

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBVLADOVANJE STROŠKOV NA PRIMERU KONKRETNEGA
PROJEKTA IZ GRADBENE PANOGE**

Ljubljana, avgust 2018

JOSE ZEMLJIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Jose Zemljič, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Obvladovanje stroškov na primeru konkretnega projekta iz gradbene panoge, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izredno profesorico dr. Darjo Peljhan

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 29. 8. 2018

Podpis študenta:

KAZALO

UVOD	1
1 OBVLADOVANJE STROŠKOV	3
1.1 Opredelitev stroškov	4
1.2 Klasifikacije stroškov	6
1.3 Metode obvladovanja stroškov.....	7
1.3.1 Tradicionalna metoda	9
1.3.2 Metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti	10
1.3.3 Metoda ciljnih stroškov	14
1.3.4 Benchmarking.....	16
2 OBVLADOVANJE STROŠKOV V GRADBENIŠTVU	18
2.1 Projekti in gradbeništvo	18
2.2 Management gradbenih projektov	22
2.3 Vrste pogodbenih cen.....	23
2.4 Kalkulacija cen v gradbeništvu	24
2.4.1 Prenos posrednih stroškov v gradbeno ceno	27
2.4.2 Prenos posrednih stroškov s faktorjem na bruto plače	28
2.4.3 Prenos posrednih stroškov z metodo pokrivanja	29
2.5 Predpisi in zakonodaja	30
3 ANALIZA OBVLADOVANJA STROŠKOV NA PRIMERU GRADBENEGA PROJEKTA	31
3.1 Stroški podjetja in stroški projektov izbranega podjetja	31
3.1.1 Stroški izbranega podjetja	31
3.1.2 Stroški projektov izbranega podjetja	32
3.2 Razpis	33
3.3 Opis projekta	33
3.4 Izdelava ponudbe.....	34
3.5 Proces določanja lastnih cen in prodajnih cen	36
3.5.1 Lastna cena in prodajna cena m ³ cementnega betona.....	36
3.5.2 Lastna cena in prodajna cena dobave in montaže zunanjih lesenih oken.....	39
3.6 Izvedba in realizacija.....	41
3.7 Poskus uporabe metode ciljnih stroškov	42
3.7.1 Ciljni stroški pri dobavi in vgrajevanju m ³ cementnega betona.....	44
3.7.2 Ciljni stroški pri dobavi in montaži zunanjih lesenih oken	45
3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšave na področju obvladovanja stroškov.....	46
SKLEP	48

LITERATURA IN VIRI	51
---------------------------------	-----------

PRILOGE

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razčlenitev kompleksnega procesa graditve.....	19
Tabela 2: Posplošena oblika strukture skupne gradbene cene	25
Tabela 3: Združena oblika faktorja posrednih stroškov na bruto plače	28
Tabela 4: Združena oblika faktorja posrednih stroškov z metodo pokrivanja	29
Tabela 5: Popis dela dobave in vgrajevanje cementnega betona	37
Tabela 6: Analiza vrednost postavke armiranega betona.....	37
Tabela 7: Izračun sestavin predvidene prodajne cene	38
Tabela 8: Vrednosti sestavin dejanske prodajne cene	39
Tabela 9: Popis dela dobave in montaže zunanjih lesenih oken	39
Tabela 10: Podizvajalci in vrednosti ponudb	40
Tabela 11: Plan projekta.....	42
Tabela 12: Struktura cene izbranega vrtca ob upoštevanju metode ciljnih stroškov	43
Tabela 13: Struktura cene m ³ cementnega betona ob upoštevanju metode ciljnih stroškov.....	44
Tabela 14: Analiza vrednosti postavke armiranega betona.....	45

KAZALO SLIK

Slika 1: Razmerje med stroški in izdatki.....	5
Slika 2: Razmerja med odhodki in stroški	7
Slika 3: Dvostopenjski sistem razporejanja stroškov pri tradicionalni in pri ABC metodi	12
Slika 4: Proizvodni faktorji v gradbeništvu.....	21

UVOD

Gradbeništvo je med tistimi panogami, ki jih je svetovna gospodarska kriza leta 2007 zelo prizadela. Iz strahu pred propadom je veliko gradbenih podjetij poskušalo na vsak način priti do novih projektov. Eden od načinov, ki so jih v ta namen uporabili, je bil, da so spustili prodajne cene celo pod raven stroškovnih cen. Na kratek rok so dosegli prvotni namen: poslovati naprej. Konkurenca se je na osnovi zniževanje prodajnih cen izredno povečala. Podjetja so preko podizvajalcev začela prevzemati tudi projekte, katerih se prej ne bi nikoli lotila. Z Zakonom o javnih naročilih je tudi vlada zaostрила pogoje v panogi, saj je postavila ceno kot glavni razpisni pogoj za pridobivanje novih projektov. Kakovost, roki dokončanja del in drugi pogoji so postali necenjeni dejavniki dodane vrednosti, saj so bili z zakonom vnaprej predpostavljeni

Marže v gradbeništvu so zelo nizke in število projektov je v kriznih časih majhno. Podjetja iščejo ukrepe, s katerimi bi lahko znižala svoje stroške, a to ni dovolj, če hkrati želijo rasti. Samo z zniževanjem stroškov se podjetje le manjša, saj s tem ne prihaja do dodatnih prihodkov. Potrebno je, da tako kot prihodki rastejo tudi stroški, vendar morajo biti pod nadzorom. Bolj pomembno kot nižanje je obvladovanje stroškov (Pavlič, 2004).

Stroški so vsota zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1997). Vsako podjetje jih ima in ni načina, s katerim bi se jim izognili, ne da bi pri tem izgubili tudi prvine poslovnega procesa. Obvladovanje stroškov pomeni način za spremljanje in nadzorovanje stroškov v podjetju. Potrebno je, da najprej analiziramo stroške in ugotovimo, kateri so, kje in zakaj nastajajo. Čeprav so stroški kategorija preteklosti, nam lahko njihovo poznavanje veliko pomaga pri odločitvah, ki bodo vplivale na prihodnost (Kaplan, 1982).

