plastenka račka PE 0,75L bela	175	0,0400
Plastenka račka PE 0,75L modra perl	175	0,0400
Posoda za mehčalec 4L PE natur	173	0,0405
Plastenka račka PP	130	0,0538
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_MP2	475	0,0147
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_Bek5	300	0,0233
Posoda 2,5 kg za prašek bela PE	160	0,0438
Plastenka 0,5L profesional bela	560	0,0125
Plastenka 1L profesional bela	260	0,0269
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_MP5	500	0,0140
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_Bek6	175	0,0400
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_MP2	260	0,0269
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_Bek5	180	0,0389

4.5.3 Razporejanje stroškov električne energije

Meritve povprečne porabe električne energije po posameznih strojih, na katerih se proizvajajo proizvodi iz proizvodnega programa PE Embalaža, so predstavljene v Tabeli 4 na str. 33. Ti podatki so izraženi kot strošek elektrike za posamezni stroj v evrih na enoto časa, ki je ena ura. Ta strošek razdelimo na količino proizvodov, ki jih stroj proizvede v tem času. Tako dobimo strošek elektrike za posamezni proizvod. Ponovno se za tiste proizvode, ki se lahko proizvajajo na več različnih strojih, naredi kalkulacija stroška elektrike za njegovo proizvodnjo na vsakem stroju posebej. Dobljeni rezultati za del proizvodnega programa so predstavljeni v Tabeli 10.

Tabela 10: Razporejanje stroškov električne energije po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Proizvod	Proizvodna zmogljivost (kos/h)	Strošek elektrike (EUR/kos)
Kanister 5L	100	0,0449
Kanister 10L	90	0,0499
Kanister 3L navadni	125	0,0360
Kanister 3L paletni	125	0,0360
Kanister 3L rdeči	118	0,0381
Kanister 3L zelen	120	0,0375
Kanister 10L modri	100	0,0449
Plastenka 0,5L PE bela alfi teril	200	0,0192
Plastenka 0,5L PE ina natur	200	0,0192
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_MP2	475	0,0108
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_Bek5	300	0,0135
Plastenka destilirana voda 1L PE	220	0,0174
Plastenka PDP 1L natur PE	170	0,0225
Plastenka račka PE 0,75L bela	175	0,0219
Plastenka račka PE 0,75L modra perl	175	0,0219
Posoda za mehčalec 4L PE natur	173	0,0233
Plastenka račka PP	130	0,0295
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_MP2	475	0,0108
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_Bek5	300	0,0135
Posoda 2,5 kg za prašek bela PE	160	0,0281
Plastenka 0,5L profesional bela	560	0,0092
Plastenka 1L profesional bela	260	0,0198
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_MP5	500	0,0080
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_Bek6	175	0,0257
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_MP2	260	0,0198
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_Bek5	180	0,0225

4.5.4 Razporejanje stroškov amortizacije

Za proizvodnjo posameznega proizvoda v poslovni enoti ni dovolj imeti le stroj za izdelavo plastične embalaže. Za vsak proizvod posebej, ki je različen glede na dimenzije, velikost oz. volumen od ostalih proizvodov iz proizvodnega programa enote, potrebujemo drugo orodje. Gre za kalup, ki se ga montira na stroj, s katerim se proizvaja posamezni proizvod. Ta se v proizvodnem procesu oblikuje glede na montiran kalup oz. orodje. Z istim orodjem je tako mogoče izdelati le eno vrsto proizvodov glede dimenzij in velikosti proizvoda, lahko pa se ta vrsta proizvodov z istim orodjem izdela iz različnih materialov in v različnih barvah. Tako se lahko enaka plastenka izdela z istim orodjem s čistim

materialom brez dodanih mastrov oz. barvil ali pa se izdelata enaka plastenka z istimi dimenzijami in volumnom v katerikoli drugi barvi.

Za kalkulacijo stroška amortizacije ni dovolj izračunati samo amortizacijo stroja, temveč je potrebno vključiti tudi amortizacijo orodja. Za skupni strošek amortizacije po posameznih proizvodih najprej za vsak proizvod posebej izračunam ločeno strošek amortizacije stroja in posebej strošek amortizacije orodja. Vsako od teh dveh vrst amortizacij namreč razdelim na posamezni proizvod z drugačnim ključem za razporejanje.

Stroj se obrablja v proizvodnem procesu zaradi proizvodnje več vrst proizvodov. Ker je težko napovedati, ali se bo enaka ali vsaj približno tolikšna količina proizvodov proizvedla tudi v prihodnje, je ta strošek po proizvodu precej težko oceniti oz. ga razporediti na posamezni proizvod. Ker se stroj v procesu proizvodnje obrablja glede na količino materiala, ki ga predela, sem se odločila za naslednji način razporejanja stroška amortizacije stroja na posamezne proizvode. Za vsak posamezni stroj se izdelata seznam proizvodov, ki so se v preteklem obdobju na njem proizvodili. Iz tehnične dokumentacije se ugotovi teža vsakega posameznega proizvoda. Ko zmnožimo količino posameznih proizvedenih proizvodov z njihovo težo, dobimo količino materiala, ki ga je posamezni stroj v izbranem obdobju predelal za vsako posamezno vrsto proizvodov. Glede na predelano količino materiala po proizvodih nato strošek amortizacije posameznega stroja razporedimo po posameznih vrstah proizvodov. Dobljeni strošek amortizacije za posamezno vrsto proizvodov delimo s količino proizvedenih proizvodov te vrste proizvodov. Izračun stroška amortizacije stroja po posameznem proizvodu za izbrani stroj je razviden iz Tabele 11.

Tabela 11: Razporejanje stroškov amortizacije stroja po posameznih proizvodih za stroj PET_Sia v EUR na proizvod

Šifra proizvoda	Količina (kos)	Teža (kg/kos)	Teža (kg)	Amortizacija stroja (EUR)	Amortizacija stroja (EUR/kos)
2708	108.996	0,086	9.373,66	4.180,07	0,0384
2709	25.432	0,042	1.068,14	476,33	0,0187
2710	10.672	0,072	768,38	342,65	0,0321
2711	100.000	0,026	2.600,00	1.159,44	0,0116
2716	49.648	0,039	1.936,27	863,46	0,0174
2718	18.044	0,039	703,72	313,81	0,0174
2809	82.940	0,039	3.234,66	1.442,46	0,0174
2810	290.000	0,042	12.180,00	5.431,53	0,0187
2811	367.752	0,046	16.916,59	7.543,76	0,0205
2812	59.880	0,042	2.514,96	1.121,52	0,0187
Skupaj	1.113.364		51.296,38	22.875,02	

Na večji in težji proizvod tako odpade tudi večji del stroška amortizacije, različne vrste proizvodov iste teže pa nosijo enak strošek amortizacije stroja. Tako dobljenemu strošku amortizacije stroja za posamezni proizvod je treba prišteti še strošek amortizacije orodja.

Kot že omenjeno se posamezno orodje uporablja samo za proizvodnjo ene vrste proizvodov. Orodje se tako obrablja glede na količino proizvodov, ki se jih z njim proizvede. Če se s posameznim orodjem v nekem obdobju ne proizvajajo, se tudi orodje ne obrablja in ohranja svojo vrednost. Težava pa lahko nastopi, če se določeno orodje ne uporablja dalj časa. Pri nekaterih proizvodih na trgu se namreč oblika plastične embalaže hitro spreminja. Zato imajo tudi orodja precej krajšo dobo amortiziranja v primerjavi z amortiziranjem strojev. Zato se strošek amortizacije orodja razporedi na posamezni proizvod tako, da se njegov celotni strošek za celotno življenjsko dobo razporedi na količino vrste proizvoda, ki se bo z njim v tem obdobju proizvedla glede na pretekle podatke o proizvodnji in glede na predvidevanja za prihodnje poslovanje. Za pridobitev teh podatkov se natančno preuči preteklo proizvodnjo kot tudi prodajo (Mapis d.o.o., Pregled nabava – prodaja – zaloga v PE Embalaža, 2008; Mapis d.o.o., Pregled nabava – prodaja – zaloga v PE Embalaža, 2009; Mapis d.o.o., Prodaja po dobavnicah in paragonih v EUR v PE Embalaža, 2008; Mapis d.o.o., Prodaja po dobavnicah in paragonih v EUR v PE Embalaža; PE Embalaža, Poslovni načrt PE Embalaža za leto 2010, 2010).

Kot lahko vidimo v Tabeli 12, so nekatera orodja že amortizirana v celoti in zato ne povzročajo več dodatnih stroškov pri proizvodnji teh proizvodov. Strošek amortizacije orodja po posameznih proizvodih nato prištejemo strošku amortizacije stroja po posameznih proizvodih in tako dobimo celotni strošek amortizacije posameznega proizvoda.

Tabela 12: Razporejanje stroškov amortizacije orodja po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Šifra proizvoda	Količina (kos)	Povprečna letna amortizacija orodja (EUR)	Povprečna letna amortizacija orodja (EUR/kos)
2708	108.996	0,00	0,0000
2709	25.432	214,97	0,0085
2710	10.672	215,95	0,0202
2711	100.000	2.506,61	0,0251
2716	49.648	0,00	0,0000
2718	18.044	981,66	0,0544
2809	82.940	420,63	0,0051
2810	290.000	504,29	0,0017
2811	367.752	2.838,76	0,0077
2812	59.880	1.197,60	0,0200

4.5.5 Razporejanje stroškov transportne embalaže

Posamezni proizvodi se pakirajo v različno transportno embalažo in po različno število proizvodov na enoto transportne embalaže. Za vsak proizvod posebej se ugotovi način in vrsto pakiranja. In sicer se posamezne plastenke večinoma pakirajo v PE vreče ali na kartonske platoje, medtem ko se zamaški in tesnila pakirajo v transportne kartone. PE vreče, ki se uporabljajo za pakiranje plastenk, se za različne vrste proizvodov uporabljajo v dveh različnih debelinah. Za težje proizvode mora biti uporabljena močnejša in debelejša vreča, in sicer vreča debeline 0,09 mm. Za lažje proizvode pa se lahko za pakiranje uporablja tanjše vreče debeline 0,06 mm, ki so tudi cenejše. Pri pakiranju vreč na palete se vmes med vreče vstavljajo pregradni kartoni. Za pakiranje zamaškov in tesnil v kartone pa je potrebno obvezno uporabiti tudi manjšo in tanjšo vrečo, ki loči proizvode od kartona. To je še posebej pomembno pri proizvodih, ki so namenjeni za prehrabno industrijo. Palete so vračljive, zato se njihov strošek ne upošteva v kalkulaciji stroškov za posamezne proizvode. V kolikor se le-te ne vrnejo, jih enota namreč zaračuna tistemu poslovnemu partnerju, kateremu so bile palete dostavljene in ki jih ni vrnil.

