

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

PETRA ZABUKOVEC

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU VAL MARKETING:
OCENA STANJA IN MOŽNE IZBOLJŠAVE**

Ljubljana, april 2011

PETRA ZABUKOVEC

IZJAVA

Študentka Petra Zabukovec izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem doc. dr. Simonom Čadežem, 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 18. aprila 2011

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM ZA POTREBE MANAGEMENTA	4
1.1 Računovodstvo	4
1.2 Računovodske informacije	5
2 STROŠKI	10
2.1 Opredelitev stroškov	10
2.2 Razvrstitev stroškov	11
2.3 Sistem stroškov	14
2.3.1 Ustreznost sistema stroškov	16
2.3.2 Optimalnost sistema stroškov	16
3 STRATEŠKO OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU	17
3.1 Pomen obvladovanja stroškov	20
3.2 Tradicionalni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov	20
3.2.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih	21
3.2.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih	22
3.3 Sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov	23
3.3.1 Koncept stalnih izboljšav	24
3.3.2 Celovito obvladovanje kakovosti	26
3.3.3 Benchmarking	28
3.3.4 Koncept ciljnih stroškov	30
3.3.5 Naknadno razporejanje stroškov	31
3.3.6 Stroški po aktivnostih poslovnega procesa	31
3.3.7 Koncept ravno ob pravem času	34
3.3.8 Teorija omejitev	35
3.4 Management znanja kot eden ključnih dejavnikov strateškega obvladovanja stroškov	36
4 KLJUČNI DEJAVNIKI STRATEGIJE OBVLADOVANJA STROŠKOV	37
4.1 Analiza dejavnikov, ki vplivajo na stroške	38
4.2 Analiza verige vrednosti	39
4.3 Analiza strateškega pozicioniranja	40
5 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU VAL MARKETING, D.O.O....	41
5.1 Predstavitev podjetja	41
5.1.1 Kratka predstavitev podjetja (nastanek in razvoj)	41
5.1.2 Organizacijska struktura	42
5.1.3 Poslanstvo in vizija	42
5.1.4 Prodajni program	42
5.2 Analiza stroškov v preučevanem podjetju	43
5.2.1 Faze in potek projektov	43
5.2.2 Analiza stroškov kalkulacije in ostalih stroškov	45

5.3 Ocena obvladovanja stroškov in možne izboljšave.....	52
5.4 Prisotnost sodobnejših metod v zvezi z obvladovanjem stroškov	53
SKLEP.....	54
LITERATURA IN VIRI.....	56

KAZALO SLIK

Slika 1: Vrste informacij, ki so pomembne za poslovno odločanje	7
Slika 2: Mogoče kombinacije temeljnih sestavin sistema stroškov	15
Slika 3: Optimalni sistem stroškov.....	17
Slika 4: Šifrant stroškovnih mest.	21
Slika 5: Šifrant stroškovnih nosilcev.....	22
Slika 6: Krog stalnega izboljševanja	25
Slika 7: Delitev stroškov kakovosti.....	28
Slika 8: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti.....	33
Slika 9: Hierarhična piramida znanja	37

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razlike med kontrolingom in računovodstvom	5
Tabela 2: Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih	11
Tabela 3: Področja inovacij.....	26
Tabela 4: Seznam dejavnikov, ki vplivajo na stroške v podjetju	39
Tabela 5: Vzorec kalkulacije veleprodajnega oddelka.....	46
Tabela 6: Predvideni in nepredvideni stroški podjetja VAL marketing, d.o.o.....	47
Tabela 7: Stroški kratkoročnih bančnih garancij.....	48
Tabela 8: Stroški dolgoročnih bančnih garancij.....	49

UVOD

V današnjem času je za marsikatero podjetje postalo obvladovanje stroškov največji izziv. Stroški so eden ključnih dejavnikov uspešnosti in preživetja podjetja. Cilj vsakega podjetja je učinkovito in uspešno poslovanje. Trenutno stanje na trgu zahteva kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Mnoga podjetja, ki ponujajo konkurenčne in sodobne proizvode, postajajo zaradi prevelikih stroškov nekonkurenčna. Podjetje lahko nadzoruje in tudi obvladuje stroške šele, ko jih pozna v celotnem obsegu. Da pa jih uspešno obvladuje, mora poznati pristope in metode za njihovo obvladovanje (Turk, Kavčič & Kokotec – Novak, 1998, str. 137).

Dejstvo je namreč, da je uspešnost podjetja v veliki meri odvisna od stroškov poslovanja, saj lahko z njihovim obsegom vplivamo na poslovni rezultat. Na ta način lahko podjetje v primeru, da ima vsako leto približno enake prihodke, izboljša poslovni rezultat z znižanjem stroškov oziroma ga lahko tudi poslabša, če stroški narastejo. Druga pot pa je, da podjetje ob nespremenjenih stroških doseže višje prodajne cene, kar pa je v sedanjih razmerah zaostrene konkurence malo verjetno, saj se kupci med podobnimi izdelki in storitvami odločajo predvsem na podlagi cene (Lah, 2006, str. 12). Iz navedenega lahko sklepamo, da je ena izmed temeljnih nalog managementa v podjetju prav obvladovanje stroškov. Obvladovanje stroškov vključuje številne tehnike in metode načrtovanja, merjenja in poročanja z namenom izboljšati poslovne učinke in procese v podjetju. Končni cilj pa je zagotoviti informacije, ki jih podjetja potrebujejo za zagotavljanje vrednosti, ki jo zahtevajo kupci (Tekavčič & Peljhan, 2002, str. 198).

V magistrskem delu bom obravnavala problematiko obvladovanja stroškov v podjetju VAL marketing, d.o.o., kjer sem tudi redno zaposlena. Ocenila bom trenutno stanje ter podala predloge možnih izboljšav. VAL marketing, d.o.o. je podjetje s 37-letno tradicijo, ki je v letu 1990 nastalo iz družinske obrtne poslovalnice, ustanovljene leta 1974. Podjetje je danes specializirano za vgradnjo in prodajo protivlomnih vrat, dolga leta pa je opravljalo še nekatere druge vzporedne dejavnosti, ki jih je z letom 2005 opustilo in se usmerilo samo na protivlomna vrata. Podjetje je vodilno na področju varovanja ljudi in premoženja s protivlomnimi vrati. Do sedaj smo pomagali zavarovati že več kot petnajst tisoč slovenskih domov, vse pogosteje pa tudi sodelujemo pri večjih novogradnjah (Žaucer, 2007, str. 4). Konkretna analiza stanja bo temeljila na področju dela veleprodajnega oddelka, kjer sklepamo pogodbe za dobavo in montažo protivlomnih stanovanjskih vrat na novogradnjah. Osredotočila se bom izključno na svoje delo, to je obvladovanje stroškov pri prevzetih projektih. Vsak projekt, ki ga dobimo, vodim in spremljam od sklenitve pogodbe do njegove realizacije. Pri tem se srečujem z mnogimi nalogami in aktivnostmi, ki jih moram izpeljati po vnaprej določenem planu. V času izvedbe projekta se lahko pojavijo številni dodatni nepredvideni in tudi predvideni stroški, ki jih skušamo čim bolj zmanjšati. Pojavi se vprašanje, kako obvladovati in optimizirati stroške. Eden od načinov, ki pripomore k boljši uspešnosti, je ta, da svoja spoznanja o pomanjkljivostih in možnostih

izboljšanja usmerim v uvajanje sprememb. Za vsak nastali strošek je potrebno poiskati povzročitelja.

Pri poslovanju naših konkurenčnih podjetij je bilo v zadnjem času zaznati splošen trend zniževanja cen izdelkov (razne akcije). Trg zahteva vedno večjo diferenciacijo izdelkov in tako je vsako podjetje prisiljeno v zniževanje stroškov na kratek rok in pa tudi v njihovo dolgoročno obvladovanje (Godler, 1999, str. 34).

Zelo pomembno je, da management podjetja oziroma vsakdo loči razliko med pojmom zniževanje in obvladovanje stroškov. Pod pojmom zniževanje stroškov lahko razumemo na primer uporabo cenejših materialov, delavcev, surovin, energentov ali pa zniževanje števila zaposlenih. To podjetju dolgoročno ne prinaša zelenih učinkov, če se ne spremeni struktura prodaje v prid proizvodov z višjo dodano vrednostjo. Obvladovanje stroškov pa pomeni nekaj več kot le samo zniževanje stroškov. Tu gre za politiko, ki jo izvaja management podjetja z namenom, da podjetju zagotovi dolgoročni obstoj in rast. Rast podjetja je povezana z rastočimi stroški, zato je zelo pomembno, da ti rastejo počasneje kot prihodki (Jazbec, 2002, str. 17). Obvladovanje stroškov v podjetju pomeni, da sistematično analiziramo nastale stroške in uporabljamo metode, s pomočjo katerih izboljšamo razmerje med vrednostjo izdelka z vidika kupca in stroški, ki jih izdelek povzroča (Tekavčič, 1997, str. 3).

Podjetja uporabljajo različne metode obvladovanja stroškov. Z njihovo uporabo si želijo zagotoviti popolne informacije o stroških, ki jih povzročajo poslovni učinki. Na žalost pa splošna idealna metoda obvladovanja stroškov ne obstaja, kar pomeni, da se mora vsako podjetje odločiti za tiste metode, ki jim bodo prinašale največ koristi glede na stroške, ki jih povzročajo (Hilton, 2008, str. 123).

V magistrskem delu se bom ukvarjala z managerskimi koncepti in obvladovanjem stroškov, ki neposredno in posredno vplivajo na obvladovanje stroškov. Želim preučiti in raziskati, kako uporaba tradicionalnih in sodobnih konceptov vpliva na obvladovanje stroškov ter kako se to odraža na primeru podjetja VAL marketing, d.o.o. Predvsem želim ugotoviti ali so uporabljene metode primerno oblikovane in uvedene, saj le-to zagotavlja informacije, na podlagi katerih se lahko vodstvo podjetja lažje odloča.

Namen magistrskega dela je dati prispevek k obvladovanju stroškov v podjetju VAL marketing, d.o.o. Vodstvo in sodelavce želim spodbuditi k spremembam v načinu razmišljanja ter ustvariti pozitiven odnos do sprememb. Menim, da sta to glavni vodili inovativnosti, ki sta pogoj za uspešno poslovanje podjetja v prihodnosti. V drugi vrsti pa je namen magistrskega dela predstavitev in seznanitev s problematiko obvladovanja stroškov vsej zainteresirani javnosti.

Iz namena magistrskega dela izhajajo tudi naslednji **cilji**:

- predstavitev sodobnih konceptov obvladovanja stroškov;
- opredelitev stanja obvladovanja stroškov v podjetju VAL marketing, d.o.o. primerjalno glede na literaturo;
- predlagati morebitne izboljšave s ciljem izboljšati uspešnost podjetja.

Metodološki prijemi pri izdelavi magistrskega dela temeljijo na teoretičnih spoznanjih in praktičnih izkušnjah. Oboje nameravam združiti in uporabiti kot osnovo za preučevanje problematike obvladovanja stroškov. Delo izhaja iz analitično-teoretičnega pregleda domače in tuje strokovne literature, zlasti s področja obvladovanja stroškov. Tako je pri prvih štirih poglavjih uporabljena teoretična metoda, v zadnjem petem poglavju pa izkustvena metoda, ki izhaja iz praktičnih izkušenj.

Struktura magistrskega dela zajema pet vsebinsko zaokroženih poglavij. Prva štiri poglavja so teoretična, peto pa temelji na praktičnem primeru. V uvodnem delu nameravam opredeliti problematiko magistrskega dela, njen namen in cilje, uporabljeno metodologijo in vsebinsko strukturo magistrskega dela. Za uvodom sledi prvo poglavje, kjer bom s pomočjo strokovne literature predstavila računovodski sistem za potrebe managementa. V okviru tega poglavja bom zajela računovodstvo, ki je osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja (Koletnik, 1996, str. 11) in računovodske informacije. V drugem poglavju bom opredelila pojem stroškov na splošno ter jih opredelila in razvrstila po različnih kriterijih. Tretje poglavje zajema strateško obvladovanje stroškov v podjetju, za katerega je ključnega pomena, da v ta proces vključuje vse zaposlene. Poglavje se zaključi s predstavitvijo managementa znanja kot enega ključnih dejavnikov strateškega obvladovanja stroškov, saj morajo podjetja v času velike konkurence na trgu pridobiti in obdržati konkurenčno prednost. V četrtem poglavju se bom posvetila ključnim dejavnikom strategije obvladovanja stroškov, ki zajema analizo dejavnikov, ki vplivajo na stroške, analizo verige vrednosti ter analizo strateškega pozicioniranja. V petem poglavju bom skušala teoretično znanje prikazati na praktičnem primeru podjetja VAL marketing, d.o.o., ki se ukvarja z dobavo in montažo protivlomnih vrat. Poglavje zajema predstavitev podjetja ter faze in potek projektov. Sledi prikaz in analiza predvidenih/nepredvidenih stroškov podjetja na veleprodajnem oddelku. Nato bom podala oceno obvladovanja stroškov in možne izboljšave ter predstavila prisotnost sodobnih metod v zvezi z obvladovanjem stroškov v podjetju.

Ugotovitve magistrskega dela bodo predstavljene v sklepu, s poudarkom na praktičnih spoznanjih. Magistrsko delo bom zaključila s seznamom uporabljene literature in virov.

Pri samem zbiranju in iskanju podatkov ter informacij ni bilo nikakršnih omejitev dela. Na razpolago je mnogo literature in virov. Pri primeru iz prakse obvladovanja stroškov v

podjetju bom skušala podati analizo ter oceno stanja iz lastnih izkušenj na podlagi dosedanje prakse.

1 RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM ZA POTREBE MANAGEMENTA

1.1 Računovodstvo

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja (Koletnik, 1993, str. 11). Torej je to tista poslovna funkcija v podjetju, ki managementu zagotavlja največji del podatkov in informacij, potrebnih za poslovno odločanje. Računovodstvo je dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in preučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema (Hočevnar & Igljučar, 1995, str. 11).

Melavc (1993, str. 258) pa opredeljuje, da računovodstvo pripravlja računovodske informacije o načrtovanih poslovnih spremembah in poslovnih stanjih gospodarskih kategorij, računovodske informacije o uresničenih poslovnih spremembah in poslovnih stanjih gospodarskih kategorij, računovodske informacije o odmikih uresničenih od načrtovanih poslovnih sprememb in poslovnih stanj gospodarskih kategorij in računovodske informacije, ki omogočajo presojo ugodnosti načrtovanih in uresničenih poslovnih sprememb in poslovnih stanj gospodarskih kategorij ter morebitnih odmikov med njimi, torej predračunske, obračunske, nadzorne in analitske računovodske informacije.

Temeljne in osnovne funkcije računovodstva so knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje.

Če pogledamo zgodovinski razvoj računovodstva, ugotovimo, da je bilo računovodstvo usmerjeno predvsem v knjigovodstvo, ki pa je usmerjeno v preteklo poslovanje. Postopoma sta se oblikovala še finančno in stroškovno računovodstvo (celotno računovodstvo se največkrat deli na ta dva dela).

S finančnim računovodstvom mislimo na tisto računovodstvo, ki sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom oziroma spremlja in proučuje poslovanje poslovnega sistema, ki je povezano z drugimi. Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije o sredstvih podjetja in obveznostih do virov sredstev s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi ter o dobičkonosnosti poslovanja oziroma o poslovnem in finančnem izidu celotnega poslovnega sistema.

Stroškovno, notranje računovodstvo je analitične narave in je povezano s poslovanjem znotraj samega poslovnega sistema. Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne troši. Prav tako

spremlja in proučuje stroške in poslovne učinke ter poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema (Čadež & Hočevar, 2008, str. 3).

Poleg finančnega in stroškovnega računovodstva se omenja tudi poslovodno računovodstvo, ki pa ni tretji sklop računovodstva, temveč izhaja iz finančnega in stroškovnega računovodstva. Poslovodno računovodstvo je v večjem obsegu usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, medtem ko sta finančno in stroškovno računovodstvo v tem pogledu še lahko nevtralna. Poslovodno računovodstvo pogosteje imenujemo tudi kontroling.

Tabela 1 prikazuje nekatere razlike med kontrolingom in računovodstvom, ki jih prikazujeta Hanfland in Ziegenbein (1992, str. 50).

Tabela 1: Razlike med kontrolingom in računovodstvom

Kontroling	Računovodstvo
Prevladuje določanje ciljev, planiranje in kontrola	Prevladuje knjigovodstvo
Sproti se ukvarja z vprašanji uspešnega krmiljenja	Skrivnostno delo
Nenehno prilagajanje potrebam odločevalcev	Strmi v pravo smer (togost)
Zagotovitev in posredovanje informacij	Obračunavanje
Delo je usmerjeno v prihodnost	Delo je predvsem usmerjeno v preteklost
Delo je orientirano v prejemnika	Delo po naročilu
Plačilo je v veliki meri variabilno	Plačilo je v veliki meri fiksno
Prejemnikom govori v njim razumljivem jeziku	Govori v specifičnem strokovnem jeziku
Poroča o povzetkih, daje iztočnice in predloge za naprej	Izroči tisto, za kar je plačan

Vir: U. Hanfland in K. Ziegenbein, Controlling, 1992, str. 50.

1.2 Računovodske informacije

V vsakdanjem življenju se uporabljata v zvezi z informacijskim sistemom oziroma s poročanjem dva pojma: podatek in informacija.

Definicija pojma podatek in informacija je različna. V literaturi najdemo med podatki in informacijami naslednje povezave (Turk et al., 1998, str. 53):

- podatki se ne razlikujejo od informacij;

- podatki vsebujejo informacije, informacije pa se tehnično prenašajo s podatki;
- podatki so podlaga za informacije, informacije pa so razloženi podatki;
- podatki nimajo namenske vloge, informacije pa jo imajo;
- podatki kažejo dejstva, informacije pa ta dejstva preoblikujejo za različne namene.

Podatek je nevtrarno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejetje katerekoli poslovne odločitve. Tako lahko rečemo, da je podatek informacija le, če razširja poznavanje nekega problema tistemu, ki se ukvarja s problemom.

Informacije dobimo na različne načine, in sicer: z neposrednim zbiranjem, z opazovanjem ali s prenašanjem. Vse informacije pa niso enako vredne. Na vrednost bistveno vpliva njena pomembnost. Računovodstvo se mora osredotočiti na zbiranje pomembnih informacij, koristnih za tistega, ki so mu namenjene. Rečemo lahko, da so pomembne tiste informacije, katerih posledica so ukrepi ali ki so koristne za nameravane ukrepe, tako da si z njimi olajšamo pot do zelenega cilja ali ga celo dosežemo.

Zbiranje pomembnih informacij je bistvo poslovnega računovodstva. Zato mora poslovodno računovodstvo dobro poznati delovanje organizacije, njen poslovni proces, ravni odločanja, odgovornost za odločanje in drugo. Le tako lahko ugotovi pomembne informacije na način, ki je skladen s potrebami, razumevanjem in možnostjo dojetja posameznega uporabnika informacije.

Pri prenašanju računovodskih informacij za poslovne odločitve je izjemno pomembno tudi poznavanje ustreznosti merjenja posameznih gospodarskih kategorij. Dobra stran merjenja v denarju je, da lahko s skupnim imenovalcem izrazimo različne poslovne dogodke in različice, ki so predmet poslovnega odločanja. Informacije, ki niso izražene v denarju, so za poslovne odločitve enako pomembne kot tiste, ki so izražene v denarju, jih je pa veliko težje oštevilčiti.