V literaturi obstaja veliko načinov, s katerimi lahko podjetja obvladujejo svoje stroške. Največkrat je uporabljena tradicionalna metoda, ko stroške spremljamo po stroškovnih mestih in po stroškovnih nosilcih. Metoda je sicer uporabna, a problem je pri odločanju, saj se informacija o stroških nanaša na preteklost in je preveč splošna (Marchesan & Formoso, 2001). Pozneje so se zaradi povečanja deleža splošnih stroškov v primerjavi z neposrednimi začele pojavljati in uveljavljati druge metode, kot je na primer metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti, ki jih povzročajo (angl. *activity based costing*). Uveljavljale so se tudi nove prakse, kot je na primer metoda ciljnih stroškov, s katero podjetja vnaprej določajo, koliko sme biti višina stroškov, da bi dosegli zaželeni dobiček. Da bi izboljšali celotno poslovanje podjetja, ne samo stroškovni del, sta se uveljavila *benchmarking* in uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *balanced scorecard*). Kljub številnim metodam za obvladovanje stroškov pa ni mogoče katerokoli od njih prenesti v katerokoli podjetje. Vedno jih je treba ustrezno prilagoditi okolju podjetja, sicer so že vnaprej obsojene na neuspeh (Tekavčič, 1994).

V magistrskem delu bom proučeval način obvladovanja stroškov na primeru konkretnega projekta iz gradbene panoge. Podjetja zaradi zaščite poslovne skrivnosti ne bom imenoval. Ustanovljeno je bilo leta 2006, ko krize še ni bilo na vidiku. Naslednjo leto pa so občutili, da ne bo lahko, a so vseeno vztrajali. Iz leta v leto so rastle in zdaj veljajo za resno podjetje, ki je vredno zaupanja. Med njihove reference se uvrščajo stanovanjski, turistični, upravni in poslovni, industrijsko-skladiščni in trgovski objekti ter objekti za izobraževanje, šport in zdravstvo. Stroški projektov predstavljajo več kot 95 % vseh stroškov. Drugi stroški so stroški uprave, komercialne, računovodstva in kadrovske-pravne službe. Direktorji v izbranem podjetju pravijo, da je intenzivno planiranje in spremljanje projektov ključ do uspeha. Trdijo, da obvladujejo vse, če obvladujejo stroške.

Namen magistrskega dela je na podlagi izsledkov analize obvladovanja stroškov projekta v podjetju iz gradbene panoge predlagati potencialne izboljšave, tako v izbranem podjetju kot širše v tej panogi. V gradbeništvu posle največkrat dobijo tista podjetja, ki poleg referenc ponudijo tudi najnižje cene. Zato pride do zahteve, kako znižati stroške, ne da bi vplivali na kakovost izvedenih del. V gradbeništvu je prodajna cena večinoma dana vnaprej. Zato je obvladovanje stroškov še toliko pomembnejše, saj tako podjetje obvladuje tudi lastne cene svojih storitev. Posledično lahko zagotovi enako relativno višino dobička pri projektih in na dolgi rok tudi obstoj ter rast v tej panogi.

Način obvladovanja stroškov se med podjetji razlikuje in podjetja vedno iščejo možnosti za izboljšave. Priporočljivo je, da podjetja iščejo nov ali izboljšajo trenutni način obvladovanja stroškov, ki bi jim omogočal ugotoviti, katere so tiste aktivnosti, ki povzročajo stroške. Šele ko podjetja poznajo vzroke stroškov, lahko preko obvladovanja le-teh obvladujejo tudi stroške.

Cilj magistrskega dela je proučiti možne modele obvladovanja stroškov in razviti predlog za izboljšavo na primeru konkretnega projekta (tj. gradnje izbranega vrtca) v izbranem podjetju. V magistrskem delu bom pripravil pregled možnih modelov obvladovanja stroškov v gradbeništvu. Predstavil bom, kateri sistem obvladovanja stroškov trenutno uporabljajo v izbranem podjetju. Analiziral bom, kako trenutno oblikujejo lastne in prodajne cene storitev ter kako porazdelijo stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Skušal bom na objektivni način opravičiti nastanek stroškov ter predlagati način boljšega razporejanja stroškov, ki bi omogočil boljšo kontrolo nad stroški.

Glavna teza magistrskega dela je naslednja: podjetja iz gradbene panoge si želijo pri projektih zagotoviti enakomerno višino dobička in na dolgi rok obstoj ter rast v panogi. Ena izmed rešitev je, da obvladujejo svoje stroške in s tem tudi lastne cene svojih storitev.

Predlog za izboljšavo obvladovanja stroškov v izbranem podjetju sem pripravil na podlagi projekta gradnje izbranega vrtca. Magistrsko delo sem razdelil na teoretični in praktični del. V prvem delu sem teoretično predstavil stroške na splošno in se nato osredotočil na

nekatero obstoječe metode za njihovo obvladovanje. Potem sem predstavil projekte v gradbeništvu ter vse, kar je potrebno, da bi takšne projekte izvedli. Zelo pomembna v tem delu je bila kalkulacija cen.

V drugem delu sem preko izbranega projekta predstavil sistem obvladovanja stroškov, ki ga trenutno uporabljajo v podjetju. Opisal sem, katere stroške projekt zahteva ter analiziral projekt od razpisa do procesa izdelave ponudbe, način določanja lastnih in prodajnih cen ter izvedbe in realizacije projekta. Proti koncu sem na osnovi opisanega projekta poskusil uvesti metodo ciljnih stroškov in pokazal, kako bi po novem oblikovali lastne in prodajne cene. V zadnjem podpoglavju sem predstavil moje ugotovitve in predlagal možne izboljšave na področju obvladovanja stroškov.

Za pripravo magistrskega dela sem uporabljal domačo in tujo literaturo. Pri praktičnem delu sem uporabljal primarne podatke, ki sem jih pridobil z osebnimi intervjuji z direktorjem podjetja in vodji projektov, ter sekundarne podatke, ki so mi jih posredovali v podjetju.

Kot je bilo pričakovano, sem na začetku magistrskega dela imel težave z razumevanjem nekaterih strokovnih pojmov, ki se uporabljajo v tej panogi, ter z delovanjem panoge nasploh. Zaradi dobrih odnosih z vodstvom izbranega podjetja sem dobil odgovor na vsa vprašanja, ki so se pojavljala, tako da sem lahko predstavil celotni sistem obvladovanja stroškov v tem podjetju in predlagal možne izboljšave.