Za vsak proizvod posebej torej ugotovimo način in vrsto pakiranja. Ugotovi se porabljen embalaža, njena vrednost ter količina proizvodov, ki jo je z njo mogoče zapakirati. To se najlažje ugotovi z izračunom stroška porabljenega transportne embalaže za eno paleto proizvodov. Tako se namreč zaradi transporta proizvodov le-ti tudi dejansko pakirajo. Nato se ta strošek porazdeli na količino proizvodov, ki je zapakirana na tej paleti. Na posamezno paleto se namreč pakira le ena vrsta proizvodov. Določeni proizvodi se prodajajo posamično v vrečah in ne po paletah. Za te proizvode se strošek vreče razdeli na količino proizvodov v vreči.

Poleg palet so vračljivi tudi transportni kartoni, kartonske pregrade in platoji. Vendar pa v primerjavi z lesenimi paletami ta kartonska embalaža ni trajna oz. se je ne da uporabljati dalj časa. V povprečju takšna kartonska embalaža zdrži najmanj tri proizvodne procese, tj. od pakiranja proizvodov v transportno embalažo, prevoza do stranke, uporabe proizvodov pri stranki, do vračila prazne transportne embalaže. Lahko pa kartonska embalaža zdrži tudi do deset takšnih procesov. Vendar pa sem v kalkulaciji upoštevala trikratno kroženje te embalaže. Za posodo 2,5 kg za prašek bela PE (šifra proizvoda 2152), ki se pakira na platoje, sem tako upoštevala le tretjino cene platoja. Pri nekaterih proizvodih pa se uporablja hkrati več vrst embalaže, tako vreče kot kartonska embalaža. Nekaj te embalaže je vračljive in se lahko nekajkrat ponovno uporabi, medtem ko je nekaj embalaže za enkratno uporabo. Tak primer je plastenka 0,5L profesional bela (šifra proizvoda 2153). Za transportni karton proizvodov, v katerega zložimo 154 plastenk, potrebujemo transportni karton in dve pregradi, ki so vračljivi, ter tanjšo vrečo za v karton, da loči plastenke od transportnega kartona, ta pa ni vračljiva. Zato sem v kalkulaciji stroška transportne embalaže upoštevala tretjino vrednosti kartona in pregrad ter polno vrednost vreče. Tako izračunano vrednost transportne embalaže sem nato razdelila na količino plastenk, ki so

zložene v posameznem kartonu. Razporejanje stroškov transportne embalaže je razvidno iz Tabele 13.

Tabela 13: Razporejanje stroškov transportne embalaže po posameznih proizvodih v EUR/kos za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Šifra proizvoda	Vrednost porabljene embalaže (EUR)	Količina zapakiranih proizvodov	Strošek transportne embalaže (EUR/kos)
2000	0,3500	36	0,0097
2002	0,3500	18	0,0194
2003	0,3500	48	0,0073
2004	0,3500	49	0,0071
2005	0,3500	48	0,0073
2006	0,3500	48	0,0073
2007	0,3500	18	0,0194
2100	0,3500	280	0,0013
2101	0,3500	200	0,0018
2105	0,3500	200	0,0018
2109	0,3500	136	0,0026
2125	0,3500	140	0,0025
2126	0,3500	156	0,0022
2128	0,3500	156	0,0022
2136	0,3500	30	0,0117
2138	0,3500	156	0,0022
2145	0,3500	200	0,0018
2152	0,1135	58	0,0020
2153	0,4327	154	0,0028
2154	0,4021	86	0,0047
2162	0,3500	80	0,0044
2165	0,4021	86	0,0047

4.5.6 Razporejanje stroškov prevoza

Proizvodi, ki se proizvajajo v večjih količinah, se delajo večinoma za znanega kupca, običajno na osnovi pogodbe ali dogovora. V pogodbi oz. dogovoru je tudi dogovorjen prevoz, ali se proizvodi dostavijo kupcu ali pa jih bo kupec prevzel v skladišču poslovne enote sam. Glede na ta določila se obračuna tudi strošek prevoza. Ugotoviti je potrebno povprečno porabo goriva za službeno vozilo ter razdaljo od skladišča enote do skladišča stranke oz. lokacije dostave. Dostave proizvodov do strank se skušajo optimirati tako, da se čim večkrat dostavlja polni kamion proizvodov. Združuje se več dobav hkrati. To pomeni, da se k neki dobavi priključijo še ostale dobave k drugim strankam, ki imajo lokacijo dostave v bližini dostave osnovnega naročila. Ali pa se k dobavi kupcu priključijo ostale dobave istega kupca, ki imajo sicer kasnejši datum dobave.

Če tako predvidevamo povprečno porabo goriva za tovornjak okoli 20 l/100 km, trenutna cena goriva pa je 1,125 EUR/l, potem je povprečni strošek goriva za polni kamion plastenk, ki se dostavljajo do lokacije kupca, 22,50 EUR/100 km. Ta strošek je potrebno še prilagoditi razdalji do stranke, in sicer je potrebno upoštevati prevoz v obe smeri, to je od lokacije skladišča enote do lokacije dostave kupcu in nazaj. Stroški prevoza se tako ugotavljajo za posameznega kupca. Dobljeni strošek prevoza se porazdeli na 16 palet, kolikor jih je mogoče naložiti na tovornjak. Na posamezni paleti so samo ene vrste proizvodi, zato je ta način razdelitve stroška smiseln. Ker že poznamo način in vrsto pakiranja po posameznih proizvodih, kar razberemo tudi iz tehničnih listov proizvodov, poznamo tudi količine posameznih proizvodov na paleti. Strošek prevoza palete tako razporedimo na posamezne proizvode, kot je razvidno iz Tabele 14.

Tabela 14: Razporejanje stroškov prevoza po posameznih proizvodih v EUR/kos za proizvode, ki se dostavljajo stranki na lokacijo v Logatec

Proizvod	Količina proizvodov (kos/paleta)	Strošek prevoza (EUR/kos)
Plastenka 800 gr PVC	540	0,0026
Plastenka 400 gr PVC	1.078	0,0013
Pokrovček 400 gr PP oranžen	10.800	0,0001
Pokrovček 800 gr PP rumen	7.800	0,0002
Pokrovček 800 gr PP rdeč	7.800	0,0002
Pokrovček 400 gr PP rumen	10.800	0,0001
Pokrovček 400 gr PP rdeč	10.800	0,0001

Na primeru stranke, ki je hkrati največji odjemalec plastične embalaže v preučevani poslovni enoti, znaša strošek prevoza 22,50 evra. Razdalja od Stare ceste v Prelogu do nove lokacije proizvodnje in skladišč stranke, to je na Tržaški cesti v Logatcu, meri namreč 50 km v eno smer. V obe smeri je to 100 km. Ker se s tovornjakom dostavlja 16 palet proizvodov, znaša strošek prevoza za eno paleto proizvodov 1,4063 evra. Ta strošek se nato porazdeli na posamezne proizvode, ki se dostavljajo omenjeni stranki. V Tabeli 14 je predstavljena kalkulacija stroška prevoza do stranke po posameznih proizvodih za opisani primer.

S tem, ko smo porazdelili tudi strošek prevoza na posamezne proizvode, imamo že izdelano kalkulacijo spremenljivih stroškov. Da dobimo kalkulacijo vseh stroškov za celotni proizvodni program poslovne enote, moramo še ugotoviti stopnjo prispevka za kritje, s katero bomo pokrivali preostale stalne stroške.

4.5.7 Stopnja prispevka za kritje

S kalkulacijo smo do tega mesta razporedili spremenljive stroške na posamezne proizvode. Na tem mestu je potrebno ugotoviti, kolikšni so preostali stroški, to so stalni stroški, ki jih je še potrebno pokriti s proizvodnim procesom in kasneje prodajo proizvedenih proizvodov. V Tabeli 15 so prikazani s kalkulacijo porazdeljeni spremenljivi stroški in preostali, tj. stalni stroški. Kot že opisano z metodo kalkuliranja po spremenljivih stroških v poglavju 4.4.5 moramo za izračun stopnje prispevka za kritje primerjati vrednost stalnih stroškov z vrednostjo spremenljivih stroškov. Ta kazalnik bomo izrazili v odstotkih. Za ta odstotek bomo nato povečali s kalkulacijo ugotovljene spremenljive stroške po posameznih proizvodih. Tako bomo dobili primerne prodajne cene, s katerimi bi pokrili celotne stroške v proizvodnem procesu. Kot že omenjeno pa v teh cenah ne bo vključenega dobička. Ta pa se bo dosegal, če se bodo posamezni proizvodi prodajali po višjih cenah od izračunanih primernih prodajnih cen.

Tabela 15: Stroški PE Embalaža glede na spreminjanje obsega poslovanja v EUR

Vrsta stroška	Vrednost stroška v EUR
Strošek materiala	526.130,46
Strošek dela	306.215,95
Strošek električne energije	92.494,20
Strošek amortizacije	150.388,41
Strošek transportne embalaže	21.000,70
Strošek prevoza	5.557,74
Ostali stroški	129.221,65

Vir: Mapis d.o.o., Kontne kartice, 2009.

Iz Tabele 15 lahko razberemo, da je preostalih stroškov glede na celotne oz. skupne stroške za razporeditev po proizvodih ostalo za 10.5 %. Stopnjo prispevka za kritje pa izračunamo s primerjavo preostalih stroškov s spremenljivimi, kot je razvidno iz enačbe (29):

$$\text{stopnja prispevka za kritje} = \frac{\text{stalni stroški}}{\text{spremenljivi stroški}} \times 100 = \frac{129.221,65}{1.101.787,46} \times 100 = 11,73 \% \quad (29)$$

Sedaj imamo vse potrebne podatke za izračun primernih prodajnih cen. Primerne cene pa nato primerjamo z veljavnim prodajnim cenikom.

4.6 Določanje prodajnih cen

Pučko in Rozman (1996, str. 200) opredeljujeta prodajno ceno kot vrednost proizvoda oz. storitve, po kateri podjetje prodaja svoje proizvode oz. storitve na trgu. Višina prodajne vrednosti proizvoda oz. storitve je za podjetje izjemnega pomena, saj vpliva na poslovni uspeh podjetja. S prodajno ceno mora podjetje pokrivati vsaj spremenljive stroške proizvoda, ki jih povzroča njegova proizvodnja. Za doseganje pozitivnega poslovnega rezultata pa mora s prodajno ceno pokrivati tudi prodajne in ostale stroške. Če s prodajno ceno podjetje ne pokriva niti spremenljivih proizvodnih stroškov posameznega proizvoda, potem podjetje nima interesa nadaljevati s proizvodnjo in prodajo tega proizvoda.