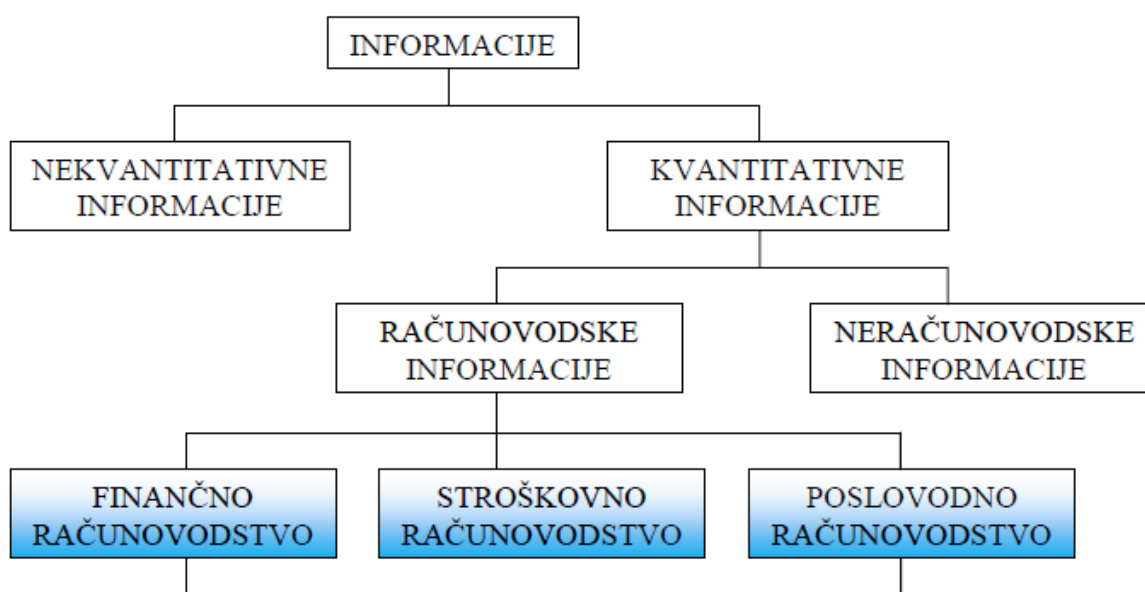
Večji vpliv na uspešnost poslovne odločitve imajo lahko informacije, za katere management ne ve, da jih potrebuje. To je tudi vzrok, da si niti ne prizadevajo, da bi jih pridobili. Iz vsega omenjenega lahko zaključim, da razumemo kot kakovostno informacijo, če je le ta (Hočevar & Ogan, 1996, str. 7):

- pravočasna in točna;
- primerna, kar pomeni, da je prilagojena potrebam pri odločanju;
- ustrezna, se pravi, da morajo dobiti informacije pravi uporabniki;
- popolna, kar pomeni, da mora informacija obsegati vse podatke, ki so pomembni za posamezno poslovno odločitev.

Poleg vsega naštetega mora biti informacija natančna, uporabna, resnična in razumljiva. Če ustreza vsem tem kriterijem, nam mora znotraj informacijskega sistema podati odgovore na vprašanja kaj, čemu, kdaj, kako in koga informirati.

Za odločanje podjetja uporabljajo kvantitativne in nekvantitativne informacije, saj so ene in druge pomembne za upravljanje. Slika 1 prikazuje vrste informacij, ki so pomembne za poslovno odločanje. Računovodske informacije sodijo med kvantitativne informacije, kar pomeni, da so izražene s številkami. Nekvantitativne informacije, ki nastanejo na podlagi izkušenj, opazovanj, vtisov in podobno, so tiste, ki jih običajno ne moremo izraziti s številkami.

Slika 1: Vrste informacij, ki so pomembne za poslovno odločanje



Vir: R. N. Anthony in J. S. Reece, *Accounting principles*, 1995, str. 4.

Management potrebuje raznovrstne informacije, na podlagi katerih se sprejemajo poslovne odločitve, in sicer:

- splošne in celovite informacije potrebuje višji management za odločanje na strateški ravni;
- že nekoliko podrobnejše informacije potrebuje management na taktični ravni;
- specifične in podrobne informacije pa potrebuje management na nižji – operativni ravni.

Informacijski sistem ponazarja vez med poslovođenjem in izvajanjem. Iz informacijskega sistema vstopajo v izvajalni sistem informacije za izvajanje nalog. Iz omenjenih nalog izhajajo podatki o izvedbi, ki jih informacijski sistem preoblikuje v informacije za potrebe poslovođenja, iz katerega pa izstopajo informacije za izvajanje (Ločniškar, 1995, str. 16).

Če povzamem, je naloga informacijskega sistema v podjetju, da zbira, hrani in obdeluje podatke, ki jih pravočasno preoblikuje v kakovostne informacije. Le-te se posredujejo managerjem z namenom, da se lažje in kakovostnejše odločajo. Tako morajo biti dostopne managerjem v času, ko so na njihovi podlagi še možne odločitve. Čim daljši je pretečeni čas od dogodka, na katerega se informacija nanaša, tem manjša je uporabna vrednost informacije.

Glavni del informacijskega sistema sestavlja računovodski informacijski sistem ali računovodstvo. Njegovi ostali deli pa so neračunovodski informacijski sistemi.

Namen računovodskega informiranja je omogočiti uporabnikom informacij kar najboljše ocenjevanje, presojanje in sklepanje za potrebe poslovnega odločanja. Na splošno lahko razdelimo uporabnike računovodskih informacij v dve skupini: notranji uporabniki in zunanji uporabniki.

Notranji uporabniki in njihove potrebe po računovodskih informacijah (Hočevar, Igličar & Zaman, 2001, str. 20):

- Poslovodstvo podjetja mora imeti osrednje mesto med uporabniki računovodskih informacij. Računovodsko informiranje je treba prilagajati potrebam njihovega odločanja tako po popolnosti kot tudi po vsebini računovodskih informacij.
- Lastnike podjetja z možnostjo upravljanja podjetja in izvršilne organe upravljanja zanimajo zlasti računovodske informacije o plačilni sposobnosti podjetja, o njegovem finančnem položaju in donosnosti poslovanja.
- Zaposlene v podjetju najbolj zanimajo računovodske informacije, povezane s plačami in finančnim položajem podjetja.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij ter njihove potrebe (Hočevar et al., 2001, str. 20):

- Lastnike podjetja brez aktivne pravice do upravljanja in možne vlagatelje kapitala v podjetje zanima predvsem to, kako uspešna je oziroma bo naložba v podjetje. Računovodske informacije, ki jih potrebujejo, so lahko velikost dobička in njegova delitev ter donosnost podjetja.
- Dajalce dolgoročnih in kratkoročnih posojil (predvsem banke) zanima sposobnost podjetja, da bo dolgove odplačalo. Računovodske informacije, ki jih potrebujejo, so predvsem tiste o finančnem položaju podjetja in njegovi donosnosti.
- Dobavitelje, pri katerih podjetje kupuje na kredit, zanimajo zlasti zmožnosti podjetja, da bo svoje obveznosti do njih poravnalo, zato potrebujejo podobne informacije kot posojilodajalci.
- Glavne stalne kupce podjetja zanimajo zlasti njegova dolgoročna donosnost in stabilno poslovanje, kar se pozna na cenah in drugih prodajnih dejavnikih podjetja. Kupce, ki

pri podjetju kupujejo pomemben del vložkov v proizvodjalni proces, zanima dolgoročni obstoj podjetja. V primeru prenehanja poslovanja bi namreč lahko ostali brez materiala ali sestavnih delov, ki jih potrebujejo za nemoteni potek proizvodnje.

- Konkurente podjetja zanimajo zlasti možnosti, da bi podjetje kupili oziroma bi radi ugotovili, kakšne so možnosti, da podjetje kupi njih. V zvezi s tem jih zanimajo predvsem računovodske informacije o donosnosti in finančnem položaju.
- Državo od računovodskih informacij zanimajo predvsem tiste informacije, ki vsebujejo dobiček (za ugotavljanje davka od dobička), podatke o prihodkih, vstopnih in izstopnih davkih (za plačilo davka na dodano vrednost) ter druge kategorije, ki so podlaga za ugotovitev drugih dajatev.
- Javnost, predvsem v kraju, kjer deluje podjetje, želi preko njegovega računovodskega informiranja ugotavljati, ali podjetje ogroža človekovo okolje, in če ga, kako ukrepati, da se ogrožanje omeji ali prepreči. Javnost zanimajo tudi možnosti reševanja krajevnih problemov s pomočjo podjetja. V ta namen javnost uporablja predvsem podatke o donosnosti in finančnem položaju podjetja.

Uporabniki računovodskih informacij imajo lahko neposreden ali posreden ekonomski interes do določenega podjetja. Vsi notranji uporabniki imajo praviloma neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja. Zunanje uporabnike pa lahko s tega vidika razdelimo v dve skupini, in sicer:

- zunanji uporabniki, ki imajo neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja (lastniki, posojilodajalci, možni vlagatelji);
- zunanji uporabniki, ki nimajo neposrednega interesa za uspešno poslovanje podjetja (finančni analitiki in svetovalci, borze, revizorji, državni organi, davčni organi, poslovni partnerji, konkurenčna podjetja, drugi organi nadzora, sindikati).

Poslovanje vsake organizacije je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Ob tem si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov. Zahtevi, ki ju postavlja poslovno odločanje pred stroškovno računovodstvo, sta torej dve: ustreznost informacij in njihova pravočasnost.

Informacij o uresničenih stroških ni mogoče uporabljati pri vsakodnevnih odločitvah, ker so na voljo prepozno, to je šele po obračunskem obdobju in tistem času, ki je potreben za sam obračun. Zato dobiva vse večji pomen načrtovanje stroškov.

2 STROŠKI

2.1 Opredelitev stroškov

V praksi se lahko zgodi, da so stroški v podjetju precej višji od načrtovanih. Če ni kontrole nad stroški, prilivi in odlivi iz računa, se podjetja lahko znajdejo v finančnem kaosu. To sicer še ne pomeni, da ne poslujejo z dobičkom in da bo prišlo do padca prometa ali celo do izgube, bi pa morda lahko dobiček povečali, če bi v vsakem trenutku natančno kontrolirali svoje stroške. Na ta način bi optimizirali poslovanje podjetja, večje dobičke pa nalagali v varne naložbe in jih s tem še oplemenitili. Vse je torej odvisno od transparentnosti poslovanja, da denar nekontrolirano ne odteka iz podjetja, v podjetju pa sploh ne vedo, da se to dogaja pri njihovem poslovanju.

V domači strokovni literaturi so stroški običajno opredeljeni kot v denarju izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Turk (1984, str. 288) opredeljuje stroške kot »v denarni enoti mere izražena poraba prvin poslovnega procesa pri nastajanju poslovnih učinkov; zmnožek potroškov in cen prvin poslovnega procesa«. Pučko (2006, str. 90) stroške definira kot »z nabavnimi cenami ovrednotene potroške prvin (sestavini) poslovnega procesa«, kar pomeni, da so stroški »cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotnih storitev, ki nastajajo pri reprodukcijskem procesu v podjetju«.

Za omenjene avtorje in njihove opredelitve je značilno, da poudarjajo dve sestavini stroškov, in sicer: potroške prvin poslovnega procesa ter njihove cene. Iz navedenega lahko povzamem, da gre na eni strani za zmanjševanje potroškov prvin poslovnega procesa po enoti poslovnega učinka, po drugi strani pa gre za doseganje ugodnejših nabavnih cen pri dobaviteljnih posameznih poslovnih prvin.

Poleg navedene lastnosti imajo domači avtorji še eno skupno lastnost. Vsi povezujejo stroške s porabo prvin poslovnega procesa, ne pa tudi z njihovo pridobitvijo in sodelovanjem v poslovnem procesu. Če pa primerjamo tujo literaturo in pristop teh avtorjev, lahko rečemo, da stroške opredeljujejo veliko bolj ohlapno (Tekavčič & Peljhan, 2002, str. 18). Ti stroškov ne povezujejo le s porabo prvin poslovnega procesa, temveč tudi z njihovo nabavo in sodelovanjem v poslovnem procesu in zato ne razlikujejo stroškov in izdatkov. To razlikovanje pa je izredno pomembno, saj so stroški tisti, ki vplivajo na poslovni izid oziroma na uspeh poslovanja.

Teoretično opredelitev stroškov v enačbi zapišemo (Tekavčič, 1995, str. 15):

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

Kot je razvidno iz enačbe (1) so stroški (C) opredeljeni kot vsota zmnožkov potroškov (ΣQ_i) ter cen prvin poslovnega procesa (p_i).

Stroške je možno proučevati za različne namene, temu sledijo tudi informacije o stroških. Tako lahko proučujemo (Turk et al., 1998, str. 100):

- stroške v celotnem obsegu, ki so med drugim podlaga za primerjavo z načrtovanimi stroški, za ugotavljanje, kako prispevajo k dobičku dejavnosti, enote organizacije, organizacije kot celote itd;
- stroške na količinsko enoto poslovnega učinka, ki so med drugim podlaga za postavljanje in presojanje njegove prodajne cene;
- stroške, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah; med drugim so podlaga za presojanje odgovornosti in uspeha v teh organizacijskih enotah;
- stroške, ki so povezani s posameznim kupcem; med drugim so podlaga za presojanje, ali še sodelovati z njim ali ne več.

2.2 Razvrstitev stroškov

V literaturi obstajajo različne členitve stroškov, saj avtorji razvrščajo stroške po različnih kriterijih, pri čemer se njihove razvrstitvene sheme razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razčlenitvenih kriterijev ter tudi po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija (Turk et al., 1998, str. 137). Nekaj najpomembnejših razčlenitev, kjer vsi avtorji vključujejo večino stroškovnih kategorij, je navedenih v Tabeli 2.

Tabela 2: Razvrstitev stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Kategorije stroškov
1. Izvor glede na prvine poslovnega procesa	<ul style="list-style-type: none"> • stroški predmetov dela • stroški delovnih sredstev • stroški dela • stroški tujih storitev
2. Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom	<ul style="list-style-type: none"> • neposredni (direktni) stroški • posredni (indirektni, splošni) stroški
3. Izvor z vidika obravnavane poslovne enote	<ul style="list-style-type: none"> • izvorni stroški • izvedeni (izpeljani) stroški
4. Obdobje nastanka stroškov	<ul style="list-style-type: none"> • uresničeni (obračunski) stroški <ul style="list-style-type: none"> - pretekli - tekoči • načrtovani stroški

se nadaljuje

nadaljevanje

5. Obdobje vplivanja na poslovni izid	<ul style="list-style-type: none">• stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah• stroški obdobja• zapadli stroški• nezapadli stroški
6. Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov)	<ul style="list-style-type: none">• stalni (fiksni) stroški<ul style="list-style-type: none">- nujni- odpravljeni (programirani)• spremenljivi (variabilni) stroški<ul style="list-style-type: none">- napredujoči (progresivni)- sorazmerni (proporcionalni)- nazadujoči (degresivni)• omejeno stalni stroški• omejeno spremenljivi stroški
7. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	<ul style="list-style-type: none">• dejanski stroški• ocenjeni stroški<ul style="list-style-type: none">- normalni• standardni stroški
8. Koncepti, pomembni za proces odločanja	<ul style="list-style-type: none">• razlikovalni (diferenčni) stroški• nepovratni stroški• obvladljivi stroški• izogibni (izbežni) stroški• okoliščinski (oportunitetni) stroški• odločilni (relevantni) stroški

Vir: M. Tekavčič, Obvladovanje stroškov, 1997, str. 18.

Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa. Najpogostejše razvrščanje stroškov je razvrščanje, pri katerem dobimo naravne vrste stroškov. Omogoča razumevanje pomena različnih poslovnih prvin, ki povzročajo stroške v poslovnem procesu.

Delitev stroškov glede na njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim objektom. Z vidika potreb stroškovnega in upravljalnega računovodstva ter ekonomike podjetja je ta delitev ena najpomembnejših. Neposredni stroški so tisti, za katere natančno vemo, koliko jih je in kateri stroškovni objekt jih je povzročil. Nasprotno pa so posredni stroški tisti, ki so skupni več stroškovnim objektom in jih razporejamo na podlagi ključev. Splošne stroške razlikujemo glede na splošne proizvodjalne stroške ter na splošne nabavne, prodajne in upravne stroške.

Delitev stroškov glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote. Izvirni stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja, izvedeni pa so vanjo preneseni iz kakšne druge poslovne enote (Pučko, 2006, str. 91).

Delitev stroškov glede na obdobje nastanka stroškov. Uresničeni stroški, ki so prikazani v knjigovodskih listinah, se nanašajo na doseženi obseg poslovanja. Imenujemo jih tudi obračunski stroški. Načrtovani (prihodnji, planski) stroški pa se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo pomembno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.

Delitev stroškov glede na obdobje vplivanja na poslovni izid. Tekavčič (1997, str. 25) opredeljuje stroške, ki se lahko zadržujejo v zalogah kot tiste stroške, kjer postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke. Stroški obdobja pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, ko so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo ali ne. Iz tega sklepamo, da stroškov obdobja podjetje ne more vkalkulirati v zaloge. Zapadli stroški so tisti, ki sooblikujejo odhodke in s tem vplivajo na poslovni izid danega obdobja; nezapadli stroški pa so tisti, ki jih podjetje zadrži v zalogah.

Delitev stroškov glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (delitev glede na gibanje stroškov). Tej delitvi je namenjeno največ pozornosti, saj je osnova, na kateri temelji ugotavljanje praga rentabilnosti. Stalni (fiksni) stroški niso odvisni od obsega poslovanja in so v podjetju prisotni, četudi podjetje preneha s poslovanjem. Nujni stalni stroški so tesno povezani s proizvodnimi in prodajnimi zmogljivostmi ter jih kratkoročno ni mogoče zmanjšati, ne da bi s tem resno ogrozili sprotno poslovanje podjetja ali njegove dolgoročne cilje (amortizacijski stroški, davek na nepremičnine, zavarovalne premije). Odpravljeni stalni stroški pa izhajajo iz kratkoročnih poslovnih odločitev (stroški oglaševanja po pogodbi za določeno obdobje, štipendije za določeno študijsko leto). Spremenljivi (variabilni) stroški so odvisni od obsega poslovanja in s povečevanjem letega naraščajo. Vsi spremenljivi stroški se ne povečujejo enako hitro. Napredujoči spremenljivi stroški se povečujejo hitreje kot se povečuje obseg poslovanja, sorazmerni spremenljivi stroški se povečujejo v enakem razmerju kot se povečuje obseg poslovanja, med tem ko se nazadujoči spremenljivi stroški povečujejo počasneje kot obseg poslovanja.

Delitev stroškov glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent. Po tej delitvi so lahko stroški dejanski, ocenjeni ali standardni. Dejanski stroški (dejanski potroški x dejanske cene) so tisti stroški, ki so se dejansko pojavili v danem znesku preučevanega obdobja. Ocenjeni stroški (ocenjeni potroški x ocenjene cene) so stroški, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Njihov pomen je predvsem ta, da služijo kot izhodišče za načrtovane stroške. Standardni stroški (standardni potroški x

standardne cene) pa so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

Stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje. Razlikovalni (diferenčni) stroški so stroški, ki pomenijo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami. Nepovratni stroški so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Obvladljivi stroški so tisti, na katere lahko neposredno vpliva nosilec mesta odgovornosti, medtem ko na neobvladljive ne more, ker niso v njegovi pristojnosti. Izogibni (izbežni) stroški so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne različice ne sprejmemo, pojavijo pa se, če jo sprejmemo. Okoliščinski (oportunitetni) stroški pomenijo ceno sprejete različice delovanja. Odločilni (relevantni) stroški so vsi tisti stroški, ki so z obravnavano poslovno odločitvijo logično povezani in jih kaže pri njenem sprejemu upoštevati, vendar le tiste stroške, ki so odvisni od tega, ali določeno odločitev sprejmemo ali ne.

2.3 Sistem stroškov

Sistem, ki opredeljuje vrste stroškov, način zajemanja ter spremljanja stroškov v podjetju, imenujemo stroškovni sistem. Njegova naloga je, da poslovodstvu zagotavlja informacije, ki so potrebne za nadzor in načrtovanje. Njegovi dve temeljni funkciji sta (Tekavčič, 1997, str. 154):

- za potrebe sestavljanja računovodskih poročil namenjenih zunanjim uporabnikom, ugotavlja stroške in jih razmejuje med stroške obdobja ter vrednotenje zaloge;
- za poslovodstvo podjetja, ki izvaja nadzor podjetja, zagotavlja zanesljive podatke o stroških posameznih poslovnih funkcij in poslovnih učinkov.