1 OBVLADOVANJE STROŠKOV

Koliko stane proizvod ali storitev, je vprašanje, ki bi si ga moralo postaviti vsako podjetje, ko na trgu opravlja svojo dejavnost za določeno ceno. Odgovora na to vprašanje si najbolj želijo podjetja, ki ob koncu obračunskega leta ugotavljajo, da višina odhodkov presega višino prihodkov. Zgodí se, da se dejanski rezultati razlikujejo od načrtovanih. Dejanski stroški so manjši ali večji od načrtovanih. Sledi analiza, kje in zakaj je nastal posamezni strošek. Kaj ga je povzročilo? Kako se je obnašal, glede na obseg proizvodnje? Vprašamo se, kaj v resnici strošek je? Ko dobimo odgovor na ta vprašanja, nastane novo, in sicer: kako lahko podjetje svoje stroške obvladuje?

V tem poglavju bom najprej predstavil stroške in njihovo klasifikacijo. Potem se bom osredotočil na metode obvladovanja stroškov: predstavil bom tradicionalno metodo, metodo razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa, metodo ciljnih stroškov in *benchmarking*.

1.1 Opredelitev stroškov

Mnogi avtorji so opredeljevali stroške različno. Domači avtorji so bolj ali manj skladni pri definiciji stroškov. Tekavčič (1997, str. 15) opredeli stroške kot vsoto zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa. Rebernik (1997, str. 159) pravi, da so stroški cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Zaman, Hočevar in Igličar (2007, str. 81) trdijo, da stroški v načelu niso nič drugega kot cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev pri proučevanem poslovanju. Tuji avtorji, med drugimi Blocher, Stout in Cokins (2010, str. 64), opredelijo strošek bolj splošno in pravijo, da strošek nastane takrat, ko prvino poslovnega procesa porabimo z določenim namenom.

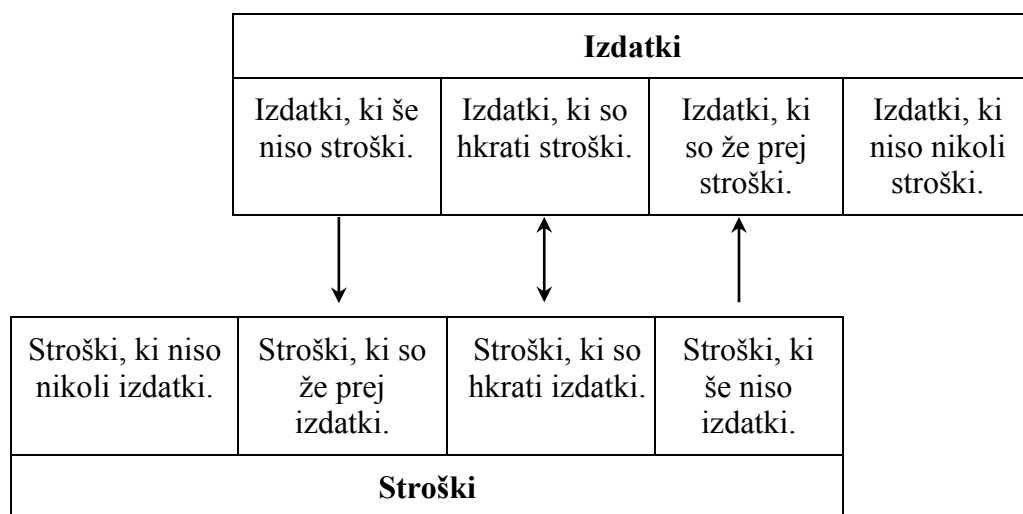
O stroških torej lahko govorimo, ko porabimo prvino poslovnega procesa in to cenovno ovrednotimo. Zaman et al. (2007, str. 82–83) pa ne glede na to ugotavljajo, da v nekaterih primerih ne moremo govoriti o stroških, in sicer:

- ko nimamo opravka s katero od prvin poslovnega procesa (na primer vračanje posojila),
- kadar se katera izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu (na primer kupljeno zemljišče, ki se ne more amortizirati, saj ne izgubi svoje vrednosti),
- kadar katere od prvin poslovnega procesa ne moremo vrednostno izraziti ali kadar za njeno uporabo ne potrebujemo denarnih sredstev (na primer zrak, ki potrebujemo pri fermentaciji in tega ne moremo cenovno ovrednotiti),
- kadar cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov (na primer zmanjšanje vrednosti zaloge materiala zaradi požara v skladišču).

Ker v poslovnem procesu obstajajo mnoge druge aktivnosti ali sestavine, ki se ne potrošijo, a so vseeno pomembne za poslovne učinke, Tekavčič (1997, str. 16–17) pravi, da je z vidika potreb poslovođenja najbolje razumeti strošek kot vsako denarno ovrednoteno porabo prvin poslovnega procesa, tako pri njihovi pritegnitvi kot pri njihovi izrabi.

Stroški so v denarju izraženi potroški, ne pa denar. Ne smemo jih mešati z izdatki, ki predstavljajo odtok denarnih sredstev iz poslovnega sistema. Čeprav velikokrat slišimo govoriti o stroških takrat, ko se nekaj zmanjšuje ali nekaj izgubimo, jih nikoli ne moremo enačiti z izdatki, četudi lahko temeljijo tudi na njih (Zaman et al., 2007, str. 83). Na Sliki 1 prikažem razmerje med stroški in izdatki. Da nastane strošek, mora biti porabljena prvina poslovnega procesa. Ker ni nujno, da bi strošek nastal v istem obdobju kot izdatek, pravimo, da imamo lahko z njim opravka pred, istočasno ali pa kasneje kot z izdatkom (Zaman et al., 2007, str. 83).

Slika 1: Razmerje med stroški in izdatki



Vir: M. Zaman et al., Temelji računovodstva, 2007, str. 85.

Naj za lažjo predstavo podam nekaj primerov. Strošek, ki ni nikoli izdatek, je na primer podarjeno osnovno sredstvo, na katero se obračuna amortizacijo. Do izdatka, ki še ni strošek, pridemo takrat, ko kupimo material, ga takoj plačamo, a ga porabimo kasneje. O stroških, ki so že prej izdatki, govorimo takrat, ko nabavljen material porabimo takoj in ga plačamo kasneje. Ko takoj plačamo storitev, nastopita strošek in izdatek istočasno. Izdatek, ki ni nikoli strošek, je recimo plačana kazen, saj zanj nismo potrošili prvine poslovnega procesa.