Podjetja oblikujejo svoje prodajne cene na različne načine, in sicer glede na stroške, povpraševanje, konkurente ali kako drugače. Preučevana enota se poslužuje predvsem oblikovanja cen glede na povpraševanje in glede na konkurente. Pri večjih poslih, kjer enota sklepa letne pogodbe ali dogovore in kjer so tudi proizvodne količine velike, se prodajna cena oblikuje glede na konkurente. Kupec za svoje potrebe po plastični embalaži povprašuje pri večjih ponudnikih oz. proizvajalcih plastične embalaže. Ker pa kupec običajno ne želi biti odvisen le od enega proizvajalca, izbere najprej tistega, ki ponuja želeni proizvod po najugodnejši prodajni ceni. Nato pa se kupec pogaja še s preostalimi proizvajalci, in sicer jim odkrito predstavi svoje zahteve in jim pove, da si želi sodelovanja z njimi, vendar le pod določenimi pogoji. Kupec v tem primeru pove ceno konkurenta oz. pričakovano ceno in predvidene količine posameznih proizvodov, ki jih je pripravljen kupiti od posameznega proizvajalca. Proizvajalcu preostale le še odločitev, ali bo ponujeni posel sprejel ali ne.

Pri določanju prodajnih cen ostalim proizvodom pa se enota odloča glede na povpraševanje. V grobem ima enota izdelan splošni prodajni cenik za te proizvode. Vendar pa so pri nekaterih proizvodih za posamezne kupce tudi prodajne cene različne. Pri vsakem kupcu želi enota doseči najvišjo možno prodajno ceno, ki jo je kupec še pripravljen plačati. Višje cene enota postavlja predvsem novim kupcem, ki se prvič pojavljajo kot stranka v enoti. Vendar pa je teh malo, pa tudi količina prodanih proizvodov tem strankam je običajno manjša. Obstoječi kupci namreč bolje poznajo razmere na trgu, nekateri so podrobneje seznanjeni tudi s konkurenti in njihovimi prodajnimi cenami, zato je pri teh kupcih težje doseči povišanje cen.

V vsakem primeru, ne glede na to ali so v enoti pri oblikovanju prodajnih cen omejeni s povpraševanjem ali konkurenco, pa se pri odločanju o proizvodnji posameznih proizvodov in njihovih prodajnih cenah morajo odločati tudi glede na stroške. Ker če enota s prodajno ceno posameznega proizvoda, oblikovano glede na povpraševanje ali konkurenco, ne pokriva spremenljivih stroškov proizvodnje tega proizvoda, se v enoti ne bi smeli odločiti za njegovo proizvodnjo in prodajo. Pri oblikovanju prodajnih cen glede na stroške lahko podjetje uporabi za stroškovno ceno polno lastno ceno, zoženo lastno ceno, spremenljive

stroške idr. Za izračun primernih prodajnih cen sem uporabila metodo polne lastne cene, saj sem v kalkulacijo vključila vse stroške enote, ki nastanejo pri opravljanju dejavnosti te enote. Hočevar (1998, str. 35–37) opredeljuje naslednje elemente polne lastne cene: neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, splošni proizvodjalni stroški ter stroški prodaje, uprave in drugi splošni stroški. V kalkulaciji so kot splošni proizvodjalni stroški upoštevani stroški električne energije, amortizacije, transportne embalaže in prevoza. Stroški prodaje, uprave in drugi splošni stroški pa so zajeti v prispevku za kritje splošnih stroškov. Primerne prodajne cene primerjamo s prodajnim cenikom in ugotavljamo odmike, kot je razvidno iz Tabele 16.

Tabela 16: Primerjava prodajnih cen s primernimi prodajnimi cenami za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Proizvod	Primerna PC (EUR/kos)	PC (EUR/kos)	Odmik (%)
Kanister 5L	0,5070	0,480	-5,33
Kanister 10L	0,8465	0,850	0,41
Kanister 3L navadni	0,3349	0,350	4,51
Kanister 3L paletni	0,3987	0,370	-7,20
Kanister 3L rdeči	0,4398	0,450	2,32
Kanister 3L zelen	0,4845	0,450	-7,12
Kanister 10L modri	1,0088	0,920	-8,80
Plastenka 0,5L PE bela alfi teril	0,1238	0,110	-11,15
Plastenka 0,5L PE ina natur	0,1137	0,060	-47,23
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_MP2	0,1252	0,114	-8,95
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_Bek5	0,1258	0,114	-9,38
Plastenka destilirana voda 1L PE	0,1143	0,130	13,34
Plastenka PDP 1L natur PE	0,1677	0,180	7,33
Plastenka račka PE 0,75L bela	0,1650	0,167	1,21
Plastenka račka PE 0,75L modra perl	0,1692	0,167	-1,30
Posoda za mehčalec 4L PE natur	0,3693	0,290	-21,47
Plastenka račka PP	0,1974	0,167	-15,40
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_MP2	0,1240	0,114	-8,06
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_Bek5	0,1246	0,114	-8,51
Posoda 2,5 kg za prašek bela PE	0,2479	0,240	-3,19
Plastenka 0,5L profesional bela	0,0997	0,087	-12,74
Plastenka 1L profesional bela	0,1642	0,160	-2,56
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_MP5	0,1922	0,170	-11,55
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_Bek6	0,2113	0,170	-19,55
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_MP2	0,1604	0,160	-0,25
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_Bek5	0,1617	0,160	-1,05

Glede na dobljene rezultate analize poslovanja, izračunane kalkulacije stroškov po posameznih proizvodih in odmikov prodajnih cen od primernih je na potezi poslovna enota oz. odgovorne osebe za sprejemanje odločitev glede proizvodnje in prodajnih cen. Pri nekaterih proizvodih enota ustvarja dobiček, saj je prodajna cena višja od izračunane primerne prodajne cene. Vendar pa so to večinoma proizvodi, ki se ne proizvajajo in prodajajo v velikih količinah. Iz gornje tabele je tudi razvidno, da je proizvodnja na starejših strojih dražja kljub manjšim stroškom amortizacije, saj je njihova proizvodna zmogljivost precej manjša, hkrati pa ti stroji trošijo tudi več električne energije. Za proizvode z nižjo prodajno ceno od primerne je smiselno primerjati tudi njihove prodajne cene s spremenljivimi stroški po posameznih proizvodih, kot je prikazano v Tabeli 17. V kolikor s prodajno ceno v enoti pokrivajo vsaj spremenljive proizvodjalne stroške, je namreč še smiselno nadaljevati s proizvodnjo in prodajo tega proizvoda. V nasprotnem pa je potrebno ali povišati prodajno ceno ali pa prenehati s proizvodnjo tega proizvoda.

Tabela 17: Primerjava prodajnih cen s spremenljivimi proizvodnimi stroški za nekaj proizvodov iz proizvodnega programa PE Embalaža

Proizvod	Spremenljivi stroški (EUR/kos)	PC (EUR/kos)	Odmik (%)
Kanister 5L	0,4538	0,480	5,77
Kanister 3L paletni	0,3568	0,370	3,70
Kanister 3L zelen	0,4336	0,450	3,78
Kanister 10L modri	0,9029	0,920	1,89
Plastenka 0,5L PE bela alfi teril	0,1108	0,110	-0,72
Plastenka 0,5L PE ina natur	0,1018	0,060	-41,06
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_MP2	0,1121	0,114	1,69
Plastenka cepter modra PE/PE&PP_Bek5	0,1126	0,114	1,24
Plastenka račka PE 0,75L modra perl	0,1514	0,167	10,30
Posoda za mehčalec 4L PE natur	0,3305	0,290	-12,25
Plastenka račka PP	0,1767	0,167	-5,49
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_MP2	0,1110	0,114	2,70
Plastenka cepter siva PE/PE&PP_Bek5	0,1115	0,114	2,24
Posoda 2,5 kg za prašek bela PE	0,2219	0,240	8,16
Plastenka 0,5L profesional bela	0,0892	0,087	-2,47
Plastenka 1L profesional bela	0,1470	0,160	8,84
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_MP5	0,1720	0,170	-1,16
Plastenka PP 1,5L za mehčalec/PE&PP_Bek6	0,1891	0,170	-10,10
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_MP2	0,1436	0,160	11,42
Plastenka 1L natur profesional/PE&PP_Bek5	0,1447	0,160	10,57

Iz Tabele 17 lahko ugotovimo, da je kar nekaj takih proizvodov, ki ne pokrivajo spremenljivih proizvodnih stroškov. Nekateri proizvodi sicer res ne pokrijejo le malo spremenljivih stroškov, medtem ko se najdejo tudi proizvodi, ki ne pokrijejo niti temeljnih neposrednih proizvodnih stroškov, to je stroškov materiala in stroškov dela. Po Bratini (2003, str. 28–29) je metoda vrednotenja po spremenljivih stroških ena od metod zoženega vrednotenja poslovnih učinkov. Ta metoda pa je primerna za uporabo predvsem zaradi hitrejšega in lažjega določanja prodajnih cen ter določanja spodnje meje, do katere lahko podjetje zniža svoje prodajne cene. Ta metoda omogoča tudi lažje spremljanje spremenljivih in stalnih stroškov ter njihov vpliv na poslovni rezultat.

Preden pa se enota oz. vodstvo odloči o prenehanju proizvodnje posameznega proizvoda, mora dobro premisliti in preučiti možne posledice takega ravnanja. Kupec lahko zaradi te odločitve preneha kupovati v tej enoti tudi druge proizvode in se odloči za drugega dobavitelja plastične embalaže. Zaradi prenehanja proizvodnje nekega proizvoda se spremenijo kalkulacije tudi za preostale proizvode, ki se proizvajajo na istem stroju, ter tudi za vse preostale proizvode iz celotnega proizvodnega programa preučevane enote. V kalkulaciji je sicer predvidena obraba stroja glede na material, ki ga predela v nekem obdobju. Računovodska služba pa strošek amortizacije obračunava časovno in ne glede na količino predelanega materiala. Zato se z vidika računovodstva strošek amortizacije po posameznem proizvodu poveča. Z zmanjšanjem proizvodnje se poveča tudi stopnja prispevka za kritje. Pred prenehanjem proizvodnje določenega proizvoda bi bilo zato smiselno pridobiti nova večja naročila za že obstoječe proizvode ali celo nove poslovne partnerje z novimi proizvodi, da bi se zapolnile proste kapacitete ter da se ne bi v izračunani kalkulaciji povečevali stroški preostalim proizvodom iz proizvodnega programa PE Embalaža.

5 KONTROLING

Kontroling se je najprej pojavil in razvil v Ameriki konec 19. stoletja, nato pa se je razširil v Nemčijo, kjer se je intenzivno raziskoval in dodatno razvijal ter širil iz področja računovodstva in financ tudi na področje načrtovanja (Pučko, 2005, str. 296–299). Kontroling med drugim zajema tudi primerjavo med doseženim in načrtovanim, ugotavljanje odmikov in vzrokov zanje ter predlaganje ukrepov za njihovo odpravljanje. Tako ugotovimo, da kontroling zajema celotno analizo poslovanja.