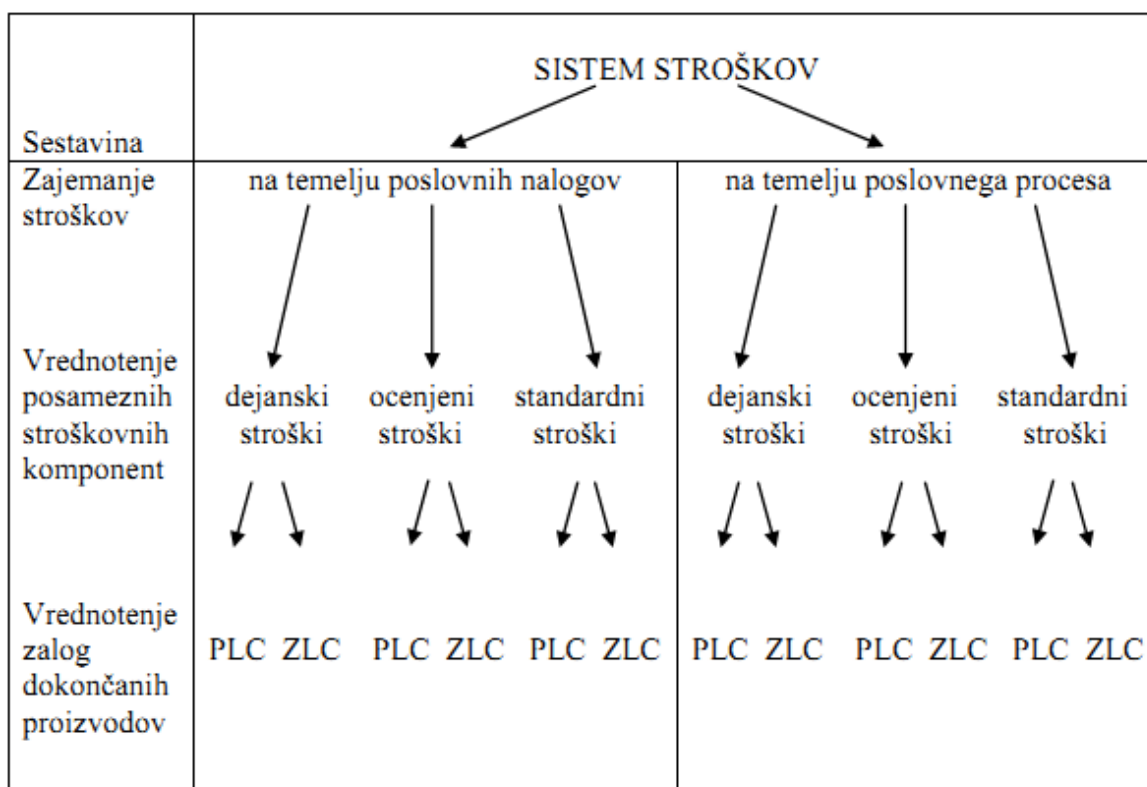
Pri sistemu stroškov, kjer se mora podjetje odločiti, po katerih cenah bo ovrednotilo potroške prvin poslovnega procesa, gre torej za odločitev o metodi vrednotenja poslovnih učinkov. Kot navaja Tekavčič (1997, str. 52), je končni cilj sistema stroškov v določenem podjetju vrednotenje poslovnih učinkov. Ta pa nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki.

Management na podlagi informacij o stroških sprejema poslovne odločitve, zato je izredno pomembno, da si vsako podjetje izdelava sistem, s katerim bo ovrednotilo stroške. Vsak konkretni sistem stroškov vključuje tri sklope odločitev, ki so naslednje (Tekavčič, 1997, str. 53):

- odločitve o načinu zajemanja stroškov v podjetju;
- odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent;
- odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov.

Mogoče kombinacije temeljnih sestavin sistema stroškov so prikazane na Sliki 2. Če ločimo sistem stroškov glede na zajemanje stroškov, dobimo sistem stroškov na temelju poslovnih nalogov ter sistem stroškov na temelju poslovnega procesa. Kot sem že navedla v prejšnjem poglavju, ločimo sistem dejanskih, standardnih in ocenjenih stroškov glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent. Vrednotenje po polni lastni ceni ter po zoženi lastni ceni pa ločimo glede na vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov.

Slika 2: Mogoče kombinacije temeljnih sestavin sistema stroškov



Legenda:

PLC – po polni lastni ceni

ZLC – po zoženi lastni ceni

Vir: M. Tekavčič, *Obvladovanje stroškov*, 1997, str. 54.

Iz Slike 2 je razvidnih veliko kombinacij temeljnih sestavin, vsako podjetje pa si izbere eno od teh, na podlagi katere si nato izdelava svoj sistem stroškov. Kot prikazuje slika, je ena izmed možnih kombinacij sistem, ki zajema stroške na podlagi poslovnega procesa, vrednosti posamezne stroškovne komponente z dejanskimi stroški ter zaloge nedokončanih in dokončanih izdelkov po zoženi lastni ceni, na primer po variabilnih stroških.

2.3.1 Ustreznost sistema stroškov

Sistem stroškov, ki ga izdelata podjetje, je ob njegovi vzpostavitvi navadno ustrezen. Zaradi sprememb v okolju pa lahko postane sčasoma neustrezen. V mnogih podjetjih je opazno, da jim obstoječi informacijski sistemi ne zagotavljajo dovolj zanesljivih informacij o stroških (lastnih cenah) poslovnih učinkov. Pokazatelji neustreznosti informacij o stroških so lahko naslednji (Tekavčič, 1995, str. 67):

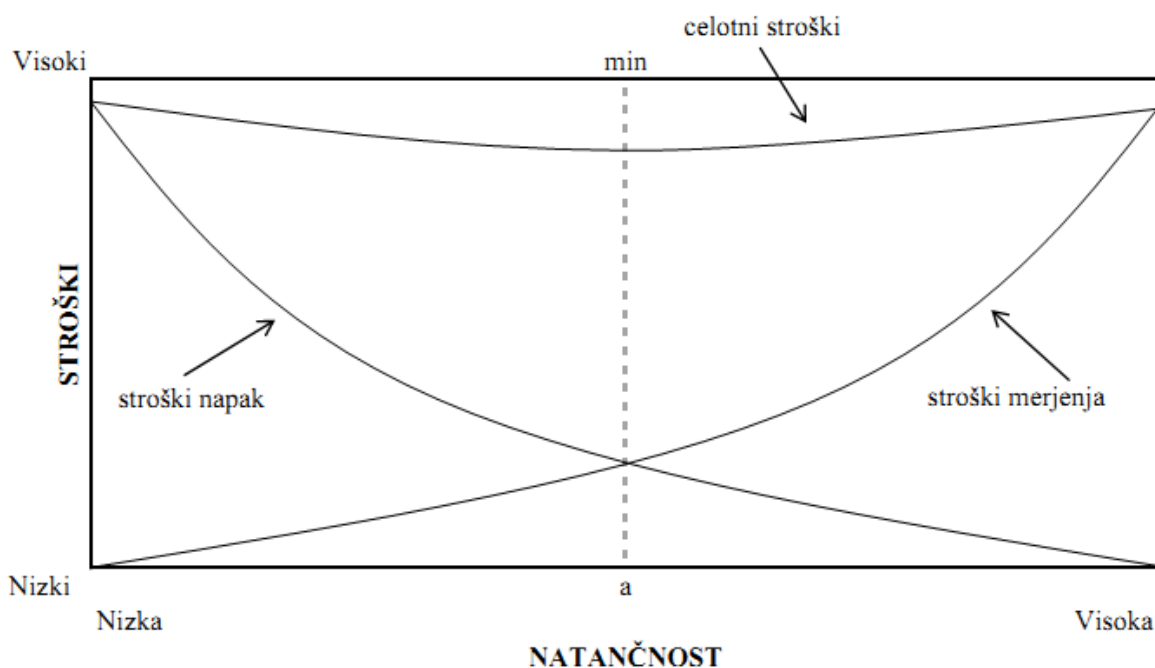
- računovodstvo nameni veliko časa za različne projekte;
- vzporedni sistemi spremljanja stroškov med posameznimi oddelki;
- zelo težko je pojasniti donosnost posameznih poslovnih učinkov;
- kupci se ob povečanju cen ne odzovejo z bistvenim zmanjšanjem povpraševanja;
- managerji oddelkov želijo ukiniti izdelke, za katere kažejo računovodski podatki visoko stopnjo donosnosti;
- zaradi sprememb računovodske zakonodaje so se spremenili podatki o lastnih cenah poslovnih učinkov;
- nerazumljivo nizke cene konkurentov;
- rezultati ponudb za določen posel;
- nepričakovani rezultati ponudb za določen posel.

Takoj, ko se v podjetju pojavi kateri izmed značilnih pojavov, ki kaže na neustreznost informacij o stroških, se mora management usmeriti k oblikovanju novega, se pravi boljšega sistema stroškov. Uvedba novega sistema stroškov in s tem nov računovodski sistem pa pomeni dodatne stroške (kar je relativno drago) in dodaten čas. Vsekakor mora biti podjetje povsem prepričano, da bodo koristi od njegovega uvajanja večje od stroškov.

2.3.2 Optimalnost sistema stroškov

Optimalni sistem stroškov je opredeljen kot stopnja natančnosti informacij, pri kateri so celotni stroški stroškovnega sistema najnižji, kar prikazuje Slika 3. Z večanjem natančnosti informacij naraščajo tudi stroški pridobivanja informacij, medtem ko se stroški napak zmanjšujejo. Seštevek stroškov in stroškov napak imenujemo celotni stroški stroškovnega sistema.

Slika 3: Optimalni sistem stroškov



Vir: M. Tekavčič, *Obvladovanje stroškov*, 1997, str. 110.

Velika napaka je razmišljanje o »popolnem« stroškovnem sistemu, ki bi zagotavljal popolnoma točne informacije o stroških posameznih poslovnih učinkov. Zagotovitev teh informacij bi terjala izredno visoke stroške, ki pa bi presegli koristi. Iz navedenega lahko sklepamo, da si morajo podjetja zagotoviti kakovostne oziroma kvalitetne informacije o stroških s čim nižjimi stroški.

3 STRATEŠKO OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU

Pri ugotavljanju, kaj sploh pomeni besedna zveza strateško obvladovanje stroškov, moramo najprej opredeliti strategijo. Strategija se v svojem bistvu nanaša na vprašanje ustvarjanja posebne kombinacije poslovnih aktivnosti, ki bo drugačna od kombinacije, ki so jo razvili konkurenti in ki je konkurenti ne bodo mogli zlahka in na hitro posnemati (Pučko, 1999, str. 3). Torej je strategija dolgoročni načrt intervencij, ki so oblikovane in sprejete za doseganje zastavljenih ciljev. Pri oblikovanju strategije mora podjetje najprej opredeliti vizijo in poslanstvo podjetja.

Vizija je pomemben del oblikovanja namena, je vedno neka slika, kaj naj bi postala neka organizacija ali posameznik v prihodnosti. Mora biti stvarna, jasna in razumljiva. Oblikovanje dobre vizije je zelo pomembno. Za oblikovanje dobre vizije so potrebni vsaj trije pomembni vložki. Gre za podjetniško zaznavo, ustvarjalnost in določene vodstvene sposobnosti (Pučko, 2006, str. 4).

Poslanstvo je dinamičen koncept, ki mora navajati dokaj stalne namene, ki jim bo podjetje sledilo na dolgi rok. V njem mora biti opredeljeno predvsem, na katerih strateških poslovnih področjih bo podjetje dejavno, kaj bodo osnovni smotri podjetja v smislu rasti, širine in konkurenčnosti, kakšne odnose bo podjetje razvijalo do posameznih skupin svojih udeležencev in kako bo podjetje poskušalo dosežati svoje konkurenčne prednosti (Pučko, 2006, str. 9).

Tradicionalna analiza stroškov je opredeljena kot proces ocenjevanja finančnega vpliva na alternativno managersko odločanje. Strateško obvladovanje stroškov se od tradicionalne analize razlikuje predvsem v tem, da je to analiza stroškov v širšem kontekstu, kjer strateški elementi postanejo bolj eksplicitni, formalni in zavedajoči se. Pri strateškem obvladovanju stroškov so podatki o stroških uporabljeni za razvoj širše strategije podjetja z namenom pridobiti konkurenčno prednost.

Strateško obvladovanje stroškov je za organizacijo pomembno predvsem zato, ker je to filozofija, odnos in zbirka tehnik za ustvarjanje dodane vrednosti pri nižjih stroških. Bistvo strateškega obvladovanja stroškov je dolgoročno spremljanje uspeha podjetja. Kritični dejavniki uspeha obvladovanja stroškov v podjetju so sestavljeni iz finančnih dejavnikov, stroškov in prihodkov ter nefinančnih dejavnikov kot so: razvijanje novih proizvodov, kakovost proizvodov in doseganje zadovoljstva kupcev. Vloga obvladovanja stroškov je zanesljivo in pravočasno identificirati, meriti, analizirati in zbirati informacije o teh kritičnih dejavnikih uspeha podjetja. Strateško obvladovanje stroškov je pomembno za vse glavne managerske funkcije. Management podjetja ima možnost vpliva na stroške le, če jih dobro pozna. V ta namen jih mora realno prikazovati po vrstah stroškov in vrednostih.

Obvladovanje stroškov vključuje številne tehnike in metode načrtovanja, merjenja in poročanja, z namenom izboljševanja poslovnih učinkov in procesov v organizaciji. Poleg v nadaljevanju opisanih tehnik in metod je za strateško obvladovanje stroškov pomembno tudi vključevanje vseh zaposlenih v oblikovanje uspešnosti poslovanja, uravnotežena poraba formalnih in neformalnih sistemov nadzora ter uporaba dodane vrednosti na zaposlenega kot ključnega kazalca uspešnosti poslovanja.

Kot sem navedla že v uvodni opredelitvi problema, je zelo pomembno, da ločimo dva pojma, in sicer zniževanje stroškov ter obvladovanje stroškov. Pod pojmom zniževanje stroškov razumemo kratkoročno obvladovanje stroškov, ki ga uporabljajo številna domača in tuja podjetja. Stroške, ki jih povzročajo prvine poslovnega procesa, lahko v podjetjih znižujejo z uporabo cenejših prvin poslovnega procesa ali/in z zmanjšanjem njihovih potroškov.

Dejansko pa je moč zaslediti, da podjetja znižujejo stroške na sledeče načine: z zmanjšanjem števila zaposlenih, z zamenjavo cenejše delovne sile, s selitvijo proizvodnje v

druge države, z zapiranjem obratov oziroma opustitvijo programov ter z uporabo cenejših embalaž, surovin, energentov.

Podjetja se pogosto ne zavedajo, da z omenjenimi ukrepi le kratkoročno izboljšajo uspešnost svojega poslovanja. Če pa gledamo dolgoročno, se postopoma lahko pojavijo negativne posledice takšnih ukrepov. Naj navedem le primer, ko podjetje ob dani proizvodnji premočno zmanjša število zaposlenih, kar posledično pomeni večjo obremenitev ostalih zaposlenih. To privede do morebitnih nesreč pri delu, bolniških staležev, odhod zaposlenih iz podjetja, nemotiviranost za delo, ipd. Podoben primer lahko navedem pri uporabi cenejših surovin, embalaž in energentov. Z uporabo cenejših surovin, ki so pogosto slabše kakovosti, sicer zmanjšamo stroške proizvodnje, vendar pa se stroški izmeta ter reklamacij povečajo. Tudi tukaj omenjeni ukrep zagotavlja uspeh le na kratek rok, dolgoročno pa ima lahko negativen vpliv na podjetje.

S pojmom obvladovanje stroškov pa razumemo nekaj več kot samo zniževanje stroškov. Gre za politiko, ki jo izvaja management, z namenom, da podjetju zagotovi rast in s tem dolgoročni obstoj. Vedeti pa moramo, da obvladovanje stroškov ne pomeni istočasno zniževanje stroškov. Pomembno je, da:

- stroški rastejo počasneje kot prihodki;
- da nastale stroške sistematično analiziramo (cilj je zmanjšanje le-teh na minimalno raven);
- pregledamo aktivnosti, v katerih stroški nastajajo;
- uporabljamo metode, s pomočjo katerih se izboljša razmerje med stroški, ki jih povzroča izdelek in med vrednostjo izdelka z vidika kupca.

Podjetja se dandanes na trgu srečujejo z vedno močnejšo konkurenco, zato je obvladovanje stroškov ključnega pomena za rast in preživetje podjetij, ne le kratkoročno, pač pa tudi dolgoročno. Kot pravi Šink (2001, str. 71) je bolj kot obvladovanje stroškov pomembno, da skušamo obvladovati in razumeti povzročitelje stroškov.

Koncept strateškega obvladovanja stroškov združuje tri koncepte finančne analize iz strateškega managementa (verigo vrednosti, analizo strateškega umeščanja in analizo stroškovnih povzročiteljev). Za doseganje konkurenčne prednosti podjetja v vsaki posamezni stopnji strateškega managementa uporabljajo omenjene tri koncepte.

V nadaljevanju magistrskega dela bom predstavila tradicionalne pristope v zvezi z obvladovanjem stroškov, ki kljub nekaterim slabostim še vedno prevladujejo. Ravno zaradi teh slabosti so se razvili sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov, ki te pomanjkljivosti delno ali pa celo v celoti odpravljajo. S pomočjo teh sodobnih pristopov, predstavljenih v nadaljevanju, se lahko podjetja neposredno in posredno lotevajo sistematičnega obvladovanja stroškov.

3.1 Pomen obvladovanja stroškov

Vsako podjetje, ki se srečuje na trgu s hudo in ostro konkurenco ter visokimi stroški, hitro ugotovi, kako izredno pomembno je obvladovanje stroškov. Za podjetje je ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. Kot navaja Tekavčič (1997, str. 37), je v interesu vsakega podjetja, da prične poslovati z dobičkom pri čim manjšem obsegu poslovanja, to pomeni, da dosega čim nižji prag rentabilnosti. Pri tem je prag rentabilnosti definiran kot tisti obseg poslovanja, pri katerem podjetje ob predpostavki, da vse kar proizvede, tudi proda, nima ne dobička in ne izgube.

Pomen obvladovanja stroškov je za podjetja izredno velik. Obvladovanje stroškov je eden od ključnih dejavnikov za doseg načrtovanih ciljev. Podjetje mora zadovoljiti potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in stroški kot njegovi konkurenti. Lahko rečemo, da je za podjetje ključnega pomena, da uporabi natančen in predvsem realen prikaz vseh vrst stroškov.

Za obvladovanje stroškov mora podjetje ugotoviti, kakšni so dejanski stroški. Za ugotovitev teh morajo znati odgovoriti na naslednja vprašanja (Horngren, 1999, str. 105):

- kateri so neposredni in posredni stroški za vsako poslovno dejavnost v podjetju;
- kje je prag rentabilnosti, kako je le-ta odvisen od obsega in za koliko lahko povečamo obseg, ne da bi se prag rentabilnosti zvišal;
- kakšni so mejni stroški in dobiček vsake enote;
- kako se spreminjajo stroški s spremembo obsega;
- kako so obstoječa stroškovna struktura, izraba kapacitet in pretekli stroškovni trendi primerljivi s konkurenčnimi;
- katere stroškovne prednosti in slabosti obstajajo v podjetju;
- kakšni so stroški kakovosti.

3.2 Tradicionalni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov

V večini podjetij prevladujejo tradicionalni pristopi obvladovanja stroškov (Lah, 2006, str. 12), saj izhajajo podjetja iz razmer, za katere je bilo značilno:

- neposredno delo in material kot glavna proizvodna dejavnika;
- stabilna tehnologija;
- majhen delež splošnih stroškov v vseh stroških;
- splošni stroški so izhajali iz nemotenega izvajanja proizvodnje;
- ozek proizvodni program.

Na tej podlagi temelji vrednotenje poslovnih učinkov v tradicionalnih sistemih predvsem na neposrednih spremenljivih stroških, torej neposrednih stroških materiala in dela, medtem ko se posredni stroški in morebitni neposredni stalni stroški razporejajo na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključev. Tekavčič (1997, str. 67) opredeljuje ključe kot razmerje med zneskom stroškov, ki jih je potrebno razporediti in izbrano osnovo, tako da pomnoženi s 100 pomenijo odstotek pribitka na izbrano osnovo. Pri tem je pribitek ustrezen delež stroškov, ki jih želimo razporediti.

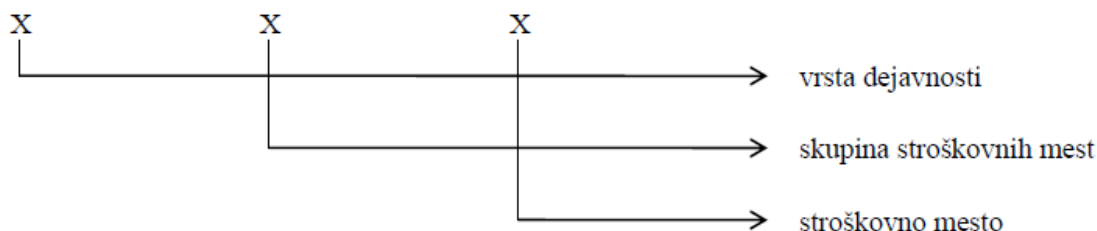
V nadaljevanju bom predstavila spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih, na podlagi katerih dobi podjetje kakovostnejši pregled o višini ter strukturi vseh stroškov. Namen spremljanja stroškov po omenjenih stroškovnih mestih in nosilcih je, poleg nadzora, obvladovanja in izdelave kalkulacij, tudi zagotavljanje informacij za podporo odločanju o poslovanju podjetja.

3.2.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

V Slovenskih računovodskih standardih je stroškovno mesto opredeljeno kot namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

Na splošno delimo stroškovna mesta na temeljna (proizvajalna) in splošna (neproizvajalna, režijska). Temeljna stroškovna mesta lahko razdelimo na mesta osnovne, pomožne in stranske dejavnosti. Splošna stroškovna mesta pa lahko nadalje razdelimo na upravljalna, prodajna in nabavna. Kot navaja Koletnik (1993, str. 190), si lahko podjetje izdelata povsem poljuben seznam stroškovnih mest, ki pa mora zagotoviti pravilno razporeditev stroškov po kraju nastanka. Število in vrsta stroškovnih mest sta odvisna od velikosti in organizacijske sestave, posebnosti procesov, uporabe metod obračunavanja poslovanja in notranjega nadzornega sistema. Stroškovno mesto je običajno določeno s trimestnim številom oziroma šifro (Slika 4).