Preden bi se lotil klasifikacije stroškov, bi rad pojasnil nekaj pojmov, ki jih bomo v nadaljevanju večkrat srečali. Namen vsakega podjetja je preko poslovnega procesa ustvariti poslovne učinke, to pa je lahko proizvod ali storitev. To dosežemo s pomočjo delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile, kar so prvine poslovnega procesa. Mesto, kjer strošek nastane, imenujemo stroškovno mesto. Zaman et al. (2007, str. 93) ga opredelijo kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce. Stroškovni nosilec ali stroškovni objekt predstavlja vse tisto, za kar ločeno ugotavljamo stroške, kot na primer proizvod, proizvodna linija, obrat ali kako drugače opredeljen del poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 20). Blocher et al. (2010, str. 64) pravi, da so proizvod, storitev ali kupec stroškovni nosilci. Meni, da je proizvodna linija oziroma obrat lahko tako stroškovni nosilec kot tudi stroškovno mesto, odvisno od tega, ali se stroški računajo za določen proizvod ali za proizvodno linijo.

1.2 Klasifikacije stroškov

Iz različnih vzrokov (glede na kraj nastanka stroška, način obnašanja, sledljivost in podobno) obstaja mnogo različnih klasifikacij stroškov. Tekavčič (1997, str. 17–19) razvršča stroške glede različne kriterije:

1. prvine poslovnega procesa, ki povzročajo stroške (stroški delovnih sredstev, stroški predmetov dela, stroški dela in stroški tujih storitev);
2. obnašanje, če se spreminja obseg poslovanja (fiksni ali stalni stroški in variabilni ali spremenljivi stroški);
3. pripisovanje posameznemu stroškovnemu objektu (neposredni stroški in posredni ali splošni stroški);
4. obdobja, v katerem stroški vplivajo na poslovni izid (stroški, ki postanejo odhodki v istem obdobju, ko so nastali, in stroški, ki se zadržujejo v zalogah dokončanih proizvodov in nedokončani proizvodnji);
5. pomembnost za odločanje (oportunitetni stroški, relevantni stroški, nepovratni stroški, »*sunk*« stroški, izogibni stroški).

Prva klasifikacija stroškov te razvršča po naravnih ali načelnih vrstah. Vprašamo se, katera prvina poslovnega procesa je tista, ki ga povzroča. Poznamo štiri naravne vrste stroškov: stroški delovnih sredstev (tj. amortizacija), stroški predmetov dela (material), stroški dela (plača zaposlenih, prispevki) in stroški tujih storitev (čistilni servis, računovodski servis, pošta).

Če se ob spreminjanju obsega proizvodnje višina stroškov ne spremeni, potem so stroški fiksni (stalni ali nespremenljivi stroški). Strošek najema skladišča je tipičen fiksni strošek, saj je ob polno ali delno izkoriščanjih kapacitet vedno enak. Fiksne stroške ima podjetje kratkoročno tudi takrat, ko ne posluje, zato je v interesu podjetja, da ima čim manj neizkoriščenih kapacitet. Variabilni, spremenljivi ali gibljivi stroški so tisti, ki se z različnim obsegom proizvodnje povečujejo ali zmanjšujejo. Tipičen variabilni strošek je strošek materiala, ki se spremeni z obsegom svoje porabe.

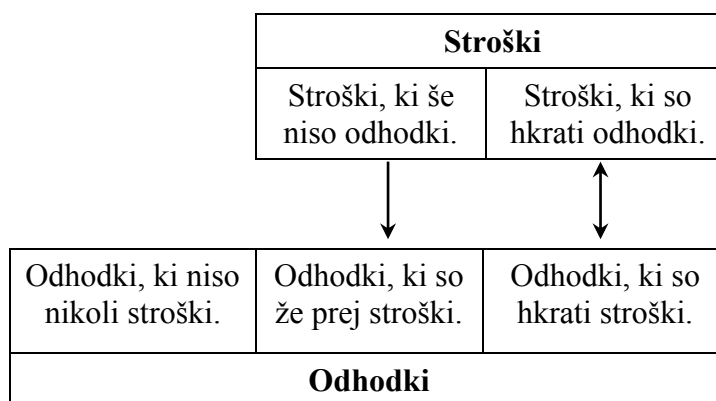
Pri tretji razvrstitvi stroške delimo na neposredne in posredne. Neposredni ali direktni stroški so tisti, pri katerih nimamo težav pri razporejanju k posameznemu stroškovnemu nosilcu. Natančno vemo, h kateremu stroškovnemu nosilcu jih pripeti in koliko prišteti. Posredni, indirektni ali splošni stroški so tisti, pri katerih so povzročitelji na več različnih stroškovnih nosilcih ali pa stroški, katerih ne moremo neposredno pripisovati posameznemu stroškovnemu nosilcu. Zaradi subjektivnosti pri pripisovanju k posameznemu stroškovnemu nosilcu lahko govorimo o arbitrarnosti, saj se po navadi uporabljajo ključi, ki temeljijo na osebnih ocenah ocenjevalcev. V enačbi (1) vidimo, kako pridemo do izračuna za ključ posrednih stroškov. To je razmerje med posrednimi stroški in

določeno osnovo za razporejanje, ki je lahko količinski podatek (na primer število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur) ali vrednostni podatek (na primer vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala in podobno) (Zaman et al., 2007, str. 97).

$$Ključ = \text{posredni (splošni) stroški} / \text{osnova za razporejanje} \times 100 \text{ (v \%)} \quad (1)$$

Četrta razvrstitev je delitev stroškov glede na obdobja, v katerem vplivajo na poslovni izid, torej kdaj postanejo odhodki. Vsi stroški se prej ali kasneje pojavijo kot odhodki in tako vplivajo na poslovni izid (Zaman et al., 2007, str. 109). Odhodki se lahko pojavijo istočasno ali kasneje kot stroški, nikoli pa ne prej kot stroški. Na Sliki 2 vidimo razmerje med odhodki in stroški.

Slika 2: Razmerja med odhodki in stroški



Vir: M. Zaman et al., Temelji računovodstva, 2007, str. 110.