V literaturi lahko najdemo množico različnih opredelitev kontrolinga. Zelo aktiven avtor na tem področju Deyhle (1997, str. 5–6) opredeljuje kontroling kot v prihodnost usmerjeno razmišljanje. Kontroling je proces, v katerem najprej opredelimo cilje, planiramo in upravljamo ter primerjamo doseženo s planiranim (Deyhle, 1997, str. 128). Kontroling je torej tista služba, ki ugotavlja in spremlja odmike ter išče vzroke za odmike in rešitve za njihovo odpravljanje oz. zmanjševanje. Kontroling s spremljanjem odmikov tako ugotavlja

doseganje poslovnih ciljev. Kontroling s svojimi izkazi, kalkulacijami, analizami in nasveti oskrbuje management, ki potrebuje te informacije za lažje odločanje.

Podobno opredeljuje kontroling tudi Kaplan. Po njegovem gre za sistem zbiranja, razvrščanja, združevanja, analiziranja in posredovanja informacij managementu za njihovo odločanje (Hren, 2006, str. 11). Koletnik opredeljuje kontroling kot upravljalno računovodstvo, ki opravlja funkcije načrtovanja, analiziranja in nadziranja (Švigelj, 2006, str. 4–6). Gre torej za računovodsko dejavnost, ki z načrtovanjem in nadziranjem daje informacije managementu za vodenje in odločanje. Tudi Hočevar (1998, str. 118–119) opredeljuje kontroling kot del računovodstva, ki je odgovoren za oblikovanje upravljalnih računovodskih informacij, ki so »pomembne za poslovodsko odločanje o letnih načrtih podjetja ter za ugotavljanje odklonov med uresničenim in načrtovanim poslovanjem«.

5.1 Pomen in naloge kontrolinga

Glavni namen kontrolinga je zagotavljati informacije managementu oz. vodstvu za učinkovito vodenje in upravljanje podjetja v smeri uresničevanja zastavljenih ciljev podjetja. To dosega z opravljanjem svojih nalog, ki so načrtovanje, evidentiranje, analiziranje in nadziranje ter poročanje (Koletnik, 2000, str. 29).

Za učinkovito spremljanje poslovanja in pravočasno zagotavljanje potrebnih informacij je potreben informacijski sistem. Potrebno je vzpostaviti planski in nadzorni sistem, ki podjetje usmerja k uresničevanju zastavljenih ciljev podjetja. Ugotavljajo se odkloni uresničenega od načrtovanega, vzroki za odklone ter ukrepi za njihovo odpravljanje. O ugotovljenem se informira management oz. vodstvo ter se jim predstavi možnosti in posledice posameznih odločitev (Bec, 2002, str. 7).

Učinkovitost kontrolinga je tako v veliki meri odvisna od ustreznega informacijskega sistema ter zagotavljanja kakovostnih razpoložljivih informacij. Te so kakovostne, če so primerne, pravočasne, ustrezne in popolne (Hočevar, 1995, str. 7). Biti pa morajo tudi resnične, natančne, razumljive in uporabne. Informacije so lahko kvalitativne, tj. izražene v številkah, ali kvalitativne, tj. pridobljene in podane opisno na podlagi izkušenj in opazovanja.

Iz navedenega izhaja, da se naloge kontrolinga v dobri meri pokrivajo z nalogami analize poslovanja. Ker je analiza poslovanja podrobneje že predstavljena v poglavju 2.3, na tem mestu podrobneje ne obravnavam nalog kontrolinga.

5.2 Operativni in strateški kontroling

Operativni kontroling daje managementu oz. vodstvu strokovno podporo za povečevanje učinkovitosti poslovanja, tj. zagotavljanje poslovnega uspeha, plačilne sposobnosti, ekonomičnosti, rentabilnosti. Podjetje naj bi dosegalo čim boljše razmerje med proizvedenimi proizvodi in storitvami ter zanje porabljenimi predmeti dela. Operativni kontroling je orodje za vodenje poslovnih funkcij. Največji poudarek je na kratkoročni poslovni in finančni uspešnosti. Operativni kontroling je tako usmerjen v ustvarjanje dobička (Drašler, 2002, str. 12–13). Operativni kontroling se ukvarja predvsem z razpoložljivimi poslovnimi prvinami in njihovo ekonomiko (Bec, 2002, str. 25).

Strateški kontroling pa se ukvarja z zagotavljanjem dolgoročne uspešnosti podjetja, saj je njegov cilj dolgoročen obstoj in razvoj ter rast podjetja. To se kaže predvsem v dolgoročni stabilnosti ter poslovni in finančni uspešnosti. Strateški kontroling tako zagotavlja strokovno podporo managementu oz. vodstvu pri strateških odločitvah glede novih proizvodov, trgov, naložb ipd. Strateški kontroling mora tako za zagotavljanje dolgoročnega obstoja podjetja upoštevati in sodelovati tudi z zunanjimi subjekti in okoljem, tj. kupci, dobavitelji, konkurenti, razmere na domačem in tujih trgih ipd. (Drašler, 2002, str. 13).

5.3 Managerski sistemi nadzora

Managerske sisteme nadzora je preučeval predvsem Simons, ki razlikuje med naslednjimi sistemi nadzora v podjetju (1995b, str. 7):

- diagnostični sistemi nadzora
- interaktivni sistemi nadzora
- sistemi vrednot
- sistemi omejitev

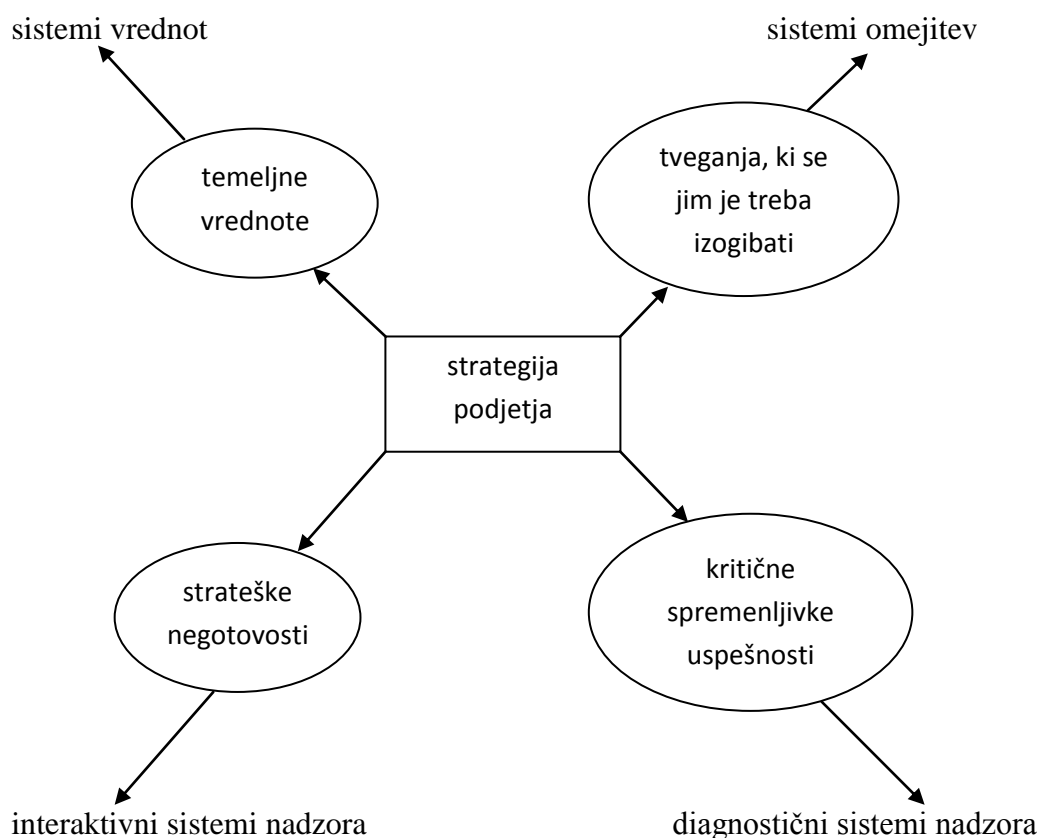
Managerski sistemi nadzora vplivajo na uresničevanje in spremljanje uresničevanja strategije podjetja. S preučevanjem managerskih sistemov nadzora se ukvarjata tudi Peljhan in Tekavčič (2008, str. 174–184), ki v študiji primera poleg managerskih sistemov nadzora in strategije podjetja preučujeta njihov medsebojni vpliv in njegov vpliv na uspešnost poslovanja podjetja. Po njunih ugotovitvah namreč podjetje z uporabo managerskih sistemov nadzora in njihovimi vplivi na strategijo podjetja dosega boljše poslovne rezultate. V nadaljevanju predstavim managerske sisteme nadzora, pri tem pa uporabim gradivo Simonsa, ki ga je pripravila Peljhanova.

Simons je več let preučeval sisteme nadzora v preko 50 ameriških podjetjih in tako razširil opredelitev nadzora ter vzpostavil povezave med strategijo podjetja in nadzorom. Poleg tradicionalnih diagnostičnih sistemov nadzora tako Simons (1995b, str. 6–8) opredeljuje 3

nove sisteme nadzora, ki omogočajo strateške spremembe, to so sistemi vrednot, sistemi omejitev in interaktivni sistemi nadzora, kot je razvidno iz Slike 2.

Simons (1995b, str. 6–8) izhaja v svoji analizi iz strategije podjetja, tj. kako podjetje deluje na trgu in se pozicionira glede na ostale konkurente. V naslednji stopnji predstavi 4 ključne sestavine strategije, ki jih je potrebno analizirati in razumeti za njeno uspešno izvedbo. To so temeljne vrednote podjetja, tveganja, ki se jim je potrebno izogibati, kritične spremenljivke uspešnosti in strateške negotovosti. Vsaka od teh sestavin je nadzorovana z drugačnim sistemom, njihova uporaba pa ima različne posledice. Od tod je razvil 4 različne sisteme nadzora. Sistemi vrednot se uporabljajo za uravnavanje in iskanje novih priložnosti in smeri razvoja podjetja skladno s temeljnimi vrednotami podjetja. Sistemi omejitev postavljajo okvire strateške domene pri iskanju priložnosti in določajo meje svobode glede na tveganja, ki se jim je treba izogibati. Diagnostični sistemi nadzora spodbujajo, kontrolirajo in nagrajujejo doseganje zastavljenih ciljev podjetja. Interaktivni sistemi nadzora pa spodbujajo organizacijsko učenje in odkrivanje novih idej in strategij ter zagotavljajo prožnost pri prilagajanju na konkurenčno okolje. Ti 4 sistemi nadzora skupaj omogočajo ustvarjanje učinkovite strategije podjetja.