Slika 4: Šifrant stroškovnih mest.



Legenda:

X = del šifre stroškovnega mesta

Vir: F. Koletnik, *Upravljalno računovodstvo*, 1993, str. 190.

Prednosti ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih so sledeče (Hočevar et al., 1996, str. 120): lažji in popolnejši predračun in obračun stroškov, boljši pregled in nadzor nad stroški, popolnejšo analizo stroškov, popolnejšo presojo odgovornosti za nastale stroške, popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in analizo poslovanja posameznih organizacijskih enot v okviru podjetja.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima tako dva pomena, in sicer: omogočiti pravilno razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce ter omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren (Turk, 1981, str. 58).

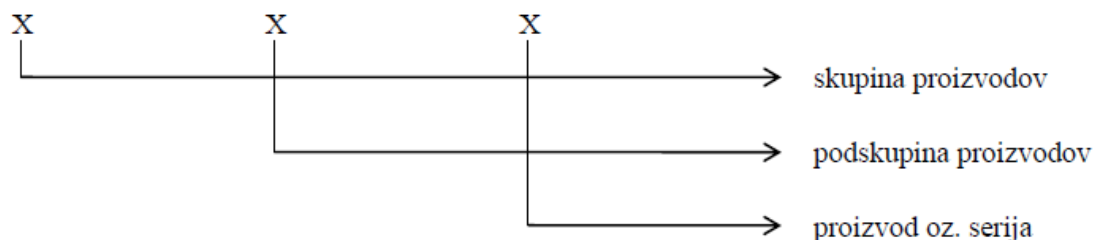
Pri delitvi stroškov na stroškovna mesta ločimo posredne in neposredne stroške. Posredne stroške razporejamo na stroškovna mesta s pomočjo tako imenovanih ključev. Ko smo za vsak nastali strošek določili njegovo stroškovno mesto (na katerega se strošek nanaša), lahko stroške prenesemo na njihove stroškovne nosilce – povzročitelje.

3.2.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim je te stroške treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni poslovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Vidmar, 2006, str. 24).

Tako kot je stroškovno mesto določeno s šifro, je tudi stroškovni nosilec. Na njihovi osnovi razberemo, v katero skupino in podskupino se posamezen izdelek uvršča (Slika 5).

Slika 5: Šifrant stroškovnih nosilcev



Legenda:

X = del šifre stroškovnega nosilca

Vir: F. Koletnik, Upravljalno računovodstvo, 1993, str. 190.

Ne glede na to s kakšno dejavnostjo se ukvarja podjetje (ali je to masovna, serijska oziroma posamična), mora prilagoditi število stroškovnih nosilcev. Ne sme biti opredeljenih preveč stroškovnih nosilcev, ker bi lahko to povzročilo prevelike stroške glede na vrednost pridobljenih rezultatov. Zato je izredno pomembna pravilna določitev stroškovnih nosilcev in pravi pristop razdelitve stroškov. Stroške najprej razporedimo po stroškovnih vrstah, nato po stroškovnih mestih in na koncu jih prenesemo na stroškovne nosilce.

Tudi pri delitvi stroškov na stroškovne nosilce ločimo neposredne in posredne stroške. Pri neposrednih stroških lahko natančno ugotovimo, kateri poslovni učinek jih je oziroma jih bo povzročil, medtem ko posredne stroške ugotovimo na podlagi listine, na kateri je označen stroškovni nosilec, ki je stroške povzročil. Tako temelji razporejanje posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih na ključih za razporejanje posrednih stroškov. Postopek je enak kot pri razporejanju posrednih stroškov na stroškovna mesta. Osnova za izračun ključa mora biti pravilno izbrana, saj vpliva na pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih. Kot navaja Pučko (2006, str. 45), mora med gibanjem izbrane osnove in gibanjem posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih obstajati visoka medsebojna odvisnost ali korelacija, če želimo posredne stroške razporediti na tiste stroškovne nosilce, ki so jih povzročili.

Med vsemi možnimi osnovami sta največ v uporabi naslednji dve skupini osnov (Pučko & Rozman, 2000, str. 182): fizične ali naturalne osnove ter osnove, ki so izražene v vrednosti.

Če povzamem vse skupaj, lahko rečem, da v današnjih časih ne veljajo več razmere, ki so značilne za tradicionalni pristop v zvezi z obvladovanjem stroškov. Tako se zaradi spremenjenih razmer poslovanja začnejo pojavljati kritike oziroma vse več je očitkov, vezanih na računovodske sisteme, ki vodstvu podjetja ne zagotavljajo kakovostnih informacij za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev. Informacije so pogosto netočne in zavajajoče, posledica tega so neustrezne in nepravočasne informacije za odločanje vodstva, s tem pa manjša uspešnost podjetij. Prav zaradi vsega navedenega so se kot rešitev tega problema začeli razvijati sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov (Tekavčič & Peljhan, 2002, str. 32).

3.3 Sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov

Zaradi zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih so se začeli razvijati tudi sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov. Razloge, ki so privedli do uveljavitve novih pristopov pri obvladovanju stroškov, je potrebno iskati v tem, da (Bratina, 2003, str. 39):

- zmanjšuje se delež industrije v primerjavi z deležem storitvenih dejavnosti v družbenem proizvodni;

- podjetja proizvajajo široko paleto proizvodov;
- povečuje se število aktivnosti za pripravo proizvodnje, načrtovanja, koordiniranja in drugih procesov v podjetjih;
- z uvajanjem sodobnih tehnologij in avtomatizacije stroški neposrednega dela predstavljajo le manjši del vseh stroškov;
- povečuje se delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi;
- zaradi globalizacije se izvaja pritisk na zmanjšanje prodajnih cen.

Mnoga podjetja so ugotovila, da jim obstoječi tradicionalni pristopi obvladovanja stroškov v zaostrenih razmerah ne dajejo več potrebnih informacij za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev in tako poznamo več vrst managerskih orodij, ki se uporabljajo danes. Je pa uporaba teh orodij v slovenskih podjetjih relativno majhna v primerjavi s tujimi podjetji.

V nadaljevanju magistrskega dela bom predstavila naslednja managerska orodja:

- koncept stalnih izboljšav (angl. *Continuous Improvement*);
- celovito obvladovanje kakovosti (angl. *Total Quality Management – TOM*);
- benchmarking;
- koncept ciljnih stroškov (angl. *Target Costing*);
- naknadno razporejanje stroškov (angl. *Backflush Costing*);
- stroški po aktivnostih poslovnega procesa (angl. *Activity-Based Costing – ABC*);
- koncept ravno ob pravem času (angl. *Just in Time – JIT*);
- teorija omejitev (angl. *Theory of Constraints – TOC*).

3.3.1 Koncept stalnih izboljšav

Slovenska podjetja najpogosteje uvajajo in uporabljajo koncept stalnih izboljšav poslovanja, kar pomeni vzpostavitev sistema stalnega izboljševanja procesov v podjetju, ki motivira zaposlene in skrbi za učinkovito porabo prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1994, str. 79). Pristop zagovarja idejo, da je bolj kot neka revolucionarna inovacija v podjetju pomembna neprekinjenost stalnih izboljšav (Anthony & Reece, 1995, str. 292). Torej gre za neprekinjen proces in ne za določene aktivnosti, ki jih uporabljamo, ko se pojavijo težave.

Koncept sestavljata dva ključna elementa (Blocher, 2005, str. 29): izboljšave/spremembe na bolje in nenehno/stalno osredotočenje na odpravljanje pomanjkljivosti vseh sistemov in procesov organizacije.

Stalno izboljševanje vključuje vse zaposlene v podjetju (vse od vrha do najnižje ravni) in poteka skozi vse aktivnosti, od samega načrtovanja poslovnega učinka pa vse do

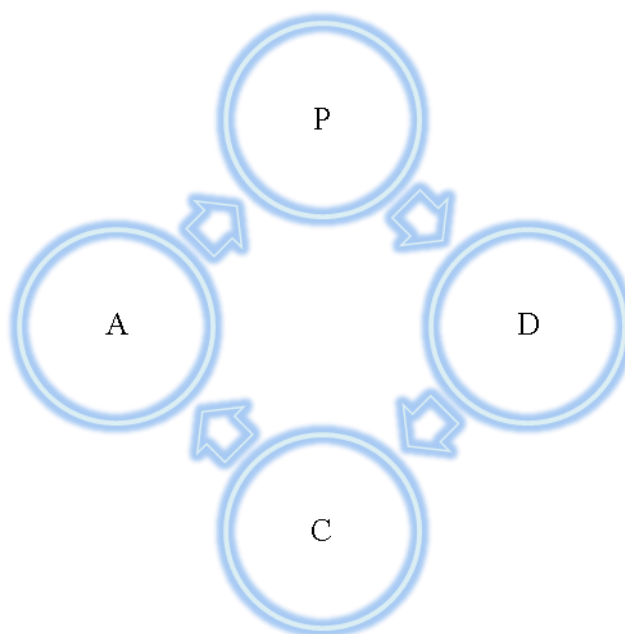
poprodajnih aktivnosti. Njegovo bistvo je v tem, da se odkrije čim več priložnosti za zmanjšanje stroškov.

Obvladovanje stroškov z uporabo koncepta stalnih izboljšav poteka v več korakih (Kaplan & Norton, 2000, str. 230): načrtovanje procesov za potrebe opredelitve aktivnosti, določanje stroškov vsake aktivnosti, ugotavljanje priložnosti za stalne izboljšave, izdelava predračunov za predlagane izboljšave, iskanje potrebnih ukrepov za odpravo ali zmanjšanje stroškov aktivnosti in uresničitev potrebnih sprememb ter primerjalna analiza stroškov in koristi uvedenih sprememb.

Kot je razvidno iz Slike 6, je prvi korak koncepta stalnih izboljšav uporaba Demingovega ali PDCA kroga. To je najbolj pogosto uporabljeno orodje ter zajema naslednje korake (Carneiro, 2000, str. 3):

- planiranje (angl. *plan*): analiza obstoječega stanja, opredelitev problemov in postavitve ciljev za zadovoljitev kupčevih zahtev po kakovosti;
- izvedba (angl. *do*): realizacija načrtovanega;
- preverjanje (angl. *check*): ugotavljanje doseženih zastavljenih ciljev, pojav novih problemov;
- ukrepanje (angl. *act*): izboljšave del vsakdanjih aktivnosti.

Slika 6: Krog stalnega izboljševanja

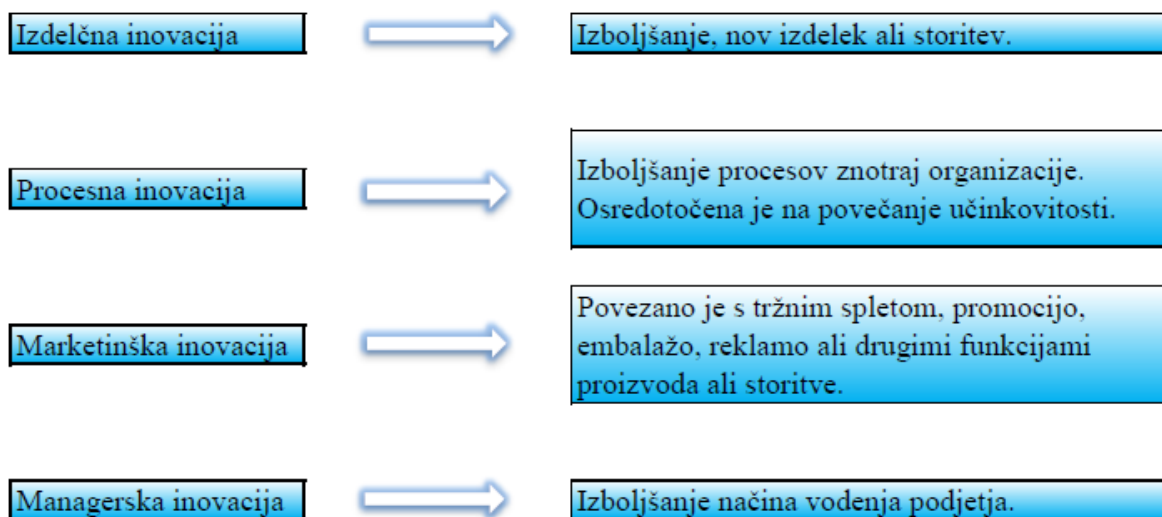


Vir: D. Žargi, *Znanje za obvladovanje sprememb*, 2005, str. 89.

O uspešnem dejanskem stalnem izboljševanju govorimo takrat, ko so cikli krajši (polletni ali letni). Ker so v proces vključeni vsi zaposleni, pomeni to posledično nižje stroške poslovanja podjetja.

»Proces stalnih izboljšav lahko povežemo z inovacijskim procesom, v kolikor proces stalnih izboljšav temelji na dobrem vodenju, uspešnih posameznikih in ekipi, ki ga podpira. Od invencije do inovacije je proces, ki ne more temeljiti samo na posameznikih. Inovacijski proces mora zajeti celotno organizacijo. Inovacije so lahko orodje za nenehne izboljšave, čeprav z njimi ukrepov za izboljšave ne moremo nadomestiti, saj tudi v inovacijskem ciklusu poznamo preventivne in korektivne ukrepe,« (Žargi, 2005, str. 89). V Tabeli 3 so prikazana štiri področja inovacij.

Tabela 3: Področja inovacij



Vir: D. Žargi, Znanje za obvladovanje sprememb, 2005, str. 91.

3.3.2 Celovito obvladovanje kakovosti

Celovito obvladovanje kakovosti označuje organizacijski pristop k stalnemu izboljševanju kakovosti, kadar želimo doseči odličnost na področju kakovosti, zanesljivosti in obvladovanja stroškov. Zajema naslednja štiri načela:

- Organizacijski uspeh celovitega obvladovanja kakovosti je prvenstveno odvisen od zadovoljevanja potreb tistih, ki jim je dejavnost namenjena (to so uporabniki, kupci, stranke). Za celovito obvladovanje kakovosti je odgovorno vodstvo, ključni zanj pa neposredni izvajalci.
- Kakovost (opredeljena kot zmožnost zadovoljiti potrebe strank) je učinek postopka (v industriji proizvodnje), v katerem so vzročne povezave zapletene, pa vendar s

prizadevanjem lahko razložljive. Notranji nadzor kakovosti je pri tem predvsem sredstvo za odkrivanje prednostnih področij, kjer je potrebno izboljšati kakovost.

- Večina ljudi, vpletenih v postopek dela, ima notranje spodbude, da se z vsemi močmi potrudijo in uspejo izboljšati postopek. Ključna prvina celovitega obvladovanja kakovosti je posameznikovo obvladovanje kakovosti. Vodstvo mora prevzeti odgovornost za ustvarjanje pogojev in spodbujanje obvladovanja kakovosti posameznikov.
- S preprostimi statističnimi metodami, vestnim zbiranjem podatkov in obdelavami podatkov o delovnih postopkih lahko dobimo pomemben vpogled v vzročne povezanosti znotraj teh postopkov, kar omogoča tudi načrtovanje in vpeljavo izboljšav, podatkovno podprto izboljševanje kakovosti, informacijski sistem.

Celovito obvladovanje kakovosti se vedno nanaša na določen sistem. Nujna podlaga za celovito obvladovanje kakovosti je delujoč sistem kakovosti.

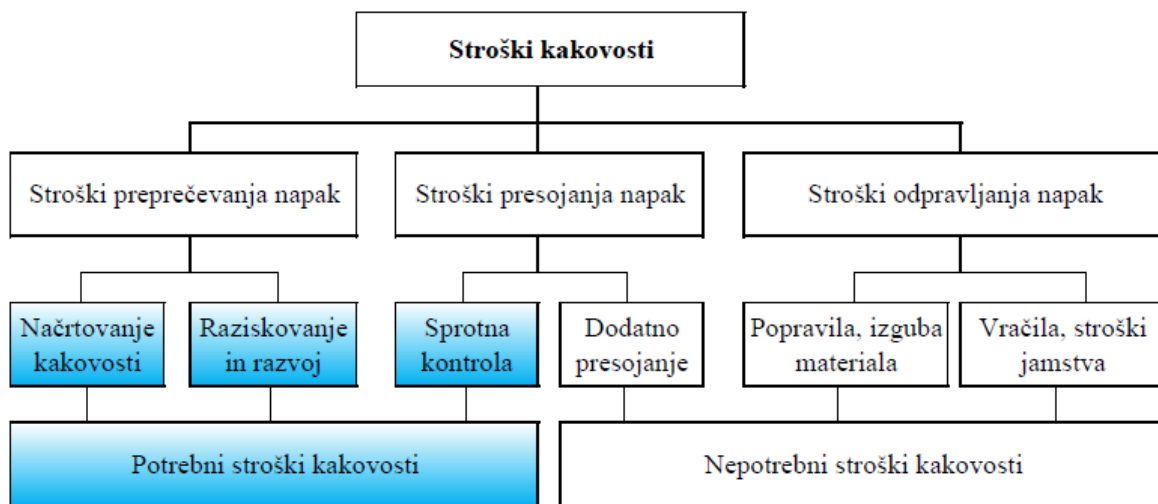
Eden ključnih dejavnikov pridobivanja konkurenčnih prednosti podjetja je zagotovo kakovost (poleg cene, fleksibilnosti in inovativnosti). Kakovosten poslovni učinek naj bi zadovoljil ali pa celo presegel zahteve oziroma pričakovanja kupcev. Na to pa vpliva odnos med skupkom lastnosti poslovnega učinka in njegovo ceno.

O celovitem obvladovanju kakovosti lahko govorimo takrat, ko gre za vključevanje vseh zaposlenih oziroma vseh poslovnih funkcij v zagotavljanje kakovosti, saj zahteva stalno medsebojno sodelovanje med izvajalnim sistemom, kupci in drugimi poslovnimi funkcijami v podjetju.

Ločimo dva vidika kakovosti: notranjega in zunanjega. Pri slednjem gre za to, da proizvajamo vedno bolj kvalitetne proizvode, po katerih povprašuje kupec – blagovna znamka, kjer je pogosto za takšen proizvod pripravljen plačati višjo ceno. Pri notranjem vidiku kakovosti pa gre za odpravo neučinkovitosti s pomočjo racionalizacije, kontrole in stroškov kakovosti s pomočjo natančnejših strojev, bolj usposobljenega kadra. S tem se zagotavlja, da se bo proizvod ujemal z zahtevami in standardi, ki jih postavijo projektanti na osnovi tržnih potreb.

S Sliko 7 prikazujem vrste in potrebnost posameznih stroškov, saj je za podjetja zelo pomembno, da si zagotovijo podatke o stroških kakovosti. Ti se tradicionalno pojmujejo kot stroški preprečevanja napak, stroški presojanja (ugotavljanja) napak in stroški odpravljanja napak. Kot je razvidno iz slike, pri tem ločimo potrebne in nepotrebne stroške kakovosti.

Slika 7: Delitev stroškov kakovosti



Vir: F. Koletnik, *Upravljalno računovodstvo*, 1996, str. 423.

Če opredelim celovito obvladovanje kakovosti z vidika sodobnega gledanja na stroške kakovosti, jo lahko opredelim kot poslovno miselnost, ki se v evropskih državah udejanja s serijo standardov kakovosti. Te standarde razumemo tudi kot priporočilo za vodenje organizacij, ki temelji na veččinah za doseganje kakovosti proizvodov in je globalno usmerjeno (Žargi, 2005, str. 89).

Celovito obvladovanje kakovosti je koncept, ki pripomore k stalnemu izboljševanju kakovosti procesov in poslovnih učinkov v podjetju. Koncept uporabljamo, ko želimo doseči zanesljivost in odličnost na področju kakovosti ter obvladovanja stroškov. Z uporabo omenjenega načina se lahko v podjetju znižajo ali celo odpravijo stroški, ki povzročajo izmet, napake ali potrebna popravila.

3.3.3 Benchmarking

V strokovni literaturi se pojavljajo različne definicije in razumevanja benchmarkinga. Najpogosteje je mogoče zaslediti, da je benchmarking nepretrgan proces primerjanja podjetij, njihovih procesov, proizvodov, storitev in poslovanja z ostalimi svetovnimi podjetji. Čadež in Guilding (2007, str. 126) definirata benchmarking v najširšem smislu kot proces stalnega spremljanja in z gledovanja po najboljših svetovnih poslovnih praksah, z namenom stalnega izboljševanja lastnega poslovanja in dolgoročnega doseganja konkurenčnih prednosti (oziroma učiti se in izboljševati). Dodajata tudi, da je to eno izmed orodij za pridobivanje kakovostnih informacij, ki služijo kot osnova za oblikovanje ciljev izboljšav, poti do njih in meril, s katerimi preverjamo doseganje teh ciljev. Orodje zahteva predvsem odgovorno in trdo delo, veliko časa in človeških virov.