1.3 Metode obvladovanja stroškov

Glede obvladovanja stroškov in s tem lastne cene posameznega proizvoda ali storitve se vsako podjetje odloča, na kakšen način bo spremljalo stroške, torej katero metodo obvladovanje stroškov bo uporabljalo. Ne v teoriji ne v praksi ni vnaprej določena metoda, ki jo mora podjetje uporabiti. Pomembno je le to, da najbolj ustreza podjetju in da ponuja pregleden način razporejanja stroškov. Končni cilj je imeti tak sistem, ki nam bo pomagal pri sprejemanju odločitev. Rebernik (1997, str. 205–206) pravi, da mora podjetje vedeti, kakšni so dejanski stroški vsakega pomembnega izdelka, trga ali stroškovnega mesta, če hoče obvladovati stroške. Zato mora znati odgovoriti na naslednja vprašanja:

1. Kateri so neposredni in posredni stroški za vsako poslovno dejavnost v podjetju?
2. Koliko znaša točka preloma, kako je ta odvisen od obsega proizvodnje in za koliko lahko povečamo obsega proizvodnje, ne da bi se zvišala?

3. Kakšni so mejni stroški in mejni dobiček vsake dodatne prodane enote?
4. Kako se obnašajo stroški, ko se spreminja obseg proizvodnje?
5. Koliko so obstoječa stroškovna struktura, izraba kapacitet ter pretekli stroškovni trendi primerljivi s konkurenco?
6. Katere stroškovne prednosti in slabosti obstajajo v podjetju?
7. Kakšni so stroški kakovosti?

Na vsa ta vprašanja odgovarjajo različne metode ali orodja, ki nam lahko zgolj pomagajo, če jih dobro uporabimo oziroma prilagodimo našemu podjetju. Metode obvladovanja stroškov ali orodja, ki nam pri tem pomagajo, so naslednja (Blocher et al., 2010, str. 10–14; Šink, 2001, str. 1–2):

- tradicionalna metoda spremljanja stroškov,
- metoda razporejanje stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (angl. *Activity-Based Costing*),
- predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. *Activity-Based Budgeting – ABB*),
- poslovanje na temelju analize aktivnosti (angl. *Activity-Based Management – ABM*),
- uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard – BSC*),
- metoda ciljnih stroškov (angl. *Target Costing*),
- koncept življenjskega cikla poslovnega učinka (angl. *Life-Cycle Costing*),
- teorija omejitev (angl. *Theory of Constraints – TOC*),
- posnemanje najboljših praks (angl. *Benchmarking*),
- celovito obvladovanje kakovosti (angl. *Total Quality Management – TQM*),
- ravno ob pravem času (angl. *Just-in-time – JIT*),
- koncept nenehnih izboljšav poslovanja (angl. *Continuous Improvement*),
- strateški diagram,
- prenova poslovnih procesov (angl. *Business Process Reengineering – BPR*).

Vsaka metoda je lahko uporabna, a vprašanje je, ali je koristna oziroma ali nam zagotavlja prave informacije o stroških, da lahko pravilno sprejmemo odločitve. Rebernik (1997, str. 2006) pravi, da kadar stroškovni sistem ne zagotavlja pravih informacij, potem odločevalci v podjetju tudi ne morejo sprejemati pravih poslovnih odločitev, še najmanj takih odločitev, s katerimi bi lahko obvladovali stroške. Sistem ali metoda obvladovanja stroškov s katero evidentiramo in spremljamo stroške, je treba nenehno posodabljati. Treba je biti pozoren posebno takrat, ko zaznamo, da (Rebernik, 1997, str. 206):

- funkcijski managerji (proizvodnja, marketing) želijo opustiti izdelke, ki kažejo visoko dobičkonosnost,
- je težko pojasniti prispevek za kritje,

- imajo izdelki, ki jih je težko narediti, večji dobiček kot enostavni,
- posamezni oddelki začnejo uporabljati svoje lastne stroškovne metode in ne »uradnega«,
- računovodski oddelek pogosto izgublja čas z izrednimi pristopi, da bi razrešil posamezen izreden problem,
- ima podjetje tržno nišo, v kateri dosega zelo visok dobiček povsem zase,
- so cene konkurenčnih izdelkov nerealno nizke,
- se kupci ne zmenijo za zvišanje cene,
- podjetje ne more vnaprej oceniti in z določeno verjetnostjo računati, kakšni bodo izidi njegovih cenovnih ponudb ali
- so se spremenili finančno-računovodski predpisi.

V nadaljevanju bom bolj podrobno predstavil štiri metode za obvladovanje in spremljanje stroškov, za katerih mislim, da mi bodo pomagali pri analizi in podajanju predlogov za izboljšavo obvladovanja stroškov v izbranem podjetju. S tradicionalno metodo obvladovanja stroškov bomo spoznali, kako se je spremljanje stroškov začelo in kako poteka v praksi. Predstavil bom, zakaj je ta metoda zastarela. Naslednji dve metodi sta metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti, ki povzročajo stroške, in metoda ciljnih stroškov, kjer določamo, kolikšni smejo biti stroški, če si ob dani prodajni ceni želimo zagotoviti določeno višino dobička. *Benchmarking* nam bo pomagal razumeti zakaj moramo spremljati ne samo konkurenco, ampak tudi najboljše prakse znotraj podjetja, da postanemo boljši.

1.3.1 Tradicionalna metoda

Tradicionalna metoda obvladovanja stroškov je verjetno najbolj razširjena in tudi najstarejša metoda. Funkcija stroškov je vedno bila tesno povezana z neposrednimi stroški dela in materiala. Splošni stroški so bili prav tako neposredno povezani z aktivnostmi, ki so bile namenjene nemotenemu izvajanju proizvodnega procesa z majhnim številom proizvodnih učinkov (Šink, 2001, str. 8). Enostavno se je vedelo, koliko stroškov povzroča določen proizvod.