Slika 2: Managerski sistemi nadzora



Vir: R. Simons, *How can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprises? Control in an Age of Empowerment*. 1995a, str. 85.

V današnjem modernem času managerji nimajo časa nadzirati vseh zaposlenih ves čas. Zato morajo spodbujati in motivirati zaposlene, da bodo ti razmišljali z njimi, ustvarjali nove procese in metode. Hkrati pa mora management ohraniti neko stopnjo nadzora nad zaposlenimi, ki zagotavlja določeno mero ustvarjalnosti v korist in podporo podjetju. Opisani sistemi nadzora to omogočajo in pomagajo managementu pri doseganju ravnotežja med učinkovitim nadzorom in pooblaščenjem delavcev za lastno odločanje in delo oz. dajanju delavcem neko mero svobode pri odločanju.

5.3.1 Diagnostični sistemi nadzora

Diagnostični sistemi nadzora so glavni tradicionalni sistemi nadzora, ki zagotavljajo doseganje načrtovanih ciljev. Vendar pa management oz. vodstvo ne posveča dovolj pozornosti povratnim informacijam teh sistemov. Diagnostični sistemi nadzora imajo velik pomen za nadzor, merjenje uspešnosti in doseganje ciljev za izvedbo poslovne strategije podjetja.

Diagnostični sistemi nadzora (Simons, 2005, str. 77–114) temeljijo na kvantitativnih podatkih, statističnih analizah in analizah variance. Vodstvo uporablja te in tudi druge numerične primerjave za periodično kontroliranje in ugotavljanje nenavadnega, ki bi lahko kazalo na morebitne težave. Diagnostični sistemi nadzora so lahko zelo uporabni za odkrivanje nekaterih vrst problemov. Vendar pa lahko povzročajo neetično in neodgovorno ravnanje tako zaposlenih kot managementa oz. vodstva v želji po doseganju nekega cilja. Doseganje cilja se bo odražalo zgolj v številkah, ne pa tudi z načinom, kako je bil cilj dosežen, ki bi lahko pritegnil negativno pozornost in dajal slabo luč na določeno službo ali osebo.

Bonusi zaposlenih kot tudi sama zaposlitev pogosto temeljijo na tem, kako dobro so bili cilji delovanja doseženi ali celo preseženi, ti pa so merjeni kvantitativno. Če so cilji razumni in dosegljivi, diagnostični sistemi nadzora delujejo dobro. Managementu oz. vodstvu omogočajo, da dodeljuje naloge posameznim zaposlenim in se sami lahko osredotočajo na druge stvari. Diagnostični sistem jih s tem razbremeni stalnega nadzora zaposlenih. Usposobljeni zaposleni lahko tako sami opravljajo svoje delo z nekaj vendar ne pod pretiranim pritiskom glede rokov opravljenega dela, stopnjo produktivnosti ali drugih ciljev. Cilje lahko dosežajo na svoj način, ki je lahko drugačen ali nov in se razlikuje od načina vodilnih.

Ko pa so cilji nerealni, lahko zaposleni svoje zmožnosti in sposobnosti za ustvarjalnost uporabijo za manipuliranje, vplivanje in prirejanje dejavnikov, ki so pod njihovim nadzorom, z namenom doseganja ciljev in pričakovanj vodstva. Takšno manipuliranje sicer lahko dosega kratkoročne pozitivne učinke. Dolgoročno pa lahko povzroči katastrofo za podjetje, odvisno od njegovih razsežnosti.

5.3.2 Interaktivni sistemi nadzora

Interaktivni sistemi nadzora služijo predvsem za prilagajanje konkurenčnemu okolju. Z njimi management povzroča notranji pritisk za spodbujanje nastajanja novih strateških pobud. Vodstvo tako upravlja napetost med ustvarjalnimi inovacijami in doseženimi cilji. Za to vrsto sistema nadzora je ključnega pomena, da podrejeni in nadrejeni vzdržujejo redne medsebojne kontakte. Ključ nadzora je torej v izrazu interaktivni.

Management mora biti sposoben razbrati, kaj je najbolj pomembno in ključno za poslovanje podjetja, da lahko dnevno uvajajo, vzdržujejo in spreminjajo strateške načrte podjetja. Podjetja lahko uporabljajo različna orodja za izvajanje tovrstne redne komunikacije. Zelo priljubljene metode za to so analize raznih poročil, ki se redno izdajajo v različnih strokovnih publikacijah in ki jih ustvarjajo tudi znotraj podjetja. S tem se zdi sistem podoben diagnostičnemu sistemu nadzora. Vendar pa določajo interaktivni sistem še nekatere druge pomembne značilnosti. Interaktivni sistem nadzora se osredotoča na nenehno spreminjanje podatkov skupne strateške narave, na katere so pozorne vse ravni managementa. Podatki so najboljše analizirani v skupinah, ki vključujejo vse ravni zaposlenih. Sistem sam spodbuja te redne razprave.

Podrobneje obravnava interaktivne sisteme nadzora v primerjavi z diagnostičnimi Simons v svoji študiji (1991, str. 49–62). Po njegovem so managerski sistemi nadzora običajno obravnavani kot orodja za upravljanje pri izvajanju in izpopolnjevanju strategij, ki se uporabljajo zgolj izjemoma. Ta študija pa ponuja drugačno perspektivo teh sistemov, ki se osredotoča na način, kako lahko managerji uporabijo specifičen sistem nadzora za usmerjanje organizacijske pozornosti v strateške negotovosti in vodi razvoj v nove strateške spodbude. Analiza temelji na podatkih 30 ameriških podjetij s področja zdravstvene industrije in razvija model in predloge, ki razlikujejo interaktivne in diagnostične sisteme nadzora ter prikazuje izbrano uporabo teh sistemov v različnih strateških povezavah. Empirična študija je uporabljena za model in prikaz, kako višji management uporablja formalne sisteme interaktivno za postavljanje in oblikovanje različnih strategij, s katerimi se osredotočajo na organizacijsko pozornost in učenje, in tako oblikujejo ureditev novih strategij.

Managerski sistemi nadzora so definirani kot formalni postopki, ki uporabljajo informacije za vzdrževanje in spreminjanje organizacijskih aktivnosti. Ti sistemi vključujejo formalne procese za planiranje, vodenje zalog in proračuna, nadziranje stroškov, kontroliranje vplivov na okolje, analize konkurence, ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti, razporejanje sredstev, nagrajevanje zaposlenih. Managerski sistemi nadzora so običajno opisani kot sistemi, ki temeljijo na povratnih informacijah. Cilji so zastavljeni v naprej, rezultati pa se primerjajo s predhodno nastavljenimi cilji. Večja in pomembna odstopanja se poročajo managementu za takojšnje ukrepanje in spremljanje. S tem opisom je strategija omejena, saj je potrjena s strani managementa, plani pa se nato poročajo navzdol skozi

celotno organizacijsko strukturo podjetja. Formalni sistemi se uporabljajo za informiranje višjega managementa, če aktivnosti in rezultati ne ustrezajo zamišljenim planom. Ker so sistemi nadzora v tem primeru osnovno orodje za management, bi lahko te sisteme označili kot diagnostične sisteme nadzora. Sistemi nadzora se ne uporabljajo vedno kot izjemno upravljanje. V določenih okoliščinah višji management uporablja sisteme nadzora precej bolj aktivno na dnevni osnovi za posredovanje v organizacijskem odločanju. Na osnovi količine pozornosti, ki jo višji management usmerja in posveča sistemom nadzora se managerski sistem nadzora lahko označi kot interaktivni, ko višji management uporablja ta sistem za osebno in redno vključenost v odločanje podrejenih.

Ko se sistem uporablja interaktivno, so običajno prisotne naslednje 4 okoliščine (Simons, 1991, str. 50):

- Informacije, ki jih oblikuje managerski sistem nadzora, so pomembne in se ponavljajo dnevno, oblikuje in posreduje pa jih višji management.
- Proces zahteva konstantno in stalno pozornost operativnega managementa na vseh ravneh podjetja.
- Podatki so predstavljeni, razloženi in obravnavani na osebnih srečanjih oz. sestankih med nadrejenimi, podrejenimi in kolegi.
- Proces temelji na konstantnem izzivu in razpravi o osnovnih podatkih, predpostavkah in akcijskih načrtih.

Preko intenzivne in osredotočene pozornosti višjega managementa na določen sistem nadzora so signali posredovani celotnemu podjetju, da jih tako usmerjajo pri zbiranju podatkov in njihovem razumevanju. V kolikor se udeleženci po vsem podjetju odzovejo na proces managerskega sistema nadzora pri določanju dnevnega poslovanja, da pridobivajo in ocenjujejo nove informacije in akcijske načrte, se bodo verjetno nove strateške pobude razvijale. Z interaktivno uporabo sistema nadzora lahko višji management usmerja organizacijsko učenje ter nevsiljivo in neopazno vpliva na postopek oblikovanja strategij.

Izbira sistema, ki se bo uporabljal interaktivno, je odvisna od ocene strateških negotovosti višjega managementa. Strateške negotovosti se nanašajo predvsem na nepredvidljiva naključja, ki lahko predstavljajo grožnje ali priložnosti kot spremembo okoliščin. Višji management usmerja svojo pozornost na strateške negotovosti, ki bi lahko preusmerile in uničile njihovo vizijo za prihodnost, in uporablja izbrane sisteme interaktivno, da usmeri pozornost celotnega podjetja na te negotovosti oz. nevarnosti.

Večina srednjih in velikih podjetij ima po Simonsu podobne sisteme nadzora, običajni so sistemi planiranja, proračuna, projektnega vodenja, človeških virov, stroškovnega računovodstva ipd. Njegova raziskava predlaga, da višji management iz te množice sistemov izbere omejeno število sistemov nadzora, ki jih bo uporabljal interaktivno, preostale pa bo uporabljal diagnostično. S tem se omeji udeležbo višjega managementa na

občasno ali izjemno kontrolo oz. pregledovanje. Višji management se pri oblikovanju različnih strategij tudi različno odločajo, katere sisteme bodo uporabljali interaktivno in katere diagnostično.