Poznamo interni ter eksterni benchmarking. Ko primerjamo izdelke, procese in prakse znotraj organizacije, govorimo o internem benchmarkingu. Ko pa gre za primerjavo z

neposrednimi konkurenti ali z drugimi organizacijami pa govorimo o eksternem benchmarkingu.

Benchmarking ali tudi metoda najboljših praks je sodobni managerski pristop, ki ga v najbolj preprosti obliki uporablja vsako podjetje ne glede na velikost, dejavnost in lastništvo. Poteka v več stopnjah, in sicer (Šink, 2001, str. 38):

- Prva stopnja: določi se predmet primerjave, kar so lahko različne aktivnosti poslovnega procesa in kazalci, ki te aktivnosti opredeljujejo (delež stroškov za oglaševanje v prihodkih, število reklamacij, povprečne zaloge in drugi kazalci);
- Druga stopnja: oblikuje se benchmarkinski tim. Na tej stopnji podjetje ugotavlja, kakšne ljudi in koliko jih potrebuje. Pri tem lahko sodelujejo zaposleni znotraj podjetja ali pa zunanji sodelavci;
- Tretja stopnja: določimo, katera podjetja so primerna za primerjavo. To so lahko neposredni konkurenti, vodilni v panogi ali celo podjetja iz drugih panog. Pri tem je treba izdelati seznam dovolj zanesljivih virov informacij, ki so lahko zaposleni v podjetjih, s katerimi se primerjamo, specializirani strokovnjaki, vladni viri, mediji, mednarodne baze podatkov in podobno;
- Četrta stopnja: zbiramo in analiziramo zbrane informacije. Podatke lahko zbiramo s telefonskimi pogovori, na sestankih, z anketami, s pregledi publikacij ali medijev, s pregledovanjem arhivov in drugimi metodami;
- Peta stopnja: je izvedba. Ta vključuje izdelavo poročila o benchmarkingu, predstavitev ugotovitev znotraj podjetja, iskanje priložnosti za izboljševanje poslovnih učinkov in procesov, učenje in pridobivanje novih idej in vpeljevanje novih konceptov v podjetje.

Prednosti benchmarkinga, so naslednje: izboljšuje zadovoljstvo kupcev, ohranja konkurenčne prednosti, hitreje ustvarja spremembe, povečuje konkurenčnost, zmanjšuje stopnjo pritiska, izboljšuje kakovost dela, zmanjšuje stroške in povečuje uspešnost poslovanja.

Poznavanje in zavedanje omenjenih prednosti, koristi in pomena uporabe procesa in poslovnega orodja benchmarkinga je v slovenskih podjetjih še na razmeroma nizki ravni. Podjetja so prepričana, da se ne morejo primerjati z drugimi, ker naj bi bilo po njihovi oceni preveč specializirano ali pa naj bi delovalo v drugačnih okoliščinah, ki so drugačne od ostalih in s tem značilne samo zanj (Potokar, 2003, str. 69). Nekatera podjetja pa so povsem drugačnega mišljenja in se ukvarjajo z naslednjimi problemi: uvajanje celovitega benchmarking sistema je predrago, soočanje z realnimi rezultati pogosto boleče, zahteva po razpoložljivih virih za izvajanje benchmarkinga prevelika, odpor zaposlenih do uvajanja notranjih sprememb prevelik, izziv za uvajanje zunanjih sprememb pa se zdi skorajda nemogoč (Marčetič, 2006, str. 47).

3.3.4 Koncept ciljnih stroškov

Koncept ciljnih stroškov je proces strateškega dobička in stroškovnega poslovanja, ki služi za analizo proizvodov ter oblikovanje procesov, pri čemer upoštevamo ocenjene ciljne stroške, da proizvodi v fazi proizvodnje ne presežajo teh ciljnih stroškov (Melavc, 1993, str. 21).

Začetki uporabe te metode segajo v sredino 60-ih let 20. stoletja na Japonskem. Koncept se najpogosteje uporablja v tehnološko razvitih industrijskih panogah (predvsem v avtomobilski industriji), saj je zanje značilna relativno kratka življenjska doba poslovnih učinkov in pogoste spremembe modelov poslovnih učinkov. Stroške ugotovimo na podlagi ocenjene prodajne vrednosti poslovnih učinkov in zelenega dobička. Pristop temelji na predvidevanju prodanih količin, prodajnih cen in predvidenih stroškov v posamezni fazi življenjskega cikla proizvoda (Tekavčič, 1997, str. 172).

Ciljni strošek je določen za vsako stopnjo življenjskega cikla proizvoda kot največji dovoljeni strošek v določenem času. O stroških se razpravlja in določa še predno podjetje začne razvijati proizvod. Naloga projektnega tima je, da najprej ugotovi lastnosti, ki bi ustrezale željam kupcev, hkrati pa se mora proizvod ujemati s tržno strategijo podjetja. Iz tega lahko povzamemo, da so ciljni stroški podlaga za aktivnosti v zvezi z dizajnom, konstrukcijo in proizvodnjo proizvoda, nabavo polproizvodov ter delov, ki se bodo vključili v zaokrožen proizvodni ali prodajni program podjetja (Turk et al., 1998, str. 139).

Kot pravi Šink (2001, str. 29), je pristop obvladovanja ciljnih stroškov pomemben zlasti v začetni fazi življenjskega cikla proizvoda (v obdobju razvijanja in oblikovanja), ker vpliva na znižanje celotnih stroškov življenjskega cikla proizvoda. V osnovi poteka ugotavljanje ciljnih stroškov tako, da se najprej določi ciljna cena, na podlagi katere se dosega ciljni obseg prodaje, nato se določi ciljni dobiček in na koncu sledi ugotovitev, kolikšni so ciljni stroški pri zastavljenem dobičku. Torej so ciljni stroški razlika med prodajno vrednostjo proizvoda v njegovem življenjskem ciklu in pričakovanim dobičkom od njegove prodaje. Podjetje primerja ugotovljene ciljne stroške s predvidenimi. Če se zgodi, da so predvideni stroški višji od ciljnih, mora podjetje iskati možnosti za znižanje predvidenih stroškov, vendar ne na račun kakovosti proizvodov. Zniževanje stroškov do ravni ciljnih stroškov je aktivnost vseh enot in vseh zaposlenih v podjetju, skratka rečemo lahko, da je to aktivnost celotnega podjetja.

Poleg metode odštevanja, ki je opisana zgoraj, zasledimo v literaturi tudi metodo prištevanja ter integrirano metodo. Vendar se v praksi največkrat uporablja metoda odštevanja. Uporaba koncepta ciljnih stroškov se je v praksi izkazala za uspešno, pri nas in nasploh v Evropi pa je njena uporaba še relativno skromna.

3.3.5 Naknadno razporejanje stroškov

Pristop naknadnega razporejanja stroškov je povezan s sistemom proizvodnje ravno ob pravem času (angl. *Just in Time*, v nadaljevanju JIT), katerega bom kasneje opredelila.

Gre za poenostavljen sistem stroškovnega računovodstva, ki temelji na standardiziranih stroških posameznih prvin poslovnega procesa in je osredotočen na izloček iz proizvodnega procesa. Ta sistem spremlja proizvodne stroške v JIT okolju. Kot definirata Mowen in Hansen (2011, str. 439) deluje vzvratno, ko pripiše stroške proizvodnje prodanim proizvodom in tistim gotovim proizvodom, ki so v končni zalogi. Ko je proizvodnja končana oziroma ko so gotovi proizvodi prodani, se opravi prenos stroškov. Če primerjamo ta pristop s klasično metodo kalkuliranja, se pojavijo razlike predvsem pri evidentiranju nabavljenega materiala in stroškov predelave.

Podatki, ki izvirajo iz uporabe pristopa naknadnega razporejanja stroškov, niso primerna podlaga za sprejemanje strateških cenovnih odločitev. V literaturi je mogoče zaslediti tudi izraz JIT costing, kar pomeni, da je model uporaben samo v čistem JIT okolju. V podjetjih, kjer JIT ni, ga lahko uporabljajo le, če se raven zalog materiala, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov po obdobjih ne spreminja in je hkrati razmeroma nizka (Mowen & Hansen, 2011, str. 507).

Za uporabo pristopa naknadnega razporejanja stroškov morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- podjetje mora poslovati na podlagi JIT filozofije, saj to skrajša čas od nabave surovin do prodaje končnega proizvoda;
- proizvodni proces mora biti kratek;
- podjetje mora imeti nizke zaloge oziroma vsaj stabilen obseg zalog med obdobji;
- prav tako mora imeti nizek obseg zalog, ki se ponovno vračajo v dodelavo;
- stalno je treba nadzirati stroške in po potrebi popravljati standardne potroške prvin poslovnega procesa ter preko njih stroške.

V primeru, da zgoraj našteje zahteve niso izpolnjene, podjetje ne more izrabiti prednosti, ki jih sicer ponuja ta pristop. Računovodske informacije za sprejemanje poslovnih odločitev morajo biti jasne, pregledne in preproste.

3.3.6 Stroški po aktivnostih poslovnega procesa

Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju SAPP) predpostavlja, da je aktivnost osrednja točka spremljanja in razporejanja stroškov. Iz tega sledi, da stroškov ne povzročajo poslovni učinki, temveč aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek proizvodov in storitev.

Vse večje potrebe po točnih in zanesljivih informacijah o stroških sta glavna razloga za spremljanje in obravnavanje stroškov na podlagi koncepta SAPP. Koncept SAPP se je pojavil zaradi nezadovoljivih rezultatov pri tradicionalnih stroškovnih sistemih in spada tako med sodobne računovodske rešitve obvladovanja stroškov, za katere je značilna naraščajoča stopnja konkurence, avtomatizacija, zapleteni procesi v proizvodnji in tržne zahteve po različnih modelih proizvodov. Vsi ti dejavniki zahtevajo zmanjšanje neposrednih stroškov in povečanje splošnih stroškov.

Glavna sestavina koncepta SAPP so posamezne aktivnosti, ki jih podjetje izvaja pri proizvodnji poslovnih učinkov. Aktivnost definiramo kot vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov troši prvine poslovnega procesa. Aktivnosti praviloma združujemo v skupine aktivnosti, kjer moramo upoštevati naslednja dva pogoja: združene aktivnosti morajo biti logično povezane, posamezni končni poslovni učinek pa mora vključevati vse učinke aktivnosti, ki so združene v skupini.

Sestavni deli koncepta SAPP nudijo stroškovne in operativne informacije o tekočem delu v podjetju ter tako ponujajo odgovore na vprašanja o izvajanju dela. V literaturi sta omenjena dva vidika koncepta SAPP (Cokins, 1996, str. 95):

- stroškovni vidik, ki omogoča bolj realno določanje stroškov posameznih stroškovnih nosilcev;
- procesni vidik, katerega glavna naloga je predvsem analizirati nefinančne informacije skozi aktivnosti. Ukvarja se tudi z vprašanjem, zakaj so stroški nastali in kako uspešna je bila poraba aktivnosti, izkoriščena za svoje znanje.

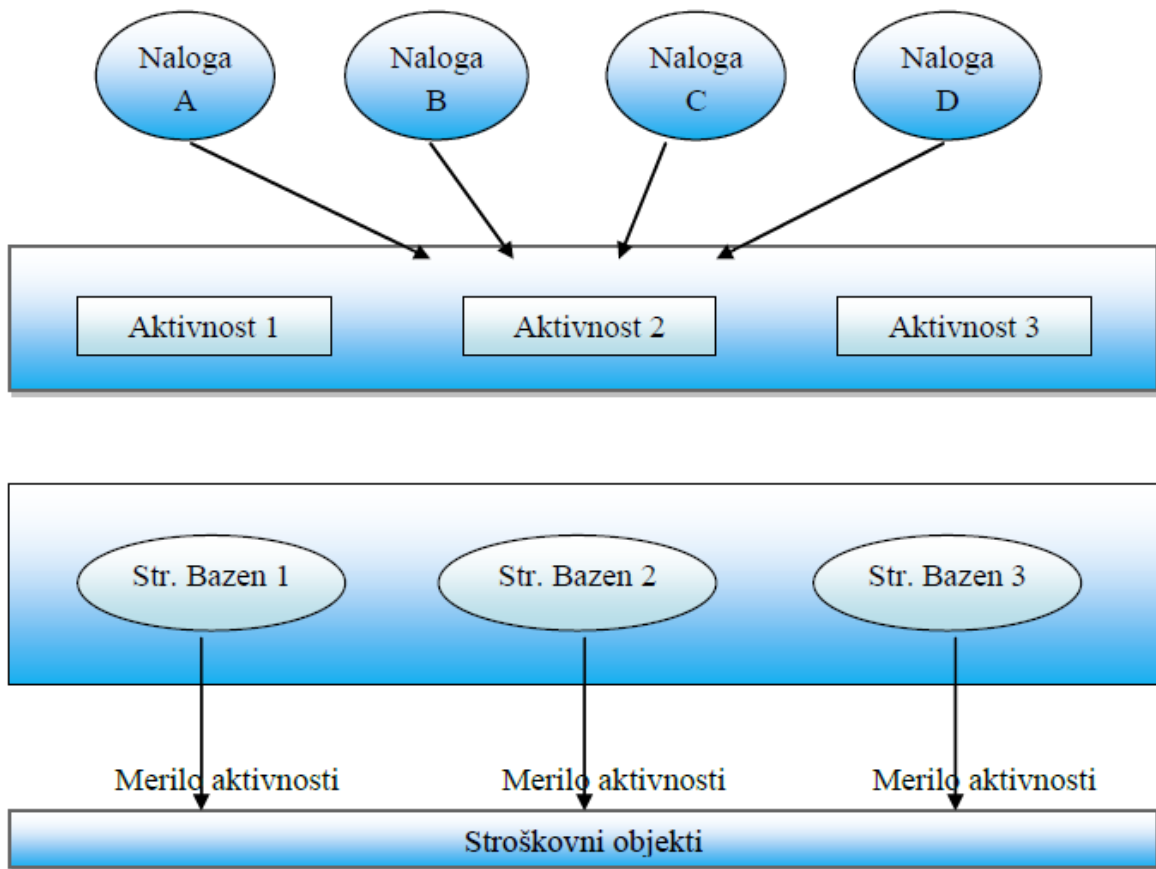
Kot navaja Turk (1994, str. 154) poteka spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v naslednjih korakih:

- podjetje mora ugotoviti glavne aktivnosti, ki so potrebne za proces ustvarjanja učinkov in uresničitev ciljev;
- stroške, ki nastajajo v podjetju, je treba povezati s posameznimi aktivnostmi, saj te namreč povzročajo stroške. Nekaj stroškov pa vedno ostane in teh ne moremo pripisati nobeni aktivnosti in s tem nobenemu nosilcu. Tu nam metoda procesnega kalkuliranja daje možnost ugotavljanja nepotrebnih stroškov in s tem učinkovitejše poslovanje;
- potrebno je oblikovati stroškovne bazene oziroma centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. V teh stroškovnih bazenih morajo podjetja zbrati stroške, ki so medsebojno povezani z določenim ciljem in z eno aktivnostjo. Na začetku razvoja procesnega kalkuliranja so podjetja uporabljala veliko stroškovnih bazenov, sedaj pa se nagibajo k večji racionalizaciji in uporabi manjšega števila stroškovnih bazenov, ampak ne večjega od dvajset;
- podjetje mora na podlagi meril aktivnosti stroške iz stroškovnih bazenov razporediti na posamezne stroškovne nosilce. Pri tem je pomembno, da so merila aktivnosti, na

katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi. Kot merila aktivnosti lahko podjetja uporabljajo število ur dela, število premikov materiala, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Zgoraj opisano dvostopenjsko delitev stroškov na podlagi aktivnosti prikazuje Slika 8. V prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, v drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov in ob pomoči meril aktivnosti razporedimo na stroškovne nosilce.

Slika 8: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti



Vir: M. Tekavčič, Obvladovanje stroškov, 1997, str. 18.

Za oblikovanje sistema stroškov v skladu z načeli SAPP moramo opredeliti aktivnosti, ki jih podjetje opravlja, za kar je potrebno temeljito poznavanje le-teh. Z analizo aktivnosti ugotovimo ali jih v podjetju potrebujemo in kako učinkovito jih opravljamo. Rezultat analize nam daje dobro izhodišče za odpravljanje nepotrebnih aktivnosti ter za povečanje učinkovitosti tistih aktivnosti, ki so za podjetje potrebne in pomembne. Z obvladovanjem aktivnosti znižujemo stroške in prispevamo k povečanju uspešnosti poslovanja.

3.3.7 Koncept ravno ob pravem času

Koncept ravno ob pravem času je bolj poznan kot koncept proizvodnje brez zalog, katerega namen je nenehno izboljševanje poslovanja, ne le zmanjševanje zalog. Pristop se razlikuje od tradicionalnih proizvodnih sistemov, ki temeljijo na potiskanju proizvodnje skozi proizvodni proces na podlagi zahtev po optimalni velikosti naročil ter z njimi povezane načrtovane nabave materiala ter porabe poslovnih prvin. V okviru tega koncepta velja, da končno povpraševanje vleče proizvodnjo iz ene faze v drugo (Cooper & Kaplan, 1999, str. 178).

Šink (2001, str. 42) razume pristop širše, enači ga s poslovno miselnostjo, ki jo lahko podjetja vključujejo v vse faze poslovanja, ne glede na naravo poslovnih učinkov, ki jih proizvajajo. Kakršnokoli aktivnost, ki je potrebna za nemoten potek poslovnega procesa, moramo opraviti ravno takrat, ko je to potrebno, ne prej in ne kasneje. S pomočjo koncepta ravno ob pravem času lahko rečemo, kdaj je potrebno kaj opraviti.

Na nek način ta pristop prisili podjetje k odpravi vseh aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti poslovnih učinkov z vidika zahtev kupcev (ostale aktivnosti pa mora opravljati čim bolj smotrno). Namen koncepta je povečati uspešnost poslovanja, kar pa vodi do izboljševanja kakovosti. Koncept je mogoče zaslediti predvsem v tistih dejavnostih (avtomobilska, elektronska in strojna industrija), za katere so značilne relativno velike količine proizvodnje in ožji proizvodni sortiment (Pavšek, 1996, str. 43). Njegova načela je možno uvajati, poleg proizvodnih podjetij, tudi v trgovska in storitvena podjetja.

Bistvene značilnosti in načela, na podlagi katerih temelji celotna filozofija koncepta, so opredeljene v nadaljevanju. Koncept gleda na napake kot na priložnosti za odkrivanje pomanjkljivosti v procesih in njihovo izboljševanje. Zagotoviti je potrebno, da se enake napake v prihodnosti ne ponavljajo, zato je potrebno le-te in njihove vzroke analizirati. Kot sem že na začetku napisala, je koncept poznan kot proizvodnja brez zalog, ker se v nasprotnem primeru z njimi le prikriva pomanjkljivosti in probleme kot so slaba kakovost, dolgi časi priprav strojev ter pogoste okvare, nezanesljive dobave, slabo načrtovanje in podobno.

Zagovarja čim bolj neprekinjen tok vseh materialov, zato je vsakršno zadrževanje materialov potrebno odpraviti oziroma vsaj zmanjšati na čim manjšo raven. Hitrejše pretoke materialov dosežemo z izboljšanjem povezanosti zaporednih elementov v procesu (Anthony & Reece, 1995, str. 154).

Glavno sredstvo za znižanje stroškov je pospeševanje pretoka poslovnih učinkov, kar zahteva osredotočenje na skrajševanje pretočnih časov. Skrajševanje pretočnih časov služi kot osnovno vodilo pri doseganju večje uspešnosti poslovanja, saj se praviloma posledično zmanjšajo tudi stroški. Na skrajševanje pretočnega časa vpliva predvsem organizacija

delovnih mest, skrajševanje časa zamenjave orodij, analiza procesov pretoka informacij in materialov, vgrajevanje kakovosti v procese, preglednost procesov, kontrola proizvodnje po načelu vlečenja ter podobni elementi. Če temu dodamo še vsestransko usposabljanje delavcev, njihovo vključevanje v izboljševanje procesov, lahko zagotovimo izboljšave v kakovosti vseh ravni poslovanja ter pripomoremo k odpravljanju oziroma vsaj k čim manjšemu obsegu aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti. Posledično lahko s tem v veliki meri odpravimo še slabe, nedonosne poslovne učinke, zaloge, preveliko in prezgodnjo proizvodnjo, čakanje na aktivnosti, notranji transport, nepotrebne procese in podobno. Rezultat izboljšanja kakovosti in odprave nepotrebni aktivnosti pa je večja donosnost, s tem bolj uspešno poslovanje podjetja, ki je cilj uvedbe koncepta ravno ob pravem času (Šink, 2001, str. 43).