Metoda se uporablja že od obdobja industrializacije, ko je prevladovala stabilna tehnologija in je bil proizvodni program še nerazvit. Poleg tega sta bila glavna proizvodna dejavnika neposredno delo in material (Milčinovič, 2003, str. 46). Rebernik (1997, str. 159) pravi, da višino stroškov lahko ugotovimo tako, da potroške določenih prvin poslovnega procesa, torej potroške fiksnega in variabilnega inputa pomnožimo s ceno za enoto tega potroška. Višina variabilnih stroškov je neposredno povezana s količino proizvedenih proizvodnih učinkov. Fiksni stroški pa se razporedijo na osnovi ključev. Najprej jih razdelimo po stroškovnih mestih in potem po stroškovnih nosilcih, glede na količino proizvedenega.

Z razvojem tehnologije je čedalje manj stroškov, ki so neposredno povezani s končnimi proizvodi, oziroma se je relativno povečalo razmerje med posrednimi in neposrednimi stroški (Millan & Sánchez, 2014, str. 146). V proizvodnih podjetjih se je na primer zmanjšalo število zaposlenih za tekočim trakom, saj je zaradi več inženirjev, zaposlenih v razvoju, prišlo do novih rešitev, ki omogočajo hitrejšo in bolj učinkovito delovanje proizvodnega procesa. Tehnološke rešitve zahtevajo manj delavcev, ki so neposredno vezani na proizvodno linijo. Ker se posredni stroški povečajo, ni tako enostavno določati ključne za razporejanje teh stroškov. Posledično je tudi težje sprejeti odločitve. Šink (2001, str. 9) pravi, da odločanje na podlagi informacij, ki smo jih dobili z uporabo opredeljenih ključev, lahko vodi do napačnega sklepanja in posledično do sprejemanja napačne poslovne odločitve.

Tekavčič (1994, str. 79–80) meni, da zgolj nove tehnologije in novi proizvodni principi, ki se počasi uvajajo, ne zagotavljajo vrhunskih poslovnih rezultatov. Pravi, da podjetja potrebujejo natančne in pravočasne informacije za sprejemanje poslovnih odločitev, ki jih sama tehnologija ne ponuja. Meni, da obstoječi računovodski sistemi (tradicionalni metodi obvladovanje stroškov) dajejo prepozne in preveč agregirane informacije, ki so velikokrat tudi nerealne in zato neuporabne za načrtovanje in kontrolo. Glede računovodskih informacijskih sistemov pa meni, da zagotavljajo le informacije, potrebne za finančna računovodstva. Računovodstvo pripravlja izkaz stanja podjetja, izkaz uspeha ter izkaz finančnih in denarnih tokov predvsem za zunanje uporabnike. Pozabijo na bolj analitične informacije stroškovnega računovodstva, ki naj bi zagotavljali kvalitetnejše informacije o stroških posameznih poslovnih učinkov za notranje potrebe računovodstva in sprejemanje ustrezne poslovne odločitve (Tekavčič, 1994, str. 80).

Rebernik (1997, str. 206) pravi, da kadar stroškovni sistem v podjetju ne zagotavlja pravih informacij, tudi odločevalci ne morejo sprejemati pravih poslovnih odločitev in še manj odločitev, s katerimi bi lahko obvladovali stroške. Ker tradicionalna metoda spremljanja stroškov velikokrat ne zagotavlja zanesljivih informacij za notranje potrebe posloводства, se sedaj poslužujejo novih metod za spremljanje stroškov, ki nam olajšajo spremljanje odločitev.

1.3.2 Metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti

Do sedaj smo govorili, da pri ustvarjanju poslovnih učinkov nastanejo tako neposredni kot posredni stroški. Torej so bili proizvodi in storitve tiste, ki porabijo prvino poslovnega procesa in tako povzročajo stroške. Pri metodi razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (angl. *Activity Based Costing*, v nadaljevanju ABC metoda) bomo obravnavali stroške na povsem drugačen način. Tekavčič (1997, str. 97) pravi, da so pri tej metodi aktivnosti tiste, ki trošijo prvino poslovnega procesa in tako povzročajo stroške. Poslovni procesi so sestavljeni iz aktivnosti. Proizvodi ali storitve so le porabniki teh aktivnosti. Osnovna predpostavka metode je: proizvodi ali storitve podjetja (poslovni

učinki) so rezultat aktivnosti, ki porabijo prvine poslovnega procesa in zato nastanejo stroški (Blocher et al., 2010, str. 129). Poslovni učinki so torej le porabniki aktivnosti (Šink, 2001, str. 13).

Če želimo razumeti metodo, moramo najprej razložiti nekaj pojmov, in sicer (Tekavčič, 1997, str. 97):

- aktivnosti pomenijo osnovne povzročitelje stroškov (angl. *cost drivers*);
- stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen (angl. *cost pool*);
- stroškovni bazeni so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte (angl. *cost objects*);
- razporejanje poteka na podlagi meril aktivnosti (angl. *activity measures*).

Tekavčič (1997, str. 97) pravi, da je merilo aktivnosti lahko število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število sprememb v dizajnu, v proizvodnem procesu pa število kupcev ali dobaviteljev ipd. Torej so merila aktivnosti opredeljena količinsko in ne v vrednostnih enotah (Šink, 2001, str. 13). Ker je razporejanje posrednih stroškov v primerjavi z neposrednimi težje, Šink (2001, str. 13) meni, da je predlagana metoda primerna, saj težko najdemo splošne stroške, ki ne bi bili povezani z aktivnostmi, ki v podjetju potekajo.

Pri določanju povzročiteljev stroškov za različne aktivnosti mora podjetje ločiti med različnimi ravni aktivnosti, kjer strošek lahko nastane, in sicer (Blocher et al., 2010, str. 131–132):

- aktivnost na ravni enote proizvoda ali storitve: to so aktivnosti, ki so neposredno povezane s posameznim proizvodom. Vsebujejo neposredni porabljen material, neposredne ure dela, kontrolo posameznega proizvoda ipd.
- aktivnosti na ravni serije: to so aktivnosti, ki veljajo za skupino proizvodov. Primeri te aktivnosti so: sprožitev serija proizvodov, kontrola serij proizvodov, premikanje prodane proizvode ipd.
- aktivnosti na ravni proizvoda: to so aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda. Te aktivnosti vsebujejo: dizajn proizvodov, razvoj proizvodov, naročanje sestavne dele proizvodov ipd.
- aktivnosti na ravni poslovnega procesa: to so aktivnosti, ki omogočajo delovanje poslovnega procesa. Te aktivnosti niso povezane s posameznim proizvodom. Primeri so: vzdrževanje in nadzorovanje objekta, čiščenje objekta ipd.