Simons je v študiji na primeru farmacevtske dejavnosti opisal, kako višji management v konkurenčnih podjetjih uporablja managerske sisteme nadzora. Čeprav so si proizvajalci med seboj neposredni konkurenti, vsak od njih konkurira na drugačen način: nekateri z nizko ceno, z inovativnimi proizvodi, drugi z blagovnimi znamkami ali z iskanjem tržnih niš ipd. Za vsako preučevano podjetje so se pridobili podatki o trenutni strategiji, občutkih višjega managementa o prihodnji usmeritvi podjetja in povezanih strateških negotovostih, o oblikovanju njihovih sistemov nadzora ter o obsegu pozornosti višjega managementa, ki jo posvečajo posameznemu sistemu nadzora. Z višjim managementom in njihovimi neposredno podrejenimi so se za potrebe raziskave opravili razgovori. Ostali podatki so se uporabili iz raznih poročil in člankov, internih dokumentov ter osebnega opazovanja med obiski pri njih. Intervjuji so temeljili na zbiranju informacij o zgodovini podjetja, trenutni strategiji, poslovnih prednostih in slabostih, bodoči usmerjenosti, glavnih negotovostih povezanih z uspešnim nadaljevanjem poslovanja ter uporabi managerskih sistemov nadzora. Med razpravami o managerskih sistemih nadzora je bil poseben poudarek namenjen posameznikovemu dojetju pomembnosti določenega managerskega sistema nadzora tako zanj kot tudi za nadrejenega in podrejene. To je zajemalo informacije o razporeditvi časa različnim sistemom, pogostosti in intenzivnosti pregledovanja podatkov, sodelovanja nadrejenih, podrejenih in kolegov v razpravah o informacijah, ki jih sistem omogoča ter o vlogi zaposlenih strokovnjakov.

Sistem je bil razvrščen za interaktivnega, če je višji management osebno, redno in pogosto uporabljal sistem kot prednostno nalogo zase in za podrejene. Ta sistem se je uporabljal redno za določanje dnevnega reda za redne sestanke z neposredno podrejenimi in drugimi za pregled podatkov in pripravo akcijskih načrtov. Sistem je bil označen za diagnostičnega ob majhni osebni vključenosti višjega managementa v sisteme, delovanje sistema je zaupano določenim zaposlenim skupinam ali nižjemu managementu ter se nanaša na druge, da bodo obvestili višji management, ko bo potrebna njihova pozornost in posredovanje v sistemu. Vendar pa je lahko isti sistem v enem podjetju razvrščen med interaktivne, v drugem pa med diagnostične sisteme.

V študiji je Simons prišel do naslednjih rezultatov (1991, str. 53–60):

- Višji management, ki zelo jasno vidi strateško vizijo, izbere samo enega izmed managerskih sistemov nadzora, ki ga uporablja interaktivno.
- Višji management uporablja več sistemov nadzora interaktivno le med krajšimi kriznimi obdobji.
- Višji management brez strateške vizije ne uporablja sistemov nadzora interaktivno.

Managerski sistemi nadzora se uporabljajo za oblikovanje in izvajanje strategij, ki jih razvija višji management. Medtem ko se zdijo posamezni sistemi nadzora med seboj podobni, obstajajo bistvene razlike v uporabi sistemov nadzora s strani managementa, ki oblikuje politiko poslovanja podjetja in njegovo strategijo. Višji management ne porabi veliko časa za spremljanje kritičnih dejavnikov uspeha, povezanih s sedanjimi strategijami. Parametri za te kritične dejavnike se dobro razume v celotnem podjetju in jih je mogoče učinkovito spremljati diagnostično z rednim pregledovanjem, managementu pa se poroča le v izjemnih situacijah. Višji management pa se osredotoča na sisteme, ki pridobivajo in spremljajo podatke o strateških negotovostih, ki so povezane z njihovimi vizijami o prihodnosti.

Izbira višjega managementa o uporabi sistema nadzora interaktivno namesto diagnostično predstavlja osnovo strateške odločitve. Z uporabo izbranih sistemov nadzora interaktivno in drugih diagnostično višji management daje signal, kam naj bo usmerjena pozornost in organizacijsko učenje. To sistematično usmerjanje omogoča višjemu managementu, da vodi odkrivanje akcijskih načrtov in novih strateških pobud. Tradicionalni diagnostični sistemi pa se usmerjajo na izvajanje preteklih in sedanjih strategij. Ti nadzori managementu povedo, kdaj je nekaj narobe in poslovanje ni usklajeno z načrti.

5.3.3 Sistemi vrednot

Ta vzvod oz. sistem nadzora se uporablja predvsem za sporočanje in prenašanje načel podjetniške kulture na zaposlene v podjetju. Sistemi vrednot so oblikovani zelo široko in raznoliko, da dosežejo in zajamejo množico različnih vrst ljudi, ki delajo v različnih službah v podjetju.

Da bi bili sistemi vrednot učinkovit vzvod nadzora, morajo biti zaposleni sposobni prepoznati ključne vrednote in etike podjetja, ki jih potrdijo nadzorni in drugi na vodilnih položajih. Management oz. vodstvo pa mora biti pri tem previdno, da ne sprejme določenega prepričanja ali naloge zgolj zato, ker je v tistem času to modno in v trendu, ampak mora sprejemati vrednote in prepričanja zato, ker odražajo pravo naravo, značaj in vrednostni sistem podjetja kot celote.

Za zaposlene je lažje razumeti neformalno, prirojeno oz. naravno raven poslanstva in prepričanj podjetja, ki deluje le v eni dejavnosti, kot so delovala mnoga podjetja v preteklosti. Ko pa podjetja rastejo in postajajo vse bolj kompleksna in raznolika, postaja vse bolj potrebno in neizogibno vzpostaviti tudi formalna in pisna načela, prepričanja, poslanstvo, vrednote in kodekse etike. Tako ni mogoče nerazumevanj in napačnega tolmačenja glede smeri razvoja podjetja in načina oz. poti, kako bo tja prišlo.

5.3.4 Sistemi omejitev

Ta sistem nadzora temelji na ideji, da je lažje in bolj učinkovito postaviti pravila glede tega, kaj je neprimerno in ni dovoljeno, kot glede primernega in zaželenega. Kajti zaposleni imajo vedno večjo moč in vedno več pooblastil. Učinek tega načina razmišljanja je, da se zaposlenim omogoči, da ustvarjajo, razvijajo in opredeljujejo nove rešitve in metode znotraj opredeljenih omejitev. Omejitve določa in postavlja management oz. najvišje vodstvo in so namenjene za usmerjanje zaposlenih v določeni dejavnosti. Njihov namen je tudi, da se zaposleni osredotočajo na tista področja, ki se za podjetje smatrajo kot najbolj pomembna in za katera se pričakuje, da bodo podjetju prinašala visoko dobičkonosnost, produktivnost, učinkovitost.

Na sisteme omejitev je mogoče gledati tudi v smislu minimalnih standardov. Ti lahko pomagajo pri varovanju in ohranjanju dobrega imena podjetja, ki ga je zelo težko povrniti, ko je enkrat uničeno oz. izgubljeno ali oškodovano. Primeri tovrstnih standardov vključujejo prepovedi zaposlenim, da bi razpravljali o poslovnih zadevah strank izven poslovnih prostorov podjetja ali s komerkoli, ki ni uslužbenec v podjetju. Prepoveduje jim tudi delo na projektih ali s strankami, ki se smatrajo za nezaželene.

Podjetja večkrat uvedejo sistem omejitev oz. ga dopolnjujejo, ko že utrpijo škodo zaradi pomanjkanja določene omejitve oz. prepovedi. Zelo pomembno je, da so podjetja v naprej aktivna in pripravljena pri vzpostavljanju in določanju omejitev in prepovedi, še preden so te potrebne. Sistemi omejitev so tako neko nasprotje sistemom vrednot.

Glede uporabe managerskih sistemov nadzora je Simons (1994, str. 169–189) preučeval tudi njihovo uporabo pri novo postavljenih višjih managerjih in njihov vpliv na spreminjanje in obnavljanje strategij. Pri tem so bili vključeni v študijo tako novi managerji, ki so napredovali znotraj podjetja, kot novo postavljeni managerji izven podjetja. Vsi novi managerji so za spremembe strategij uporabljali managerske sisteme nadzora. Vendar pa sta se oblikovali dve skupini managerjev glede na strateške spremembe:

- Prva skupina je zaznala potrebe po osnovnih, revolucionarnih spremembah.
- Druga skupina pa je prevzela potrebe po evolucionarnih, razvojnih spremembah s težnjo po ohranjanju uspešnosti.

Prva skupina managerjev je bila postavljena predvsem zaradi neuspehov preteklih strategij. Starim managerjem ni uspelo ustvariti nove tržne niše, se geografsko razširiti, razširiti ponudbo na trgu z novimi proizvodi, kar je imelo za posledice visoke finančne izgube. Ti novi managerji so pod močnim pritiskom, saj so odgovorni za izboljšanje uspešnosti poslovanja. Če v kratkem času ne rešijo kratkoročnih težav, ne bodo ohranili svojega položaja dolgoročno. V začetku so se tako ukvarjali z ocenjevanjem poslovnih priložnosti.

Večjih sprememb ni bilo oz. jih je bilo zelo malo. Novi managerji so se posvečali predvsem podrobnejšemu spoznavanju strateških možnosti: precej so potovali in obiskovali svoje poslovne lokacije ter se srečevali s podrejenimi, dobavitelji in strankami. Kratkoročni izzivi, ki so jih zaznali novi managerji pri poskušanju spreminjanja strategij, se vrtijo okrog treh nujnih zahtev (Simons, 1994, str. 176–179):

- Uporaba managerskih sistemov nadzora je nujna za premagovanje organizacijske utečenosti in nedejavnosti.
- Uporaba managerskih sistemov nadzora je potrebna za oblikovanje in komuniciranje o pričakovani uspešnosti.
- Managerski sistemi nadzora se uporabijo za pridobitev zaupanja in zvestobe pri novem načinu poslovanja.

Navade, standardni postopki in tekoči programi spodbujajo stabilno okolje in obnašanje med dolgoletno oblikovanimi skupinami. Za nov način poslovanja mora manager star način obnašanja prekiniti in ustvariti nov zagon oz. pobudo v novo smer. Managerji spremenijo način obnašanja v podjetju tako, da ključne zaposlene posameznike, katerih obnašanje ne ustreza novi strategiji, zamenjajo. Običajno so to neposredno podrejeni, vodje posameznih oddelkov. Drug pristop pa je uporaba sistemov vrednot in sistemov omejitev za aktivno vključenost in sodelovanje pri spodbujanju in nastajanju novega načina poslovanja ter omejevanju področja novih strateških pobud. V začetnih mesecih delovanja novih managerjev so bile tako postavljene nove strategije, katerim je sledilo tudi oblikovanje novih poslanstev podjetij. Nova poslanstva so vključevala usmeritve podjetja na glavne vrednote in prepričanja v podjetju, definirani so ciljni trgi ter opredeljene temeljne skupine proizvodov. Sistemi vrednot so bili namerno postavljeni nejasno in nedoločeni, da so lahko vključili in se obrnili na posameznike na vseh ravneh organizacijske strukture podjetja. Za ravnotežje sistemom vrednot so uporabili sisteme omejitev, s katerimi so določili načine obnašanja, ki niso več sprejemljivi in dovoljeni. Te nedvoumne omejitve izključujejo opravljanje nekaterih vrst možnosti in priložnosti, čeprav so bile mnoge od njih sprejemljive pod predhodnim managementom. Sistemi omejitev so tako zahtevali od udeležencev v podjetju, da so opustili star način obnašanja. V kolikor se nekdo ne bi uspel ali želel prilagoditi in podrediti, bi se to razumelo kot resen prestopok v času, ko se je novi manager odločal, katere podrejene bo obdržal in katere zamenjal. Vrednote in omejitve so bile posredovane s strani vsakega posameznega višjega managerja, in sicer osebno in aktivno.