Koncept zagotavlja fleksibilnost na podlagi skrajševanja časa vseh procesov, zagovarja nabavo materiala pri manjšem številu dobaviteljev, s katerimi naj bi sodelovali dolgoročno v obojestransko korist. Na podlagi medsebojno tesnega sodelovanja kupca in dobavitelja lahko oba znižata stroške. Vendar pa je bolj kot cena pomembna kakovost in zanesljivost dobave ter zaupanje med podjetji, ki sodelujejo.

3.3.8 Teorija omejitev

Teorija omejitev je poslovna filozofija, ki temelji na predpostavki, da je celotno delovanje poslovnega sistema določeno z njegovimi omejitvami. Kot navaja Tekavčič (1997, str. 397), se mora management zaradi navedenega osredotočiti predvsem na uravnavanje in obvladovanje omejitev, saj so omejitve tiste, ki otežujejo doseganje temeljnega cilja podjetja ter omejujejo povečanje bruto dodane vrednosti na ravni celotnega podjetja. Zagovorniki teorije omejitev opredeljujejo kot temeljni cilj podjetja maksimiranje bruto dodane vrednosti. Omejitve pa so tiste, ki otežujejo doseganje temeljnega cilja podjetja. Če jih ne bi bilo, bi bila dosegljivost cilja navzgor neomejena.

V nadaljevanju so predstavljene različne omejitve v poslovnem svetu (Šink, 2001, str. 34):

- tržne omejitve: do njih pride, če tržno povpraševanje ne zadošča za polno izkoriščenost razpoložljivih proizvodnih kapacitet;
- omejitve v poslovnih prvinah znotraj podjetja: te omejitve nastopijo takrat, ko so določene poslovne prvine v podjetju omejene in zato ne omogočajo obsega poslovanja na ravni, ki bi popolnoma zadovoljila tržno povpraševanje;
- omejitve v poslovni politiki: do njih pride, če management podjetja uveljavi ukrepe, ki preprečujejo, da bi se podjetje polno odzivalo na tržne priložnosti;
- omejitve pri nabavi materiala: pojavijo se, če pride do težav pri oskrbi materiala, ki jih podjetje nabavlja pri zunanjih dobaviteljih;
- logistične omejitve: nastopijo, če zaradi določenih poslovnih zahtev prihaja do omejitev pri izvajanju posameznih poslovnih funkcij.

V praksi poteka uresničevanje teorije omejitev v petih zaporednih korakih, ki omogočajo doseganje temeljnega cilja podjetja skozi proces nenehnih izboljšav (Tekavčič, 1997, str. 398). Ti koraki so:

- prvi korak: ugotoviti je potrebno, katere so ključne omejitve v sistemu;
- drugi korak: iz resursa, ki predstavlja omejitev, je potrebno iztisniti čim več;
- tretji korak: ko je sprejeta odločitev v drugem koraku, ji je potrebno podrediti vse ostale odločitve v podjetju;
- četrti korak: izboljšati je potrebno resurs, ki predstavlja omejitev v sistemu;
- peti korak: če je omejitev odpravljena, je potrebno proces pričeti znova.

Ker teorija omejitev predpostavlja, da je delovanje celotnega podjetja določeno z njegovimi omejitvami, je zaradi tega najpomembnejša naloga managerjev uravnavanje in obvladovanje omejitev. Glavna prednost tega je, da se podjetje osredotoči le na nekatere ključne omejitve, ki predstavljajo nekakšno ozko grlo za doseganje temeljnega cilja poslovanja. Ker ima podjetje običajno veliko omejitev, je nesmotrno, da bi se management ukvarjal z vsemi naenkrat ter da bi vsem pripisoval enako težo. Z odpravljanjem ključnih omejitev management vpliva na zniževanje stroškov poslovanja celotnega podjetja. To pa je tudi ključna razlika, če teorijo omejitev primerjamo s tradicionalnimi pristopi, ki se ukvarjajo z vprašanjem zmanjševanja stroškov po enoti poslovnega učinka.

Teorija omejitev in sistem stroškov po aktivnostih poslovnega sistema se dopolnjujeta. Sistem stroškov po aktivnostih poslovnega sistema omogoča mehanizme za dinamične optimizacije virov, oblikovanja izdelkov in soodvisnosti med ceno, dobavitelji ter kupci za doseganje dolgoročne profitabilnosti. Teorija omejitev pa omogoča kratkoročne optimizacije za doseganje kratkoročnega dobička.

3.4 Management znanja kot eden ključnih dejavnikov strateškega obvladovanja stroškov

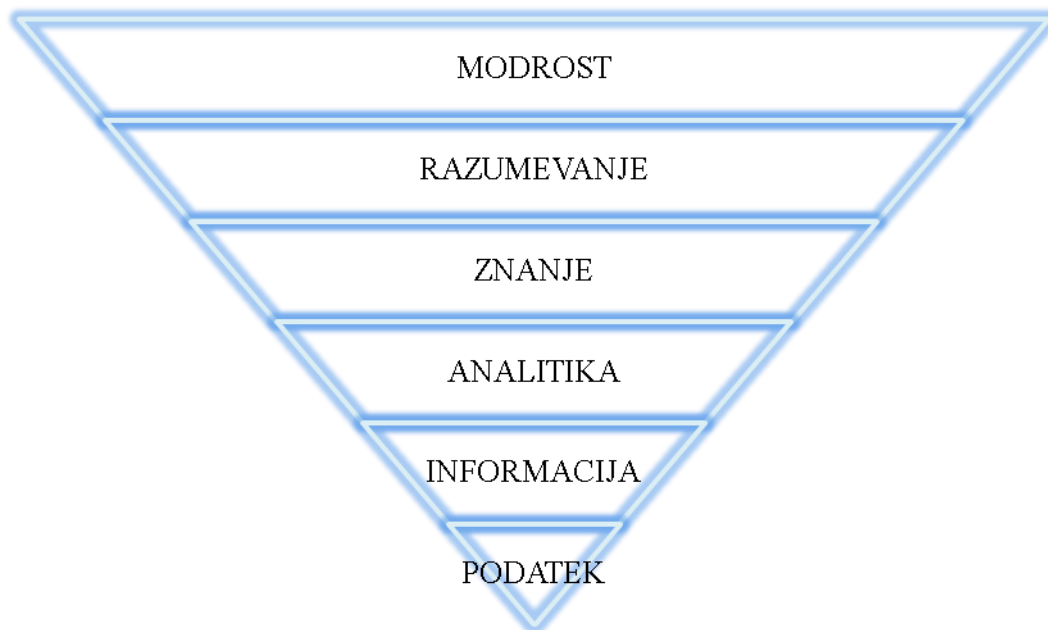
Podjetja morajo v času velike konkurence na trgu pridobiti in obdržati konkurenčne prednosti. Ena od konkurenčnih prednosti je tudi obvladovanje oziroma nižanje stroškov. Stroške pa podjetje lahko učinkovito obvladuje z implementacijo managementa znanja v prakso.

Znanje, ki ga lahko razumemo kot neko celoto tistega, kar smo zaznali, odkrili ali se naučili, naj bi bilo dobra osnova konkurenčne prednosti podjetja. Dobra osnova bi bila lahko zato, ker je znanje podvrženo učinkom ekonomije obsega (Pučko, 2006, str. 46). Znanje v podjetju lahko razdelimo na eksplicitno in tacitno. Eksplicitno znanje se lahko izraža v besedah in številkah. Lahko ga predstavimo dokaj enostavno kot oprijemljive podatke, znanstvene formule, kodirane procedure in univerzalne principe. Prenašanje

takega znanja ne predstavlja posebno velikega problema. To znanje se v podjetju kaže navzven. Tacitno znanje pa je skrito pod eksplicitnim. Je subjektivno in skrito v človeku. Zelo težko ga je videti in izraziti. Je osebno in ga je težko formalizirati, o njem komunicirati in ga deliti z drugimi. Tacitno znanje so subjektivni pogledi, intuicija in slutnje. Tacitno znanje vsebuje dve dimenziji: tehnično-konkretno (angl. *know-how*) in kognitivno (sheme, mentalni modeli in stališča).

Hierarhija znanja gre skozi različne ravni (Slika 9). Od podatka, ki je najosnovnejši del informacije in nam ne pove nič. Podatek postane informacija, ko dobi vsebino. Z analitiko lahko analiziramo informacije in določamo razmernostne vzorce. Znanje je produkt človeških izkušenj in razmišljanj. Razumevanje vključuje aktivno sodelovanje pri učenju in ustvarjanju pomena ter je sestavljeno iz razlogov, vrednot, razuma in intuicije. Modrost pa je uporaba akumulacije znanja.

Slika 9: Hierarhična piramida znanja



Vir: S. Možina, Management: nova znanja za uspeh, 2002, str. 147.

Znanje je velik dejavnik, s katerim si lahko podjetja pomagajo pri obvladovanju stroškov, saj je povezano s sprejemanjem odločitev managerjev. Pravilnosti odločitev pa so povezane s stroški v podjetju.

4 KLJUČNI DEJAVNIKI STRATEGIJE OBVLADOVANJA STROŠKOV

Prvi pomemben temelj za dobro izvajanje strateškega managementa so vodilna načela, s katerimi oblikujemo zeleno strategijo obvladovanja stroškov. Izbira prave strategije za

obvladovanje stroškov je za uspešnost podjetja zelo pomembna. Preden začnemo izvrševati strategijo obvladovanja stroškov, moramo za doseganje želene strategije obvladovanja stroškov preučiti naslednja načela (Russel & Taylor, 1998, str. 86):

- predpostaviti kaj povzroča strukturo stroškov in dohodkov določene organizacije;
- identifikacija specifičnih spretnosti/znanj v organizaciji in izbor tistih, ki jih lahko uporabimo za izdelavo konkurenčne prednosti;
- razumevanje in zmanjševanje notranje izvršilne zapletenosti;
- povečanje učinkovitosti in dolgotrajno popraviti stroške;
- uporaba strategije za upravljanje stroškov;
- izoblikovanje spretnosti;
- vključevanje vseh zaposlenih k sprejemanju odločitev.

Drugi pomemben temelj za dobro oblikovanje strategije obvladovanja stroškov so ključni dejavniki. Strateško obvladovanje stroškov je nastalo na podlagi združevanja treh ključnih dejavnikov:

- analiza dejavnikov, ki vplivajo na stroške oziroma »cost drivers analysis«;
- analiza verige vrednosti oziroma »value chain analysis«;
- analiza strateškega pozicioniranja oziroma »strategic positioning analysis«.

Vsak od teh dejavnikov sodi na področje strateškega managementa.

4.1 Analiza dejavnikov, ki vplivajo na stroške

V gospodarstvu je zelo dobro poznano, da organizacije lažje upravljajo s tistim, kar se da izmeriti. Žal pa nekatere organizacije svojih stroškov ne morejo definirati zelo natančno oziroma ne morejo določiti, kako bodo stroški vplivali in kakšna je najboljša struktura stroškov. Managerji morajo poznati in razumeti strukturo stroškov in njihovo obnašanje v organizaciji, da bi lahko podali utemeljene odločitve glede izdelkov, napredka in resursov ter da bi lažje planirali in vrednotili učinke. Če manager pozna stroške, potem lahko z določeno verjetnostjo napove, kako se bodo stroški spremenili glede na določene sprejete akcije managementa. Z drugimi besedami to pomeni, da lahko managerji napovejo, kako se bodo stroški spremenili (če se sploh bodo) po-tem, ko usmerijo delovanje organizacije na druga področja. Da organizacija razume njene stroške, pomeni, da managerji poznajo osnove vzročno-posledičnega razmerja med delovanjem organizacije in njenimi stroški. »Cost drivers« je karakteristika učinka oziroma rezultata, ki sproži nastanek stroškov in le-ti so pod nadzorom organizacije. Z drugimi besedami, to pomeni, da določene dejavnike, ki tu in tam vplivajo na stroške, imenujemo »cost drivers«. Vzročno-posledično razmerje obstaja med spremembo nivoja aktivnosti v organizaciji in nivojem celotnih stroškov (Pavšek, 1996, str. 92).

V zadnji tretjini 20. stoletja so se pojavile precejšnje spremembe v strukturi stroškov organizacij, ki so nastale zaradi novih razmer v poslovnem svetu. Spremembe so povzročile povišanje skupnih stroškov. Investicije v mehanizacijo in ostale storitve so znižale direktne stroške dela, hkrati pa povišale skupne stroške. Poleg spremembe strukture stroškov so nastale tudi pomembne spremembe v življenjskem ciklu stroškov. Višji stroški (načrtovanje in razvoj) ter nižji stroški (marketing, prodaja) so postali pomembni sestavni deli celotnega cikla stroškov določenega produkta. Zelo pomembno je identificirati in analizirati »cost drivers« preko celotne verige vrednosti. Nekateri izmed njih so naštetih v Tabeli 4 (Pavšek, 1996, str. 97).

Tabela 4: Seznam dejavnikov, ki vplivajo na stroške v podjetju

Strukturni »cost drivers«	Izvršilni »cost drivers«
<ul style="list-style-type: none"> • obseg investicij v kapital • stopnja vertikalne integracije • izkušnje • tehnologija • kompleksnost 	<ul style="list-style-type: none"> • vključevanje zaposlenih • celovito obvladovanje kakovosti • koriščenje kapacitet • razvoj produktov • koriščenje eksternih povezav • prostorska učinkovitost

Vir: S. Možina, Management: nova znanja za uspeh, 2002, str. 665.

Eden izmed ključev strateškega obvladovanja stroškov je določitev primernih dejavnikov. Strateško obvladovanje stroškov z identifikacijo ključnih dejavnikov, ki vplivajo na stroške, pove managerjem, kje začeti in tudi s čim začeti. Z identifikacijo teh dejavnikov, kot tudi kvantitativno določanje njihovih učinkov na stroške, strateško obvladovanje stroškov priskrbi managerju koristne in pomembne informacije. Ta proces ni enostaven, kakorkoli pa obstajajo številne tehnike, ki pomagajo identificirati ključne dejavnike (Pavšek, 1996, str. 102).

4.2 Analiza verige vrednosti

Ideja o verigi vrednosti je osnovana na razvojnem pogledu organizacije, da je organizacija kot proizvajalec ter da ima podsisteme, vsakega s svojimi inputi, transformacijskim postopkom ter outputi. Zadnji trije vsebujejo pridobivanje in porabo resursov (kot so denar, delovna sila, material, oprema, zgradba, zemlja, management, distribucija, itd.). Nekatera podjetja se zavežejo za stotine, celo tisoče aktivnosti v procesu spreminjanja inputov v outpute. Organizacija ne more zmanjšati stroškov in/ali ustvariti vrednosti za stranke ob gledanju na aktivnosti kot celoto. Ustvarjanje konkurenčne prednosti aktivira več različnih aktivnosti, ki jih organizacija izvaja s pomočjo oblikovanja, produkcije, marketinga, distribucije in podpiranja produktov oziroma storitev. Vsaka od teh aktivnosti lahko prispeva k izboljšanju stanja stroškov organizacije in vrednosti kupca.

Veriga vrednosti načrtuje znotraj in zunaj organizacije ter jih povezuje v analizo konkurenčne moči organizacije. Potemtakem mora organizacija pretehtati, kako priti do poti, s katero bo sposobna vrednotiti aktivnosti, ki jih povečajo vrednost izdelka/storitev za njene kupce. Ta ideja je bila izdelana na osnovi razumevanja, da je organizacija več kot samo sestav strojev, pripomočkov, ljudi in denarja (Pavšek, 1996, str. 122).

Industrijska veriga vrednosti se začne s proizvodnjo osnovnega materiala in se konča z dostavo končnega produkta kupcu. Organizacija mora identificirati specifične koristne aktivnosti in jih izvršiti v procesu načrtovanja, proizvodnje in v stikih s potrošniki. Nekatere organizacije imajo lahko samo eno aktivnost ali pa imajo veliko število aktivnosti. Primer je podjetje, ki proizvaja računalniško opremo, lahko na primer proizvaja samo določene komponente ali pa celoten sistem, medtem ko drugi prodajajo izdelke.

Veliko organizacij se mora ukvarjati z analizo verige vrednosti in izbrati optimalno kombinacijo aktivnosti verige vrednosti, da bi organizacija v današnjem konkurenčnem poslovnem okolju uspela. Izbira in določitev optimalne kombinacije verige vrednosti zahteva dobro poznavanje stroškov aktivnosti in kako so ti lahko razporejeni na različne stroškovne objekte. Management mora preučiti poslovno strategijo organizacije ter obratovalno okolje in se nato odločiti, kako učinkovito investirati v vire organizacije v različnih aktivnostih verige vrednosti (Pavšek, 1996, str. 128).

4.3 Analiza strateškega pozicioniranja

Pri tej analizi govorimo o vlogi in uporabi računovodskih informacij pri obvladovanju stroškov. Kako podjetje obvladuje svoje stroške, je odvisno od tega, kako se podjetje odloči, da bo razvilo svoje konkurenčne prednosti na trgu. Konkurenčno prednost podjetja lahko razumemo kot prednostni položaj podjetja na trgu v primerjavi s konkurenti. Podjetje lahko postane bolj konkurenčno na trgu z nižjimi stroški ali z diferenciacijo proizvodov. Oba načina zahtevata različne managerske pristope in tudi različne analize stroškov. Posledično je tudi uporaba in pomembnost različnih računovodskih informacij pri vsakem načinu drugačna.

Pri diferenciaciji proizvodov gre za to, da podjetje na trg plasira take proizvode, ki jih kupci ne morejo dobiti pri konkurentih ali take storitve, ki jih ne nudi nihče drug na trgu. V primeru nižjih stroškov pa govorimo o tem, da podjetje na trgu ponuja proizvode oziroma storitve po nižjih cenah kot konkurenti in ima posledično tudi nižje stroške (Pučko, 2006, str. 20).

5 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU VAL MARKETING, d.o.o.

5.1 Predstavitev podjetja

5.1.1 Kratka predstavitev podjetja (nastanek in razvoj)

VAL marketing, d.o.o. je podjetje s 37-letno tradicijo, ki je v letu 1990 nastalo iz družinske obrtne poslovalnice, ustanovljene leta 1974. Sedež ima na Langusovi 13 v Ljubljani in je registrirano kot družba z omejeno odgovornostjo. Podjetje je danes specializirano za vgradnjo in prodajo protivlomnih in protipožarnih vrat, dolga leta pa je opravljalo še nekatere druge vzporedne dejavnosti, in sicer veleprodajo vseh vrst artiklov za mehansko varovanje, veleprodajo in maloprodajo ključavnic in trezorjev, veleprodajo, maloprodajo ter izdelavo ključev, prodajo in montažo dviznih garažnih vrat. Z letom 2005 pa so vse vzporedne dejavnosti opustili in se usmerili samo na protivlomna in protipožarna vrata. VAL marketing, d.o.o. v Sloveniji zastopa dva proizvajalca protivlomnih in protipožarnih vrat MASTER iz Piacenze (Italija) in FBS iz Verone (Italija).

V teh letih je podjetje postalo vodilno na področju varovanja ljudi in premoženja s protivlomnimi in protipožarnimi vrati. Podjetje dosega med 60 in 70 % tržnega deleža v Sloveniji in je do sedaj pomagalo zavarovati že več kot 15.000 slovenskih domov. Celotni prihodki podjetja v letu 2009 znašajo 2.573.168 EUR (v letu 2008 2.674.894 EUR). Podjetje je v letu 2009 zabeležilo 42.049 EUR dobička (v letu 2008 pa 103.868 EUR).

Podjetje išče priložnost predvsem na območju večjih stanovanjskih naselij na področju celotne Slovenije, poleg tega pa tudi pri novogradnjah stanovanjskih in poslovnih prostorov. Veliko odjemalcev je tudi posameznikov, ki želijo zavarovati svoja stanovanja.

Strategija podjetja je kontinuirano sodelovanje z večjimi gradbenimi podjetji v Sloveniji, z oglaševanjem pa čim bolj privabiti tudi končne kupce. S tem želi še povečati prodajo, seveda do zmožnosti svojih kapacitet. Obstaja pa tudi opsijska možnost širitve tako na področju prodajnega programa kot tudi kadrov.

Podjetje na področju maloprodaje dokaj uspešno pokriva trg v Sloveniji, saj je vgradilo že preko 15.000 protivlomnih vrat, poleg tega pa že nekaj let uspešno sodeluje pri večjih gradbenih projektih – novogradnjah poslovnih in stanovanjskih objektov. Podjetje želi domači trg pokriti v še večjem obsegu in razširiti sodelovanje z arhitekti ter saloni za prodajo pohištva in s tem še povečati prodajo protivlomnih vrat. V prihodnosti pa so ciljni trgi še Hrvaška, BiH in Srbija.