Implementacija metode ABC poteka v treh korakih (Blocher et al., 2010, str. 131):

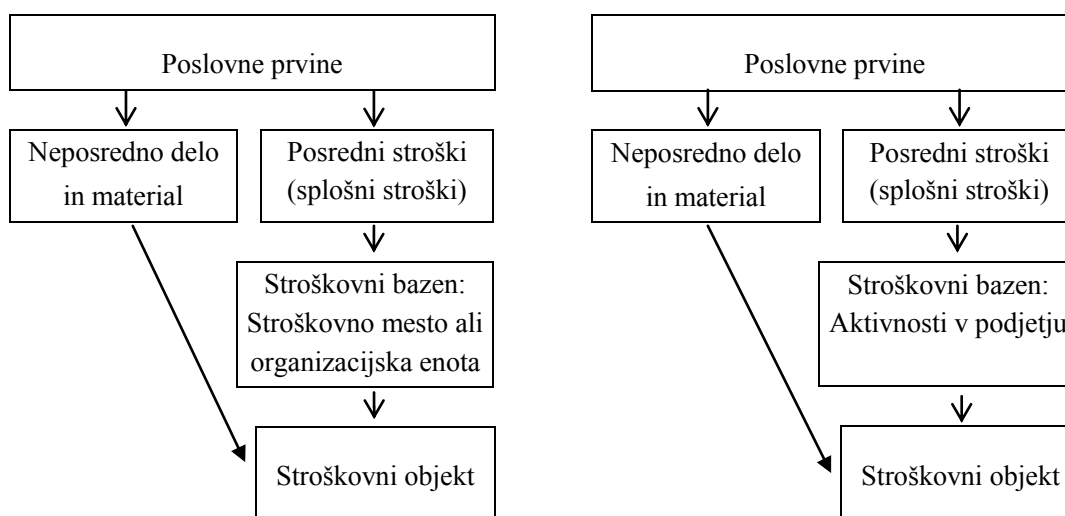
1. ugotavljanje, katere aktivnosti in povzročitelje stroškov v podjetju imamo;
2. za vsakega povzročitelja stroškov določimo, katero aktivnost omogoča. Stroški aktivnosti tvorijo stroškovni bazen;
3. določimo, kateri stroškovni bazen pripada posameznemu stroškovnemu objektu.

Ko smo že določili, kateri stroškovni bazeni pripadajo posameznemu stroškovnemu objektu, lahko določamo lastno ceno proizvodov, tako da prenesemo stroške na posamezne proizvode (Tekavčič, 1997, str. 98).

Dobro poznavanje aktivnosti, ki potekajo v podjetju, nam bo pomagalo spoznati, kateri stroški z njimi nastajajo. Čeprav nekatere aktivnosti proizvodu ne prinesejo dodane vrednosti, morajo vseeno biti izvedene. Stefano (2011, str. 33) ugotavlja, da mora podjetje paziti tako na pomembne kot na tiste aktivnosti, ki se zdijo nepomembne. Od tega, kako se jih bo lotilo, bo odvisna poraba časa in materiala, kar se bo izrazilo v višini stroškov. Zato s to metodo lahko obvladujemo stroške podjetja, saj obvladujemo aktivnosti, ki v podjetju potekajo.

Lahko bi mislili, da je metoda ABC podobna dvostopenjski tradicionalni metodi razporejanja stroškov, a to ni tako. Na Sliki 3 prikazujem, kako se razlikujeta. Tradicionalna metoda dodeli stroškovnim objektom svoje neposredne stroške in potem splošne stroške razdeli najprej na stroškovna mesta in na stroškovne objekte glede na obseg proizvodnje. Tudi metoda ABC stroškovnim objektom dodeli svoje neposredne stroške, splošne stroške pa najprej razdeli med aktivnosti, ki tvorijo stroškovne bazene, in kasneje stroškovne bazene razdeli med stroškovne objekte.

Slika 3: Dvostopenjski sistem razporejanja stroškov pri tradicionalni in pri ABC metodi



Vir: E. Blocher et al., Cost Management: a strategic emphasis, 2010, str. 130.

Čeprav je metoda zelo uporabna, Blocher et al. (2010, str. 128–129) pravijo, da ni primerna za vsako podjetje. Menijo, da ni primerna za podjetja, kjer neposredni stroški proizvoda predstavljajo največji delež stroškov proizvoda in kjer so aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo, enostavne, nizkocenovne in homogene za različne serije proizvodov. ABC metoda ne bi bila primerna za podjetje, ki proizvaja le en proizvod ali ki ima le zelo podobne serije proizvodov, kot na primer proizvodnja papirja. Prav tako ne bi bila uporabna za storitvena podjetja (odvetniške družbe, računovodska podjetja), kjer stroški dela zaposlenih predstavlja največji strošek podjetja in je neposredno vezan na stranke (stroškovne objekte). Uporaba ABC metoda v takih podjetjih ne bi bila primerna, ker bi bila lastna cena proizvodov nenatančna. Po eni strani bi bila podcenjena, po drugi pa precenjena, saj uporabljene aktivnosti niso odvisne od količine proizvedenega.

Tekavčič (1997, str. 144) ugotavlja, da nam glede na to, da je struktura stroškov odvisna od porabe aktivnosti, lahko tradicionalna metoda omogoča zadovoljive rezultate samo takrat, ko je struktura porabe posameznih aktivnosti pri vseh proizvodih približno enaka. Meni, da pravilno razporejanje splošne stroške s tradicionalno metodo poteka takrat, ko so stroški aktivnosti premosorazmerno povezani z obsegom proizvodnje. Ko stroški aktivnosti niso odvisni od obsega proizvodnje, pride do napak. Smer in velikost teh napak sta odvisni od različnih dejavnikov, kot so struktura porabe aktivnosti, obseg poslovanja, neposredni stroški po enoti proizvoda in relativne cene prvin, ki povzročajo stroške. Vse to se končno izraža v razmerju med splošnimi in neposrednimi stroški za celoten obseg poslovanja (Tekavčič, 1997, str. 144).