Višji managerji so se osredotočali na pridobivanje zaupanja in podpore ustreznih nadrejenih, tj. upravnega ali izvršnega odbora. Vsak od preučevanih novih managerjev je namreč prepoznal dejstvo, da je njihova sposobnost spreminjanja načina in smeri poslovanja odvisna od zaupanja njihovih nadrejenih. Pri oblikovanju in sporočanju novega načina dela svojim nadrejenim so managerji uporabili diagnostične sisteme nadzora. Za sporočanje podrobnosti o predlaganih novih strateških usmeritvah so uporabili cilje

diagnostičnih sistemov nadzora, kot so ciljni finančni rezultati, ciljni tržni delež, novi poslovni cilji itd. Ti cilji so služili kot jasni časovni načrti in utemeljitev za novo strategijo. Nadrejeni sicer niso zahtevali, da si novi managerji postavijo merljive cilje, vendar so ti vseeno ponudili cilje kot osebne obveznosti, za katere so bili pripravljene odgovarjati. Namen je bil predvsem sporočati, izobraževati, signalizirati obvezanost in graditi zaupanje v upravičenost predlaganih sprememb strategij. Novi managerji so tako sledili dvojni strategiji, in sicer so najeli svetovalca za oblikovanje in izvajanje novih diagnostičnih sistemov nadzora ter zaposlili novega vodjo finančne službe za nadzor nad spremljanjem kritičnih spremenljivk uspešnosti. Nove in obstoječe diagnostične sisteme nadzora so uporabili za usmerjanje pozornosti na kritične spremenljivke uspešnosti, ki so vodile novo strategijo.

Nepripravljenost zaposlenih, da se zavežejo k novi strategiji, predstavlja resno oviro managerjem pri spreminjanju strategij. Da bi zagotovili zavezanost k novemu načinu poslovanja, so novi managerji spremenili plačilni sistem in sistem nagrajevanja za ključne podrejene. Kot že omenjeno, so bili številni ključni podrejeni zamenjani kmalu po nastavitvi novih managerjev. Preostalim vodilnim managerjem so se osnovne plače znatno povečale, da so bile enakovredne novim zaposlenim. Prav tako so se povečali bonusi. Managerji so bili previdni pri sestavljanju spodbud bonusov, še posebej pri kritičnih spremenljivkah uspešnosti, povezanih z novo strategijo, in spremljanju diagnostičnih sistemov nadzora.

Ko so managerji dosegli kratkoročne cilje, tj. zaupanje nadrejenih in zavezanost podrejenih, so se posvetili dolgoročnim izzivom. Managerske sisteme nadzora so uporabili za usmeritev pozornosti na strateške negotovosti. Svojo pozornost so usmerili v en sam sistem nadzora, ki je postal interaktivni. Vanj so se vključili osebno in se redno vključevali v odločanje podrejenih. Izbrani interaktivni sistem nadzora je usmerjal pozornost v strateško negotovost, ki je povezana s prihodnjo vizijo novega managerja. Po teh postopkih so vizija, strategija in formalni sistemi nadzora izboljšani, prenovljeni in okrepljeni.

Druga skupina novih managerjev je prevzela uspešna podjetja. Nekateri so zamenjali upokojene managerje, drugi so prišli na položaj zaradi nameravane upokojitve, smrti managerja oz. prevzema podjetja z nastavljenim novim vodstvom. Njihova naloga ni bila uvajanje sprememb, ampak nadaljevati z rastjo dobičkonosnosti. Odhajajoči managerji so veljali za uspešne, zato novi niso bili v situaciji, da bi lahko kritizirali njihovo delo ali strategije. Vendar pa so novi managerji prepoznali potrebo po spremembi in obnovitvi strategije, če želijo ohraniti in nadaljevati z rastjo dobičkonosnosti. Odkrili so naslednje potrebe (Simons, 1994, str. 181–183):

- Podjetje je potrebno pripraviti do tega, da začuti nezadovoljstvo s trenutnimi rezultati.
- Podjetje je potrebno učiti poslovanja za strateško prenovo.
- Potrebno je preizkušanje za zagotovitev, da je poslovanje spremenjeno in pripravljeno, da se omogoči izvajanje novih strateških usmeritev.

Novi managerji so postavili nove finančne cilje z bolj zahtevnimi stopnjami. Ti diagnostični cilji so bili splošni in niso povezani neposredno s strategijo poslovanja. Predstavljali so izjemno povečanje v stopnji uspešnosti, ukrepi so povečali pričakovanja, soočanje z zadovoljivim ter ustvarili občutek nujnosti. Sistem spodbud so prilagodili novim ciljem diagnostičnih sistemov nadzora. Izplačila so temeljila izključno na uspešnosti v odvisnosti od postavljenih ciljev sistema nadzora. Finančni dosežki tako določajo bonuse. Testiranje podjetja glede pripravljenosti na uvajanje novih strateških usmeritev je služilo predvsem za to, da so novi managerji dobili informacijo, koliko je še potrebnega dodatnega organizacijskega učenja in vključenosti v učenje. Dolgoročno so se izzivi spremenili, saj so bila pričakovanja višja in podjetje je začelo razumeti in sprejemati potrebo po vključevanju strateške prenove v akcijske načrte. Zadeva strateške prenove je postala podobna tisti iz prve skupine novih managerjev. Managerske sisteme nadzora so uporabili za usmerjanje pozornosti na strateške negotovosti. Svojo osebno pozornost so tako usmerili v interaktivne sisteme nadzora.

5.4 Kontroling v podjetju Mapis – PE Embalaža

Kontrolo v PE Embalaža opravlja direktor poslovne enote, ki je odgovoren neposredno lastniku podjetja. Vsi ostali zaposleni v poslovni enoti so neposredno podrejeni direktorju enote. Direktor tako nadzoruje zaposlene in njihovo delo, proizvodnjo, nabavo in prodajo. Računovodstvo in finance pa so vodeni na ravni podjetja in ne poslovne enote. Po opravljeni analizi stroškov in rezultatov poslovanja enote ugotavljam, da v enoti ni ustreznega kontrolinga. Zato bi bilo za boljše poslovanje enote in za doseganje pozitivnih ali vsaj boljših poslovnih rezultatov od dosedanjih v enoti nujno uvesti sistem kontrolinga. Da se v enoti lahko vzpostavi učinkovit kontroling, je najprej potrebno uvesti nekaj sprememb v kadrovanju. Zaposeliti je potrebno dodatnega komercialista, vodjo proizvodnje, skladiščnika in kontrolorja kvalitete proizvedenih proizvodov.

Komercialist je trenutno zaposlen samo en, ki pa opravlja tudi naloge vodje proizvodnje in skladiščnika. Z dodatnim komercialistom bi se že zaposlenega razbremenilo, tako da bi se lahko potem uvedel tudi kontroling. Delo bi se razdelilo ter ločilo na nabavo in prodajo. Komercialist, ki bi bil zadolžen za nabavo, bi spremljal zaloge materialov tako količinsko kot tudi cenovno. Ker ima pregled nad nabavnimi cenami, bi bilo smiselno, da nabavni komercialist skrbi za redno osveževanje podatkov v opravljeni kalkulaciji stroškov. Na tem mestu je nujno sodelovanje z računovodsko službo, da mu ta redno zagotavlja podatke tudi o ostalih stroških poslovne enote. V kolikor opazi večje spremembe v stroških in kot

rezultat spremembe v stroškovnih cenah proizvodov, mora o tem nemudoma obvestiti prodajnega komercialista in direktorja.

Prodajni komercialist mora spremljati in kontrolirati prodajo ter z njo povezana plačila. Spremljati mora zaloge končnih proizvodov in na tem mestu sodelovati z vodjo proizvodnje. Spremljati mora tudi stroškovne cene v sodelovanju z nabavnim komercialistom, kajti ob večjih spremembah proizvodnih stroškovnih cen je potrebno spremeniti tudi prodajne cene. V sodelovanju z nabavnim komercialistom nato prodajni komercialist oblikuje in predlaga prodajne cene, o katerih se odloča direktor sam ali pa skupaj s komercialno službo. Redno je treba voditi evidenco o plačilih. Na tem mestu je potrebno sodelovanje prodajnega komercialista z računovodsko službo. Ta mu mora redno zagotavljati podatke o plačilih in o dolžnikih ter njihovih zamudah pri plačilu. Prodajni komercialist nato izvaja tudi izterjave. Prodajni komercialist mora redno kontrolirati tudi vračanje vračljive embalaže, tj. kartonov, platojev, vmesnih pregradnih kartonov, palet idr. Pri tem mora sodelovati s skladiščnikom, da ga ta redno obvešča o prejeti in izdani embalaži. Komercialist pa vodi evidenco o gibanju in zalogah embalaže. Komercialist kontrolira tudi voznika tovornjaka, in sicer spremlja dobave naročenega blaga. V sodelovanju z računovodsko službo spremlja tudi finančne podatke in izračunava kazalnike za ugotavljanje uspešnosti poslovanja.

Vodja proizvodnje ima nadzor nad delom zaposlenih in porabo materiala. Za nemoteno proizvodnjo mora kontrolirati monterje orodjarje, delavce pri stroju, vodje izmen in skladiščnika ter sodelovati s komercialno službo in direktorjem. Kontrolirati mora porabo materialov, da lahko pravočasno sporoči nabavni službi potrebe po materialih. Spremljati je potrebno sam proces proizvodnje, kako so opravljene menjave orodij, koliko proizvodov se proizvede, koliko materialov se porabi, koliko proizvodov je neustrezne kvalitete idr. V sodelovanju z direktorjem tako kontrolirata kadrovsko funkcijo, saj se glede na opažanja vodje proizvodnje nato direktor odloči, kdo je upravičen do nagrade za dobro opravljeno delo in zoper koga je potrebno uvesti določen ukrep zaradi slabega dela. Prodajni službi pa mora vodja proizvodnje dnevno poročati o proizvedenih količinah, da ima ta pregled nad zalogami proizvodov. Kontrolor kakovosti proizvodov mora kontrolirati proizvode in o večjih odstopanjih od predpisanih normativov obveščati vodjo proizvodnje oz. direktorja.