Konkurenčno prednost podjetju VAL marketing, d.o.o. prinaša predvsem ozka specializacija na področju prodaje protivlomnih vrat, saj konkurenčnim podjetjem to ni

edini prodajni program. Poleg tega je blagovna znamka podjetja že precej prepoznavna, saj je na slovenskem trgu že več kot trideset let, kupci pa se po navadi raje odločijo za že preverjenega in priznanega ponudnika.

Podjetju daje dobro ime razmerje med ceno in kakovostjo izdelkov, še dodatno pa kupcu ponuja ugodne plačilne pogoje in je edini ponudnik na tem področju, ki ponuja odlog plačila na deset obrokov brez obresti. V podjetju so zaposleni komercialisti, ki kupcu prijazno in na razumljiv način svetujejo. Naš moto je, da stranki najprej prisluhnemo, jo pripeljemo v njenem razmišljanju do tega, da nam zastavi kar najbolj konkretna vprašanja in nato nanje čim bolj natančno odgovorimo. Naši proizvodi imajo 5 let garancije, v primeru okvare pa nudimo 24-urno intervencijo.

Vsi zaposleni imamo ustrezno izobrazbo, smo za svoje delo strokovno usposobljeni ter imamo veliko izkušenj na svojem področju dela. Neprestano potekajo tudi dodatna izobraževanja in širjenje delovnih izkušenj.

5.1.2 Organizacijska struktura

Podjetje že od nastanka vodi direktor Gregor Vrhovnik. Danes ima VAL marketing, d.o.o. 30 zaposlenih v štirih oddelkih, in sicer: oddelek marketinga in komercialistov, oddelek administracije in knjigovodstva, tehnični oddelek ter oddelek monterjev.

VAL marketing, d.o.o. ima poslovno-funkcijsko organizacijsko strukturo, ki velja za najpogostejšo organizacijsko obliko med malimi in srednje velikimi podjetji, kar je tudi značilno za naše okolje, ki je stabilno in ne preveč kompleksno.

5.1.3 Poslanstvo in vizija

Naše poslanstvo je nuditi slovenskim in tujim kupcem najbolj kakovostne rešitve na področju zagotavljanja varnosti doma in poslovnih prostorov.

Naša vizija je postati vodilno podjetje na področju prodaje protivlomnih in protipožarnih vrat, mehansko tehničnega varovanja in oskrbi kupcev s stavbnim okovjem višjega cenovnega razreda.

5.1.4 Prodajni program

Prodajni program podjetja VAL marketing, d.o.o.: protivlomna vrata za stanovanja, vhodna protivlomna vrata za hiše, protivlomna vrata z elektromotorno ključavnico, protivlomna vrata z električno ključavnico in protivlomna in protipožarna vrata za objekte.

V ceno standardnih vrat je vključena vsa oprema in materiali, povezani z izvedbo vgradnje ter transport na lokacijo vgradnje. Oprema vrat:

- konstrukcija dvodelnega podboja in vratnega krila iz jeklene pločevine;
- enodelna jeklena plošča na zunanji strani vratnega krila;
- odpiranje vrat v notranjost/zunanjost stanovanja;
- tri nasadila (nastavljiva po višini);
- več točkovni sistem zaklepanja, varnostni cilindrični vložek višjega kakovostnega razreda s tremi ključi v kompletu;
- šest premičnih jeklenih zapahov in pet fiksnih jeklenih zapahov na krilu (stran tečajev);
- širokokotno kukalo;
- kljuka našega dobavitelja v barvi medenine, kroma ali mat kroma;
- zunanja in notranja obloga vratnega krila v iveralu;
- obroba (obod) vratnega krila in vidni kovinski deli temno rjave, črne ali bele barve;
- priporni zaklep (funkcija varnostne verižice);
- kovinski L profil za pripiro.

Našteta oprema vrat je osnovna, za doplačilo pa so možne tudi druge opcije z boljšo opremo (cilindrični vložek, samozapiralo, zunanja tablica s številko stanovanja, talni ali stenski gumi ustavljalca, zunanja in notranja obloga vratnega krila v furnirju ali po barvni lestvici za določanje barve, električna ključavnica, elektromotorna ključavnica z odpiranjem na prstni odtis ali čip).

Na novogradnjah se vgrajujejo vrata MASTER EX3 EI30, ki imajo naslednje certifikate in potrdila o opravljenih preizkusih:

- protivlomnost: ustrezajo evropskem varnostnem razredu ENV 1627 stopnje 3;
- požarna odpornost: 30 minut;
- zvočna izolativnost 39 dB (laboratorijska meritev);
- dimotesnost.

Vrata Master EX3 se vgrajujejo v 4 fazah, in sicer: v prvi fazi se vgradi slepi podboj, v drugi fazi glavni podboj z vratnim krilom, tretja faza zajema vgradnjo oblog vratnega krila in v četrti fazi se vgradi še finalno okovje.

5.2 Analiza stroškov v preučevanem podjetju

5.2.1 Faze in potek projektov

Kot sem omenila že v uvodu, bo analiza temeljila na projektih iz veleprodajnega oddelka, kjer je zahteva po protivlomnih in protipožarnih vratih že skoraj na vseh novogradnjah. Zato bodo v nadaljevanju predstavljena in omenjena le protivlomna vrata s požarno zaščito MASTER EX3 EI30. Osredotočila se bom izključno na svoje delo, to je na obvladovanje stroškov pri prevzetih projektih. Vsak projekt, ki ga dobimo, vodim in spremljam od

sklenitve pogodbe do njegove realizacije. Pri tem pa se srečujem z mnogimi nalogami in aktivnostmi, ki jih moram izpeljati po vnaprej določenem planu. V času izvedbe projekta se lahko pojavijo številni dodatni nepredvideni in tudi predvideni stroški, ki jih skušamo v čim bolj zmanjšati. Pojavi se vprašanje, kako obvladovati in optimizirati stroške. Eden od načinov, ki pripomore k boljši uspešnosti je, da svoja spoznanja o pomanjkljivostih in možnostih izboljšanja usmerim v uvajanje sprememb. Za vsak nastali strošek je potrebno poiskati povzročitelja.

V nadaljevanju tega in naslednjih poglavjih bom predstavila potek projektov, faze in analizo kalkulacije ter podala oceno obvladovanja stroškov z možnimi izboljšavami.

Pogodba. Za vsak projekt najprej sklenemo in podpišemo gradbeno pogodbo, v kateri uskladimo predmet pogodbe, ceno, roke izvedbe, plačevanje del, morebitne spremembe pogodbene cene, podaljšanje rokov, pogodbene kazni, primopredajo in končni obračun, jamčenje za napake in solidnost gradnje, predstavnike pogodbenih strank, nadzor nad izvajanjem del, varnost in zdravje pri delu ter požarno varnost, prekinitve del in odstop od pogodbe, dokumentacijo in material, dodatna dela, zavarovanje del in nevarnost, reševanje sporov, uporabo uzanc, določila in končne določbe.

Po podpisu pogodbe:

- priprava celotne dokumentacije projekta za vodenje in realizacijo;
- nova kalkulacija po vseh dogovorih;
- zahvala za izkazano zaupanje;
- zapis kontaktov za projekt s funkcijami pogodbenih partnerjev;
- izdati menico ali bančno garancijo kot jamstvo, da bomo pričeli z deli v pogodbeno dogovorjenem roku, jamstvo o ustrezni kvaliteti in da bomo dela končali v pogodbeno dogovorjenem roku;
- izpolniti razne obrazce (Evidenčni list, Plan kontrol);
- priprava različnih tabel in obrazcev za monterje za lažje spremljanje projekta na objektu (vodenje, v kateri fazi je projekt, napredovanje z deli);
- priprava različnih tabel in obrazcev za spremljanje projekta v pisarni (vodenje glede izstavitve gradbenih situacij, naročila materiala, spremljanje prilivov).

Naročilo materiala:

- dobiti terminski plan;
- preveriti dobavne roke za posamezni material;
- od naročnika oziroma investitorja pridobiti specifikacijo manjkajoče opreme;
- pravočasno naročilo;
- usklajevanje dejanske dobave s termini montaže.

Izvajanje del:

- spremljanje izvajanja, sprotno preverjanje zaradi pravočasnih naročil materiala;
- izdajanje začasnih mesečnih situacij s knjigo obračunskih izmer in gradbenim dnevnikom;
- sprotno odpisovanje blaga;
- pridobivanje potrjene situacije;
- spremljanje valut in plačil;
- v primeru asignacijskih pogodb, dobiti le-to;
- dogovor o načinu menjave finalnih cilindrov in priprava zapisnikov;
- od prodajne službe pridobiti informacijo, kdaj je tehnični pregled in predvidene predaje stanovanj.

Končanje del:

- poslati dokumente za tehnični pregled (certifikati, navodila, garancije, izjave);
- priprava identifikacijskih nalepk ter tabele s specifikacijo po lokacijah;
- tehnični prevzem objekta;
- končna situacija (rekapitulacija, sestanek za obračunsko prevzemni zapisnik, izdaja končne situacije);
- priprava dokumentacije za stranke/končne kupce stanovanj (navodila in garancija);
- izdati menico ali bančno garancijo kot jamstvo za odpravo napak v garancijski dobi;
- odprava morebitnih reklamacij;
- poslati pisno zahvalo za izkazano zaupanje oziroma osebni obisk;
- pridobitev pisne reference od naročnika.

Naši osnovni cilji na veleprodajnem oddelku so:

- strankam nuditi z leti izpopolnjene gradbene postopke in usluge;
- zagotavljati popolno tehnično podporo in usklajenost z ostalimi izvajalci del na objektih;
- vedno pravočasno, po dogovorjenem terminskem planu vgraditi vrhunska protivlomna in protipožarna vrata VAL;
- kadar je potrebno tudi postavljanje skupnih ciljev projekta pred svoje;
- vse to pa združiti v kakovostno končno izvedbo v zadovoljstvo investitorja in lastnika stanovanja.

5.2.2 Analiza stroškov kalkulacije in ostalih stroškov

Najprej bom predstavila analizo kalkulacije in ostalih stroškov, do katere pridemo na podlagi kalkulacijskega lista (Tabela 5).

Tabela 5: Vzorec kalkulacije veleprodajnega oddelka

Naročnik: PODJETJE XY, d.o.o.	Datum: 08.01.2010
-------------------------------	-------------------

Ponudba št.: 1234.5

Pogodba št.: 05-DV/2011-PD

Tip vrat: MASTER EX3 EI30

Svetla mera vrat: 84 x 209,5 cm
Št. vrat: 55

Stroški (proizvajalec)	Neto cena (v EUR)	Opomba
Konstrukcija vrat	314,00	
Odpiranje navzven		
Nestandardna višina/širina		
Kovinski deli		
Steklo/obroba/izrez		
Slepi podboji – navadni		
Slepi podboji – ribordato		
Skupaj neto		
Transport	7,00	
Pakiranje		
Skupaj stroški (proizvajalec)	321,00	

Stroški (domači)	Neto cena (v EUR)	Opomba
Cilindrični vložek, ščit	28,00	
Dodatni ključi		
Okovje	5,50	
Zaključne letvice		
Špaletna obloga		
Prag	7,10	
Montaža	125,00	
Notranja/zunanja obloga	29,20	
Samozapiralo		
Električna/elektromotorna ključavnica		
Tablica z označbo stanovanja	2,00	
Talni gumi ustavljalac		
Stroški gradbišča in zavarov.		
Skupaj stroški (domači)	196,80	

Skupaj stroški	517,80	
RVC		
Pogodbena cena/vrata	517,80	

Podjetje se srečuje s stroški, ki so predvideni v kalkulacijskem listu, mnogo pa je tudi nepredvidenih, ki negativno vplivajo na dobiček. Iz Tabele 6 je razvidna delitev teh stroškov.

Tabela 6: Predvideni in nepredvideni stroški podjetja VAL marketing, d.o.o.

Predvideni (planirani) stroški	Nepredvideni (neplanirani) stroški
<ul style="list-style-type: none"> • stroški (proizvajalec) • stroški (domači) • stroški vodenja gradbišča in zavarovanja 	<ul style="list-style-type: none"> • stroški bančnih garancij • stroški ogrevanja, porabe vode, elektrike, varovanja, ... • stroški deponije • stroški povezani z neplačili (najem kreditov, prodaja terjatev, stroški zamudnih obresti zaradi naših neplačil) • stroški dodatnih del (demontaža in ponovna montaža slepih podbojev in vratnih kril) • stroški dodatnih prihodov na gradbišče • kompenzacije • stroški reklamacij

Stroški (proizvajalec). Cena vrat je s proizvajalcem fiksno vnaprej dogovorjena ter se dvakrat letno usklajuje glede na tržne cene materialov in surovin. Torej na samo ceno in stroške proizvajalca težko vplivamo ter jih zmanjšujemo, saj rastejo sorazmerno z obsegom poslovanja. Naša edina možnost znižanja cene je količinski popust. Vendar je v današnjih časih zelo težko pridobiti projekt za večstanovanjski objekt, kjer potrebujejo več kot 50 vrat. V takšnih primerih nam uspe pri proizvajalcu znižati ceno tudi za 5 % do 10 % (odvisno od količine).

Poleg tega se trudimo tudi pri izbiri najbolj optimalnega ponudnika za prevoz materiala iz Italije. Pri tem na prvem mestu ni cena, temveč prilagodljivost prevoznika ter gospodarnost samega prevoznika (da ravna z materialom kot dober gospodar).

Stroški (domači). Pri domačih stroških so vse postavke zelo specifične. Vsak sestavni element vrat dobavlja drug dobavitelj in s tem so vzpostavljene dokaj visoke cene, na katere nimamo velikega vpliva. V največji meri lahko vplivamo na montažo vrat. Ta nam pravzaprav povzroča precej dodatnih stroškov, ki niso predvideni v kalkulaciji. Vrata se vgrajujejo v štirih fazah, kar pomeni tudi štiri prihode na objekt (izjema so projekti, kjer se vgrajuje več kot 50 vrat). Tukaj lahko izpostavim prvo večjo pomanjkljivost in slabost same organizacije ter nepripravljenosti tako z naše strani, kot tudi včasih s strani gradbišča. V primeru nepripravljenosti s strani gradbišča zaračunamo naročniku stroške za dodaten prihod in dodatna dela, kar ni vedno sprejemljivo s strani naročnika. To pa tudi vpliva na naše nadaljnje sodelovanje.

Naslednji stroški, ki jih predstavljam pa izhajajo iz medsebojnih pogodb poslovnih partnerjev, s katerimi sklepamo posle.

Bančne garancije. V zadnjem času se zaradi stanja na slovenskem in tujih trgih srečujemo s številnimi tveganji pri plačilih. Kot rešitev tega so se pojavili različni finančni instrumenti, ki naj bi prenesli to tveganje. Eden od teh instrumentov je bančna garancija, ki se v zadnjem času pogosto uporablja in je zelo učinkovita. Bančna garancija je zelo primeren instrument zavarovanja pred različnimi tveganji, ki so povezana s podjetniškimi aktivnostmi. Je nepreklicna, samostojna obveznost banke, nasproti upravičencu po garanciji, da mu bo v primeru nalogodajalčeve neizpolnjene pogodbene obveznosti plačala garancijski znesek na prvi poziv. Obveznost garanta je samostojna in ni vezana na osnovni posel. Tudi sami se srečujemo z bančnimi garancijami že skoraj pri vsaki pogodbi, in sicer jo dajemo kot garancijo za dobro in pravočasno izvedbo del ter kot garancijo za odpravo napak v garancijskem roku. To nam povzroča dvojne dodatne stroške, saj niso predvideni niti v naši kalkulaciji.

Stroški bančnih garancij za dobro in pravočasno izvedbo del so sicer manjši, ker gre za kratkoročne garancije. Iz Tabele 7 so razvidni stroški, ki jih imamo glede na višino sklenjene pogodbene vrednosti.

Tabela 7: Stroški kratkoročnih bančnih garancij

Trimesečje	Stroški	10 % vrednost sklenjenega pogodbenega zneska (v EUR)		
		do 4.172,93	nad 4.172,93 do 20.864,63	nad 20.864,63
	obdelava prošnje	20,86	42,00	63,00
Prvo	vodenje garancije	42,00	42,00	42,00
Drugo	vodenje garancije	42,00	42,00	42,00
Tretje	vodenje garancije	42,00	42,00	42,00
Četrto	vodenje garancije	42,00	42,00	42,00
Stroški skupaj		188,86	210,00	231,00

Stroški bančnih garancij za odpravo napak v garancijskem roku pa so večji (Tabela 8), ker gre za dolgoročne bančne garancije. Običajno je naš garancijski rok vsaj dve leti, pa vse tja do pet let (odvisno od modela vrat in stopnje tehnične varnosti).

Tabela 8: Stroški dolgoročnih bančnih garancij

Leto	Trimesečje	Stroški	10 % vrednost sklenjenega pogodbenega zneska (v EUR)		
			do 4.172,93	nad 4.172,93 do 20.864,63	nad 20.864,63
		obdelava prošnje	20,86	42,00	125,19
1.	prvo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
1.	drugo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
1.	tretje	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
1.	četrto	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
Stroški skupaj			188,86	294,00	377,19
2.	prvo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
2.	drugo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
2.	tretje	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
2.	četrto	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
Stroški skupaj			356,86	546,00	629,19
3.	prvo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
3.	drugo	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
3.	tretje	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
3.	četrto	vodenje garancije	42,00	63,00	63,00
Stroški skupaj			524,86	798,00	881,19

V kolikor traja bančna garancija več kot tri leta, nam to povzroči še dodaten strošek. Banka namreč vzame določen znesek kot depozit, ki ga po preteku garancijske dobe sicer vrne.

Naša edina možnost znižanja stroškov na tem področju je, da ob sklepanju pogodb ponudimo menico z menično izjavo-pooblastilom. Vendar nam po dosedanjih izkušnjah to uspe le v malo primerih. Tam, kjer gre za zelo nizek pogodbeni znesek, ponudimo popust in se s tem izognemo bančni garanciji. To pa nam spet zniža našo razliko v ceni (v nadaljevanju RVC).

Kot naročnik garancije z ureditvijo izdaje garancije svojemu pogodbenemu partnerju dokazujemo poslovno profesionalnost, resnost in finančno stabilnost, kar vse izhaja iz pripravljenosti banke, da bo po njegovem nalogu izdala svojo nepreklicno obvezo za plačilo na prvi poziv. Na ta način lahko izkoristimo možnost pridobitve garancije pri pogajanjih s svojimi poslovnimi partnerji o plačilnih in drugih pogojih sklenitve posla.

Naj omenim tudi primer, ko nam je podjetje dalo bančno garancijo za zavarovanje plačil, vendar te stroške krije naše podjetje. Do sedaj smo imeli takšen primer le enkrat, vendar je bolje, da krijemo te stroške sami, ker imamo s tem zavarovana ter zagotovljena plačila.

Drugi stroški. Velika pozornost je potrebna tudi pri drugih stroških, za katere ni nujno, da so opredeljeni in dogovorjeni po pogodbi, se pa »skrivajo« v Splošnih pogojih podizvajalske pogodbe. Ti stroški so:

- stroški za ureditev naprav in priprav za odjem električne energije in vode;
- stroški za napeljavo gradbiščnega telefona in njegovo uporabo;
- stroški za ureditev in vzdrževanje dostopnih poti in objektov;
- stroški čuvajske službe ali drugega načina varovanja, če ga organizira naročnik;
- stroški za ostala pripravljalna in pospravljalna dela;
- stroški za skupne ukrepe zagotavljanja varnosti in zdravja pri delu;
- soudeležba pri ogrevanju objekta v času izvajanja del;
- stroški za čiščenje med gradnjo in odvoz odpadkov na komunalno deponijo, vključno s stroški te deponije;
- stroški porabe električne energije in vode.

Omenjeni stroški se lahko med projektom povečujejo, saj imamo večkrat v pogodbi definirano, da ker teh stroškov ni mogoče meriti, se stroški delijo v razmerju, kolikor znaša skupna vrednost del proti skupni vrednosti izvajalčevih del. Ali pa je opredeljeno, da se bodo zaračunavali na podlagi mesečnega delilnika teh stroškov, ki ga pripravi vodstvo gradbišča.

V takšnih primerih se zavarujemo s členom v pogodbi, ki točno definira odstotek soudeležbe pri vseh stroških. Običajno se ta odstotek giblje med 0,5–2,5 % od vrednosti del.

Stroške, ki nam jih zaračunajo za odvoz odpadkov pa zavračamo, saj imamo sklenjeno pogodbo za odvoz odpadkov. Smo namreč eno redkih podjetij, ki resnično poskrbi za čistočo.

Neplačila. Neplačila predstavljajo naša največja tveganja in s tem povezane stroške, saj relativno veliki zneski lahko hitro povzročijo plačilno nesposobnost malega podjetja. Zaradi splošne plačilne nediscipline v panogi in velikega števila stečajev je treba delati s preverjenimi podjetji. Temu tveganju se ne moremo v celoti izogniti, ker velika gradbena podjetja določajo pogoje sodelovanja po sistemu »vzemi ali pusti«, zakoni pa tudi ne ščitijo manjših podjetij. Poleg tega imajo velika gradbena podjetja izredno dolge odloge plačil (60, 90 ali celo 120 dni), celo daljše, kot jih imamo mi do naših dobaviteljev. Te probleme skušamo reševati z zavarovanjem plačil z menicami ali bančnimi garancijami, v primeru neplačila pa si pomagamo s prodajo terjatev, kjer v pogodbi ni določeno, da to ni

dovoljeno. Tožba bi bila skrajni ukrep, vendar pa se zavedamo, da le-ta ne vpliva pozitivno na naše nadaljnje poslovanje.

Nekajkrat smo se povezali s podjetji in bankami glede odkupa terjatev. V tem primeru pridemo prej do denarja, vendar to pomeni, da se moramo odpovedati določenemu odstotku denarnih sredstev.

V naši kalkulaciji nimamo zajetih stroškov kreditiranja v primeru, da gradbeno podjetje ne plača nobenih obresti (gre za stroške pridobitve posojila in stroške obresti). V povprečju lahko računamo kar 10 % od vrednosti projekta na letni ravni, deljeno s številom mesecev, ko je denar vezan. V povprečju gre za štiri mesece, kar pomeni, da znašajo stroški kreditiranja gradbenega podjetja v povprečju 3 % vrednosti projekta (pri letni obrestni meri 10 %).

Izračun potrjuje tudi klavzula, da priznavamo naročniku za vsak dan plačila pred zapadlostjo situacije 0,035 % cassa sconta, kar pomeni, da bi za plačilo situacije takoj po izvedbi (namesto v roku 90 dni), priznali naročniku popust v višini 3,15 %.

Vsa gradbena podjetja pred podpisom pogodbe preverimo na Bonitetah, kjer so na razpolago vse poslovne in bonitetne informacije. Dostopne so nam informacije o podjetju, profil podjetja, kratek bonitetni pregled, vodstvo, lastništvo, podružnice in predstavništva, finančni podatki, kazalniki (grafičen prikaz), tržni segment, pregledna finančna analiza, plačilna disciplina, gospodarski spori, podatki iz Registra (uradne objave, skupščine, stečaji) ter tudi zadnji članki iz poslovnega tiska.

Trenutna ocena večine gradbenih podjetij, s katerimi poslujemo, je sprejemljivo tvegana. Podjetja poslujejo povprečno, lahko imajo likvidnostne težave ter dosegajo povprečno uspešnost. Podjetja poslujejo povprečno ter so zadolžena in včasih plačilno nedisciplinirana.

Stroški dodatnih del, dodatnih prihodov na gradbišče. Razna dodatna dela ter dodatni prihodi na gradbišče, ki niso predvideni po pogodbi, povzročajo stroške, ki zmanjšujejo dobiček projekta. Ti stroški nastanejo zaradi sprememb v tlorisih in gre za premike, demontažo in ponovno montažo slepih podbojev ter vrat. Naročnik nam te stroške redko prizna, največkrat so zavrjnjeni. Četudi jih priznajo in plačajo, se je že zgodilo, da smo kmalu tudi sami prejeli račun za soudeležbo pri nastalih stroških. Na žalost se ponekod poslužujejo prav takšnega načina dela.

Kompenzacije. Vse pogostejše pogodbeni partnerji v pogodbah kot opcijo določajo plačila gradbenih situacij s kompenzacijo. Temu se poskušamo izogniti in kompenzacije nadomestiti z asignacijskimi pogodbami. Za primer naj navedem projekt, kjer v pogodbi ni bilo omenjenih nikakršnih kompenzacij, ko pa smo z deli pričeli in izstavljali gradbene

situacije, so vsakokrat zadržali 30 % denarnih sredstev z opombo »medsebojna kompenzacija z nakupom nepremičnin«. Ker gre za pogodbenega partnerja, s katerim smo sodelovali skoraj pri vseh njihovih novogradnjah, situacije nismo zaostrovali. Obljubili so nam, da bodo zadržana sredstva sproščena, če bomo sodelovali pri njihovem naslednjem večjem projektu, vendar so sami določili ceno. Ugotovili smo, da se ceni, ki nam jo je kot pogoj sodelovanja in s tem sprostitev prej omenjenih zadržanih sredstev, naše podjetje ni sposobno približati, saj ne pokriva niti 80 % naših dejanskih stroškov.

Stroški reklamacij. Pomanjkljivost naše kalkulacije je tudi neupoštevanje stroškov oblikovanih rezervacij za morebitne kasnejše reklamacije.

5.3 Ocena obvladovanja stroškov in možne izboljšave

Na podlagi ugotovitev je še kako pomembno obvladovati stroške, saj njihovo neobvladovanje skoraj neizogibno pripelje do prekoračitve planiranih stroškov in s tem zniža dobiček projekta. V našem podjetju nimamo oblikovane pravilne strategije glede načrtovanja, spremljanja, kontroliranja in ukrepanja glede stroškov. Sam potek vseh teh faz poteka na svojevrsten način, brez posebnih poudarkov na pomembnosti le-teh.

Posebej bi izpostavila planiranje stroškov, saj je na tem področju največ pomanjkljivosti. Opiramo se na podatke iz preteklih projektov podobne velikosti, obsega in kompleksnosti, kar je popolnoma napačna predpostavka. Projekti si med seboj nikoli niso popolnoma enaki, zato je potrebno stroške projekta prilagoditi glede na razlike, ki obstajajo s projektom, za katerega se pripravljata ocena. Naše podjetje vidi prednosti v izbranem načinu v tem, da je tovrsten način hiter in s tem povezani nizki stroški priprave. Premalo se zavedamo, da je točnost tako pridobljenih ocen slabša.

Za učinkovito obvladovanje stroškov je najpomembneje, da se spremlja in nadzoruje stroške, dokler je še čas za ukrepanje. Glede samega spremljanja in nadzora stroškov smo ažurni, hitri in se takoj odzovemo na spremembe. Tej fazi namenimo ogromno časa, saj je kompleksna in od nje so odvisni hitri ukrepi. Čim prej poznamo odstopanja od planiranega, tem več časa imamo za ukrepanje in preprečitev povečevanja prekoračenja planiranih vrednosti. Čim bolj se bliža projekt koncu, tem manj je možnosti za učinkovito ukrepanje. Naš glavni namen obvladovanja stroškov pa je ravno v preprečevanju nastanka za projekt nepotrebnih stroškov.

Podjetje bi izboljšalo svojo (ne)organiziranost z uvedbo plana obvladovanja stroškov projekta. Na žalost smo majhno podjetje in vse kar »diši« po novostih ter uvajanju sprememb ne zaživi. Navajeni smo na že vpeljane stalnice in kakšnih radikalnih sprememb še nekaj časa ni pričakovati. Čeprav stremimo k izboljševanju in novostim, dejansko le redko pride do dolgoročne uvedbe sprememb. Ravno zaradi tega bi bila na tem področju potrebna korenita sprememba. Uvesti bi bilo potrebno plan obvladovanja stroškov.

Obvladovanje stroškov projekta se začne s postavitvijo kriterijev, po katerih se bodo stroški kategorizirali, ocenjevali, planirali, spremljali in kontrolirali. Z njimi se postavi okvir za zagotovitev učinkovitosti in usklajenosti vseh treh procesov obvladovanja stroškov (ocenjevanja, planiranja in kontrole).

V našem podjetju bi bilo nujno potrebno v proces zniževanja stroškov vključiti vse zaposlene. Le na tak način zaposleni vidijo smisel svojega delovanja in prispevajo k povečanju učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Sodobne metode obvladovanja stroškov morajo poznati vsi zaposleni, ki lahko s svojim delom vplivajo na zmanjševanje in obvladovanje stroškov. Naloga managementa (v našem podjetju je to naloga direktorja) je, da vzpostavi sistem, ki bo omogočal, da bodo zaposleni razumeli pomen zniževanja stroškov ter posledično tudi njihovega obvladovanja in ga tako sprejeli za vodilo pri svojem delu.

5.4 Prisotnost sodobnejših metod v zvezi z obvladovanjem stroškov

V podjetju prevladuje še vedno bolj tradicionalen način obvladovanja stroškov, ki temelji na spremljanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Vendar kljub temu uporabljamo nekatere sodobne metode, s katerimi posredno ali neposredno vplivamo na obvladovanje stroškov. Njihovo uporabo prikazujem v nadaljevanju magistrskega dela.

Benchmarking v podjetju VAL marketing, d.o.o. V zadnjem času vedno pogosteje uporabljamo zunanji benchmarking. Tu se primerjamo z najboljšimi v panogi, konkurenti ali pa s panogo kot celoto. Pojavi se problem zagotavljanja točnih in svežih informacij o primerjanem podjetju oziroma panogi. Največji poudarek dajemo pridobivanju informacij konkurentov – konkurenčni benchmarking. Primerjamo izdelke, storitve in poslovne procese neposrednih konkurentov. Ker gre za občutljivo področje je primerjava težko izvedljiva, saj od konkurentov ni mogoče pričakovati dobrega sodelovanja, izmenjave znanj in izkušenj. Zunanji benchmarking je koristen, saj nam daje sliko, kje se podjetje nahaja, hkrati pa nam kaže potrebo po nujnem uvajanju izboljšav v poslovanje, saj bomo le na tak način dosegli in prehiteli konkurente. Z uporabo benchmarkinga razvijamo kritičen odnos do lastnih poslovnih procesov in začutimo potrebo po učenju od najboljših. Naše podjetje bi moralo biti bolj ustvarjalno in še posebej naklonjeno spremembam poslovnih procesov, saj bi na tak način s stalnim uvajanjem izboljšav znižali stroške svojega poslovanja in posledično povečali konkurenčnost na trgu. Naj poudarim, da naše podjetje metode benchmarkinga ne uporablja sistematično, ampak gre bolj za nezavedno uporabo.

Uravnotežen izkaz poslovanja v podjetju VAL marketing, d.o.o. V podjetju redno spremljamo gibanje finančnih kazalnikov poslovanja (likvidnost, zadolženost, donosnost kapitala, donosnost sredstev, obračanje sredstev, gibanje prodajne marže). Menim, da bi morali v prihodnosti dopolniti obstoječi način spremljanja kazalnikov in ga sistematično preurediti v uravnotežen izkaz poslovanja. Najprej bi bilo potrebno jasno načrtati strategijo

podjetja, ki bi jo s pomočjo uravnoveženega izkaza poslovanja preoblikovali v cilje in kazalnike. Ti kazalniki so: finančni vidik, vidik ravnanja s strankami, vidik notranjih procesov ter vidik učenja in rasti. S spremljanjem vseh teh kazalnikov bi lahko v podjetju opazovali odklone v doseganju zadanih strateških ciljev ter pravočasno pripravili ukrepe.

Koncept stalnih izboljšav v podjetju VAL marketing, d.o.o. Menim, da bi morale podjetje svoje zaposlene bolj spodbujati predvsem k razmisleku o tem, kaj lahko stori vsak od nas na svojem delovnem mestu, da bi izboljšal poslovanje in hkrati zmanjšal stroške. S tem ne mislim uvedbe simboličnega nagrajevanja zaposlenih za izboljšave. Zaposleni bi morali izboljšave uvajati spontano kot posledico velike pripadnosti podjetju. V našem podjetju bi stalne izboljšave prinesle naslednje prednosti: bolj urejena delovna mesta, izločitev odvečnih aktivnosti, zmanjšanje stroškov, kreativno sodelovanje zaposlenih in njihovo zadovoljstvo ter nenehno učenje. Pri tem predvidevam, da bi se kot slabost pojavila odpor in pasivnost zaposlenih do sprememb.

Naj za konec omenim še uvedbo in uporabo koncepta ciljnih stroškov, saj bi na ta način uspešneje izbirali dobavitelje.

SKLEP

Poslovanje vsake organizacije je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Brez poznavanja stroškov si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev. Zgodi pa se, da so stroški precej višji od načrtovanih. Enostavno ni več kontrole nad stroški, prilivi in odlivi iz računa in podjetja se znajdejo v finančnem kaosu.

Management na podlagi informacij o stroških sprejema poslovne odločitve, zato je izredno pomembno, da si vsako podjetje izdelava sistem, s katerim bo ovrednotilo stroške. Velika napaka je razmišljanje o »popolnem« stroškovnem sistemu, ki bi zagotavljal popolnoma točne informacije o stroških posameznih poslovnih učinkov. Tradicionalna analiza stroškov je opredeljena kot proces ocenjevanja finančnega vpliva na alternativno managersko odločanje. Pri strateškem obvladovanju stroškov pa so podatki o stroških, uporabljeni za razvoj širše strategije podjetja, z namenom pridobiti konkurenčno prednost.

Obvladovanje stroškov je v današnjem času za marsikatero podjetje postalo pravi izziv. Stroški so eden ključnih dejavnikov uspešnosti in preživetja podjetja. Trenutno stanje na trgu zahteva kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Mnoga podjetja, ki ponujajo konkurenčne in sodobne proizvode, postajajo zaradi prevelikih stroškov nekonkurenčna. Podjetja pogosto uporabljajo napačne ukrepe glede zniževanja stroškov, kar vodi v kratkoročno izboljšanje poslovanja. Če pa gledamo dolgoročno, se postopoma lahko pojavijo negativne posledice takšnih ukrepov. Rešitev je nadzor in obvladovanje stroškov, vendar mora podjetje poznati stroške v celotnem obsegu. Da jih lahko uspešno obvladuje,

mora poznati pristope in metode za njihovo obvladovanje. To je ključnega pomena za rast in preživetje podjetij, ne le kratkoročno. V večini podjetij prevladujejo tradicionalni pristopi obvladovanja stroškov. Kot rešitev pomanjkljivosti tradicionalnega pristopa so se začeli razvijati sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov.

Podjetja uporabljajo različne metode obvladovanja stroškov. Z njihovo uporabo si želijo zagotoviti popolne informacije o stroških, ki jih povzročajo poslovni učinki. Na žalost splošna idealna metoda obvladovanja stroškov ne obstaja, kar pomeni, da se mora vsako podjetje odločiti za tiste metode, ki jim bodo prinašale največ koristi glede na stroške, ki jih povzročajo.

V podjetju VAL marketing, d.o.o. uporabljamo tradicionalni pristop v zvezi z obvladovanjem stroškov, pa še ta ni uporabljen v celotnem obsegu. Ker gre za majhno podjetje, ti pristopi niso razviti niti ne uveljavljeni v naši praksi delovanja. Ugotavljam, da so v podjetju prisotni tudi novejši pristopi obvladovanja stroškov, vendar je njihova uporaba bolj nezavedna. Uporabljamo benchmarking, uravnotežen izkaz poslovanja ter koncept stalnih izboljšav.

Menim, da bi naše podjetje moralo:

- najprej delno spremeniti oziroma spodbuditi zaposlene v načinu razmišljanja ter ustvariti pozitiven odnos do sprememb;
- korenito spremeniti dosednji način organizacije oziroma odpraviti pomanjkljivosti;
- sprejeti novosti na področju obvladovanja stroškov;
- oblikovati pravilno strategijo glede načrtovanja, spremljanja, kontroliranja in ukrepanja glede stroškov;
- uvesti plan obvladovanja stroškov;
- biti bolj ustvarjalno in še posebej naklonjeno spremembam poslovnih procesov;
- s stalnim izvajanjem izboljšav bi znižali stroške poslovanja in posledično povečali konkurenčnost na trgu;
- v prihodnosti dopolniti obstoječi način spremljanja kazalnikov in ga sistematično preurediti v uravnotežen izkaz poslovanja;
- uvesti in uporabljati koncept ciljnih stroškov, saj bi na ta način uspešneje izbirali dobavitelje;
- v proces obvladovanja vključiti vse zaposlene.

LITERATURA IN VIRI

1. Anthony, R. N., & Reece, J. S. (1995). *Accounting principles* (7th ed.). Chicago: Irwin.
2. Blocher, E. (2005). *Cost management: a strategic emphasis* (3rd ed.). Boston: McGraw – Hill/Irwin.
3. Bratina, D. (2003). *Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: ocena stanja in predlogi rešitev* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Carneiro, A. (2000). How does Knowledge Management influence innovation and competitiveness. *Journal of Knowledge Management*. Najdeno 11. oktobra 2008 na spletnem naslovu http://www.knowledgeboard.com/cgi-bin/discuss.cgi?thread_id=415
5. Cokins, G. (1996). *Activity-based cost management: making it work*. Boston: The McGraw – Hill Companies.
6. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). *The design of cost management systems* (2nd ed.). Upper Saddle River: Prentice Hall.
7. Čadež, S., & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Čadež, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of accounting/organizational change*, 3(2), 126–146.
9. Čadež, S. (2007). A configuration form of fit in management accounting contingency theory: an empirical investigation. *The business review*, 7(2), 220–227.
10. Godler, M. (1999). *Ciljni stroški* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Hanfland, U., & Ziegenbein, K. (1992). *Controlling*. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl Verlag.
12. Hilton, R. (2008). *Cost management: strategies for business decisions* (4th ed.). Boston: McGraw – Hill/Irwin.
13. Hočevar, M. (1994). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Hočevar, M., & Igljučar, A. (1995). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Hočevar, M., Igljučar, A., & Zaman, G. M. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Hočevar, M., & Ogan, P. (1996). *Sodobne računovodske informacije za slovenska podjetja/Contemporary accounting information for Slovenian firms*. Ljubljana: Raziskovalni center Ekonomske fakultete.
17. Horngren, C. T. (1999). *Management and cost accounting* (4th ed.). London: Prentice Hall Europe.
18. Jazbec, B. (2002). *Obvladovanje stroškov s sodobnimi računovodskimi rešitvami* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Uravnoveženi system kazalnikov: preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

20. Koletnik, F. (1993). *Upravljalno računovodstvo (Teze za predavanja študentom 4. letnika)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Koletnik, F. (1996). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
22. Lah, N. (2006, 15. februar). Leto varčevanja – Obvladovanje stroškov. *Rudar – časopis Poslovnega sistema Premogovnik Velenje*, str. 12–14.
23. Ločniškar, M. (1995). *Računovodske informacije za poslovanje* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Marčetič, P. (2006). *Benchmarking kot managersko orodje in poskus njegovega uvajanja v podjetju Krka zdravilišča* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Melavc, D. (1993). *Kako gospodariti* (2. popravljena izdaja). Kranj: Moderna organizacija.
26. Možina, S. (2002). *Management: nova znanja za uspeh*. Radovljica: Didakta.
27. Mowen, M., & Hansen, R. (2011). *Introduction to Cost Management I*. Mason: South-Western Cengage Learning.
28. Pavšek, M. (1996). *Metode ugotavljanja in analiza stroškov z zornega kota izboljšanja poslovnega rezultata* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. Potokar, M. (2003). *Pristopi k uvajanju benchmarkinga v podjetja v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Pučko, D. (1999). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Pučko, D., Čater, T., & Rejc, B. A. (2006). *Strateški management 2*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
32. Pučko, D., & Rozman, R. (1998). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. Russel, R. S., & Taylor, B. W. (1998). *Operations management: focusing on quality and competitiveness* (2nd ed.). Upper Saddle River: Prentice Hall.
34. Šink, D. (2001). *Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
35. Tekavčič, M. (1994). Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. *Zbornik: Lastninjenje in uspešnost podjetij* (str. 79–89). Portorož: Društvo ekonomistov Ljubljana.
36. Tekavčič, M. (1995). *Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
38. Tekavčič, M., & Peljhan, D. (2002). Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja: rezultati empirične raziskave. *Zbornik slovenske benchmarking konference – Primerjamo se z najboljšimi* (str. 197–214). Ljubljana: Časnik Finance.
39. Turk, I. (1981). *Poslovne informacije za poslovodni organ*. Kranj: Moderna organizacija.
40. Turk, I. (1984). *Upravljalni vidik računovodstva*. Maribor: Obzorja.

41. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec – Novak, M. (1998). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Vidmar, N. (2006). *Sodobni managerski koncepti v zvezi z obvladovanjem stroškov s primerom uravnoveženega sistema kazalnikov v podjetju Voljatel telekomunikacije* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Žargi, D. (2005). Znanje za obvladovanje sprememb. *Zbornik refertov 14. letne konference Slovenskega združenja za kakovost, Portorož, 10.–11.11.2005* (str. 89–92). Ljubljana: Slovensko združenje za kakovost.
45. Žaucer, A. (2007). *Poslovni načrt podjetja VAL marketing d.o.o.* (diplomska naloga). Ljubljana: Zavod IRC – Izobraževalno razvojni center.