V sodelovanju z vodjo proizvodnje in računovodsko službo mora komercialna služba poleg navedenega izdelati tudi letni plan. Ta mora biti zelo podroben, razčlenjen po posameznih proizvodih iz proizvodnega programa poslovne enote, po posameznih partnerjih, po časovnih obdobjih itd. Letni plan mora vsebovati poleg planirane nabave, proizvodnje in prodaje tudi načrtovane poslovne rezultate, kadrovanje, investicije ipd. Komercialna služba nato izvaja primerjavo med doseženim in načrtovanim. Ugotavljajo se odmiki in vzroki zanje ter v sodelovanju z direktorjem enote predlagajo ukrepi za njihovo odpravljanje.

Nabavni in prodajni komercialist ter vodja proizvodnje morajo redno poročati direktorju o ugotovljenih stanjih v enoti. Vodja proizvodnje mora dnevno poročati o proizvodnji, količini proizvedenih proizvodov, težavah v proizvodnji, tedensko o zalogah materiala ter mesečno o kakovosti dela zaposlenih idr. Komercialna služba pa tedensko poroča direktorju o izvedenih in potrebnih nabavah materiala, mesečno poroča o spremembah stroškovnih proizvajalnih cen in o potrebnih spremembah prodajnih cen, plačilih in njihovih zamudah ter izterjavah, prejetih in izvedenih naročilih, doseženih poslovnih rezultatih idr.

SKLEP

V magistrskem delu obravnavam stroške in uspešnost ter analizo poslovanja s teoretičnega in praktičnega vidika. V povezavi s tem nadaljujem s kalkulacijami in kontrolingom s teoretičnega vidika ter razporejanjem stroškov in uvedbo kontrolinga v obravnavani enoti s praktičnega vidika. Da zagotovimo kakovostne informacije za sprejemanje poslovnih odločitev, so računovodske informacije o uspešnosti poslovanja premalo, zato se finančne kazalnike dopolni z nefinančnimi. Poudarek magistrskega dela je na razporejanju stroškov po posameznih poslovnih učinkih podjetja Mapis – PE Embalaža, analiziranju poslovnih funkcij v preučevani enoti ter uvedbi kontrolinga.

Že iz kazalnikov uspešnosti poslovanja razberem, da obravnavana enota v primerjavi s podjetjem posluje slabo in znižuje dobiček podjetja. Poslovna izguba v enoti se iz leta v leto celo povečuje. Zato je potrebno analizirati poslovanje enote in poiskati vzroke za slabo poslovanje ter jih odpraviti. Iz analize poslovnih funkcij ugotovim, da je potrebno za izboljšanje poslovanja enote najprej okrepiti obstoječi kader. Zaposeliti je potrebno nekaj dodatnih zaposlenih, nekatere obstoječe pa je potrebno dodatno izobraziti. Delovne naloge se nato razporedi tudi na nove zaposlene, vsem pa se še doda naloge izvajanja kontrolinga. Hkrati s kadrovskimi spremembami in razdelitvijo delovnih nalog se tako izboljšajo in uredijo nabavna in prodajna funkcija. Trenutno so na tem področju nekatera opravila zanemarjena in se ne opravljajo kakovostno. Izboljšala bi se tudi sama proizvodnja, saj bi se kader okrepilo z vodjo proizvodnje, skladiščnikom in kontrolorjem kakovosti proizvodov. Monterje orodjarje pa bi dodatno izobrazili, da bi svoje dosedanje delo opravljali še bolje.

Pred razporejanjem stroškov po poslovnih učinkih sem analizirala posamezne vrste stroškov. Najvišji stroški v obravnavani enoti so stroški materialov. Zato je potrebno z materiali ravnati odgovorno, in sicer tako pri nabavi materialov kot tudi pri njihovi potrošnji. Naslednji stroški po višini so stroški plač, na katerih pa se za dobro podjetja ne bi smelo varčevati. Ti se bodo ob zaposlitvi dodatnih delavcev celo povečali, prav tako pa se bodo povečali zaradi višjih osebnih dohodkov. Za dobro opravljeno delo namreč predlagam ustrezno nagrajevanje zaposlenih. Največ bi se utenilo privarčevati na stroških amortizacije in električne energije, saj ima podjetje več starih strojev, ki jih ne uporablja

oz. jih uporablja zelo redko. Za te stroje predlagam, da se ne uporabljajo, ker trošijo več električne energije kot novejši stroji, imajo manjše proizvodne zmogljivosti in se pogosteje kvarijo, kar povzroča visoke stroške popravil. V kolikor pa se vodstvo v podjetju odloči za prodajo teh strojev, lahko poleg zmanjšanja stroškov amortizacije in vzdrževanja ter popravil strojev tudi nekaj malega zasluži.

Z razporejanjem stroškov po posameznih poslovnih učinkih pridem do primernih cen proizvodov iz prodajnega programa enote. Na podlagi le-teh ugotovim, katerim proizvodom morajo v enoti povišati prodajne cene oz. prenehati z njihovo proizvodnjo. Pri teh odločitvah pa mora biti direktor enote zelo previden, saj prenehanje proizvodnje katerega koli proizvoda spremeni kalkulacije in s tem tudi primerne cene za celoten proizvodni program. Sprostijo se tudi proizvodne zmogljivosti, ki jih je potrebno zapolniti z dodatno proizvodnjo že obstoječih ali popolnoma novih proizvodov.

Poleg navedenega pa je v enoti potrebno uvesti tudi kontroling, saj se ta trenutno izvaja zelo slabo, na nekaterih področjih pa se sploh ne izvaja. V enoti morajo spremljati sprejemanje poslovnih odločitev in njihove vplive na uspešnost poslovanja. Spremljati morajo uresničevanje načrtovanega poslovanja.

LITERATURA IN VIRI

1. Bec, A. (2002). *Kontroling v podjetju Kolinska d.d.* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
2. Bratina, D. (2003). *Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: ocena stanja in predlogi rešitev* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Brigham, E. F., & Ehrhardt, M. C. (2005). *Financial Management: Theory and Practice* (11th ed.). Ohio: Thompson Corporation/South-Western.
4. Cvetek, A. (2008). *Analiza poslovanja podjetja Eta, živilska industrija, d.d., Kamnik, v primerjavi z izbranimi evropskimi konkurenti* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
6. Drašler, M. (2002). *Kontroling projektov v telekomunikacijskem podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
8. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov. Oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
10. Hočevar, M., Igličar, A., & Zaman, M. (2002). *Osnove računovodstva* (2. dopolnjena izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Hren, A. (2006). *Obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Igličar, A., & Hočevar, M. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
13. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta.
14. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
16. Mapis d.o.o. (2007). *Letno poročilo 2006* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
17. Mapis d.o.o. (2008a). *Letno poročilo 2007* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
18. Mapis d.o.o. (2008b). *Prodaja po dobavnicah in paragonih v EUR v PE Embalaža* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
19. Mapis d.o.o. (2008c). *Pregled nabava – prodaja – zaloga v PE Embalaža* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
20. Mapis d.o.o. (2009a). *Letno poročilo 2008* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
21. Mapis d.o.o. (2009b). *Prodaja po dobavnicah in paragonih v EUR v PE Embalaža* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
22. Mapis d.o.o. (2009c). *Pregled nabava – prodaja – zaloga v PE Embalaža* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.

23. Mapis d.o.o. (2009č). *Register osnovnih sredstev* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
24. Mapis d.o.o. (2009d). *Izpis amortizacije po osnovnih sredstvih* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
25. Mapis d.o.o. (2009e). *Kontne kartice* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
26. Mapis d.o.o. (2009f). *Izpis izdelkov za PE Embalaža, skladišče 2* (interno gradivo). Mengeš: Mapis d.o.o.
27. Mayr, B. (2000). *Računovodske informacije*. Portorož: Visoka strokovna šola za podjetništvo.
28. Mramor, D. (2000). *Teorija poslovnih financ*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. PE Embalaža (2007). *Poslovni načrt PE Embalaža za leto 2007* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
30. PE Embalaža (2008). *Poslovni načrt PE Embalaža za leto 2008* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
31. PE Embalaža (2009a). *Poslovni načrt PE Embalaža za leto 2009* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
32. PE Embalaža (2009b). *Izvedene meritve porabe električne energije po posameznih strojih v PE Embalaža* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
33. PE Embalaža (2009c). *Cenik vhodnih materialov* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
34. PE Embalaža (2009č). *Prodajni cenik* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
35. PE Embalaža (2009d). *Proizvodne zmogljivosti strojev v PE Embalaža po posameznih proizvodih* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
36. PE Embalaža (2009e). *Kosovnice po posameznih proizvodih za PE Embalaža* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
37. PE Embalaža (2009f). *Tehnični listi proizvodov PE Embalaža* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
38. PE Embalaža (2010). *Poslovni načrt PE Embalaža za leto 2010* (interno gradivo). Prelog: PE Embalaža.
39. Peljhan, D., & Tekavčič, M. (2008). The Impact of Management Control Systems – Strategy Interaction on Performance Management: A Case Study. *Organizacija*, 41 (5). Najdeno 11. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://organizacija.fov.uni-mb.si/index.php/organizacija-si/article/viewFile/851/724>
40. Pučko, D. (2005). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Pučko, D. (2004). *Analiza poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
42. Pučko, D., & Rozman, R. (1993). *Ekonomika in organizacija podjetja (1. knjiga)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Pučko, D., & Rozman, R. (1996). *Ekonomika in organizacija podjetja (1. knjiga). Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Pučko, D., & Rozman, R. (2000). *Ekonomika in organizacija podjetja (1. knjiga). Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

45. Simons, R. (1991). Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal*, 12 (1), 49–62. Najdeno 3. aprila 2010 na spletnem naslovu http://miha.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/196128/Simons-1991-Strategicorientation.pdf.
46. Simons, R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal*, 15 (3), 169–189. Najdeno 3. aprila 2010 na spletnem naslovu http://miha.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/196128/Simons-1994-Hownewtop....pdf.
47. Simons, R. (1995a). How can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprises? Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, 80–88. Najdeno 3. aprila 2010 na spletnem naslovu http://miha.ef.uni-lj.si/_dokumenti3plus2/196128/Simons-1995-control-empowerment.pdf.
48. Simons, R. (1995b). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
49. Simons, R. (2005). *Levers of Organization Design. How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston: Harvard Business School Press.
50. Šobota, A. (2007). *Stroški v modelih merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetij*. (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Švigelj, D. (2006). *Operativni kontroling za obvladovanje stroškov proizvodnje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
53. Tekavčič, M. (2002). Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja. *Management, nova znanja za uspeh* (str. 664–692). Radovljica: Didakta.
54. Tekavčič, M. (2008). *Obvladovanje stroškov: delovno gradivo (opomniki za predavanja in vaje)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
56. Turk, I., & Melavc, D. (1992). *Uvod v računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.