Predstavljajmo si gradbeno podjetje, ki istočasno gradi stanovanje za fizično osebo, dvorano za športni klub in poslovni objekt za pravno osebo. Pri gradnji vsakega objekta ima podjetje neposredne stroške, kot sta material in delo. Ima tudi splošne stroške, kot je plača zaposlenih v upravi podjetja, zaposlenih v razvoju, v trženju, v nabavi ipd. Pri ugotovitvi neposrednih stroškov stanovanja, dvorane in poslovnega objekta nimamo težav, saj točno vemo, koliko dela in materiala se pri vsakem projektu porabi. Sedaj pa si predstavljajmo, da podjetje določa višino splošnih stroškov, ki pripada posameznemu objektu, glede na končno vrednost objekta ali glede na število zgrajenih objektov v času nastanka splošnih stroškov. Na prvi pogled bi se nam zdelo način razporejanja splošnih stroškov na podlagi vrednosti objekta sprejemljiv, a kasneje bi videli, da je bilo pri graditvi stanovanja pet sestančkov uprave z investitorji. Pri graditvi poslovnega objekta so se morali sestati z investitorji vsaj dvakrat na mesec in to 15 mesecev. Dvorana je v primerjavi s stanovanjem zahtevala več dela zaposlenih v razvoju, saj so morali razviti nove rešitve, da bi bila bolj energijsko učinkovita. S tem načinom razporejanja stroškov smo po eni strani prerazporedili stanovanju relativno velik delež stroška uprave, čeprav uprava z njim ni imela veliko dela. Po drugi strani je strošek razvoja bolj upravičen pri gradnji dvorane, saj so se z njo inženirji ukvarjali bistveno več časa. Pri ABC metodi bi se razporejali splošni stroški na podlagi aktivnosti, ki so najbolj povezane z nastankom teh stroškov, kot na

primer število sestankov uprave za posamezni objekt ali število dni, ki jih je razvoj namenil za ugotovitev nove rešitve.

1.3.3 Metoda ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov se je uveljavila s podjetjem Toyota v 60. letih 20. stoletja na Japonskem, čeprav je Henry Ford že leta 1923 v knjigi »*My Life and My Work*« postavljal osnove te metode, ki so se uporabljale v podjetju Ford Motor Company (Blocher et al. 2010, str. 547). Šlo je za politiko podjetja, kjer stroški niso nikoli bili obravnavani kot fiksni. Prvi cilj je vedno bil najprej znižati prodajne cene do tiste meje, katero bi kupci bili pripravljeni plačati. Na ta način so nove znižane prodajne cene same zahtevale znižanje stroškov in tako narekovale, koliko so smeli znašati stroške.

Toyota, Honda Motor Company, Boeing, Intel Inc., Nissan, Sony so le nekatera podjetja, ki uporabljajo metodo ciljnih stroškov. Uporabljajo jo predvsem zato, ker se jim zdi, da samo s stroškovno učinkovitostjo in diferenciacijo ne morejo biti konkurenčni (Blocher et al., 2010, str. 547).

Metoda ciljnih stroškov pomeni ugotavljanje stroškov na osnovi ocenjene prodajne vrednosti proizvodov in želenega dobička (Tekavčič, 1997, str. 172). Predvidijo se prodane količine, prodajne cene in stroški, ki nastajajo v posamezni fazi življenjskega cikla proizvoda. Ker ima pri tej metodi cena odločilno vlogo, Brezovnik (2011, str. 8) pravi, da je takšna metoda predvsem uporabna v panogah, kjer obstaja močna konkurenca. Če pri tradicionalni metodi ugotavljamo, koliko nas bo proizvod stal, pri metodi določanja ciljnih stroškov ugotavljamo, koliko nas lahko največ stane (Turk, Kavčič, & Kokotovec-Novak, 2003, str. 122).

Ford je predstavil to metodo kot tehniko, s katero podjetje določa dovoljen (ciljni) strošek proizvoda ali storitve, ponuja na trgu konkurenčno ceno in dobi zaželen (ciljni) dobiček (Blocher et al., 2010, str. 547).

Tekavčič (1997, str. 172) pravi, da gre pri tej metodi za drugačen način razmišljanja, saj tradicionalno enačbo dobička (tj. funkcija vrednosti prodaje in stroškov) obrnemo na glavo in obravnavamo stroške kot funkcijo vrednosti prodaje in dobička. To pomeni, da je strošek sedaj odvisna in ne več neodvisna spremenljivka. Enačba (2) prikazuje novi način razmišljanje.

$$\text{Ciljni strošek} = \text{prodajna cena} - \text{ciljni dobiček} \quad (2)$$

Metoda nam pomaga, da ocenimo, koliko nas proizvod sme stati, če ga želimo po znani ceni prodati in pri tem imeti dobiček. To pomeni, da mora podjetje takrat, ko ugotovi, koliko znašajo ciljni stroški, te primerjati s predvidenimi stroški. V primeru, da bi bili višji,

mora iskati način, da bi predvidene stroške znižal do ravni ciljnih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 172). S to metodo si podjetje določa normo, s katero si zagotovi želen dobiček ob prodaji proizvoda.

Proces znižanja predvidenih stroškov na raven ciljnih stroškov ni lahka naloga. Tekavčič (1997, str. 172–173) govori o dveh načinih, kako bi podjetje to doseglo:

1. Podjetja morajo zmanjšati ali povsem odpraviti tiste aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca ali k nemotenemu poslovanju podjetja. Osredotočiti se mora le na zaželene in potrebne aktivnosti.
2. Zaželene in potrebne aktivnosti morajo biti opravljene brezhibno v prvem poskusu. Na ta način znižamo stroške, povezane s ponovno opravljenimi aktivnostmi in posledično tudi celotne stroške poslovanja.

Feil, Yook in Kim (2004, str. 14) pravijo, da imajo podjetja, ki uporabljajo tradicionalno metodo spremljanja stroškov, zelo majhne možnosti vpliva na višina stroškov, saj je v življenjskem ciklusu proizvoda že nastala večina stroškov, na katere ne moremo več vplivati ali jih nadzirati. Iz istega razloga Blocher et al. (2010, str. 547) menijo, da je treba nameniti veliko pozornosti dizajnu proizvoda, saj predstavlja ena izmed začetnih faz življenjskega ciklusa proizvoda in zato v veliki meri pogojuje celotne poslovne stroške. Ansari (2001, str. 2) pravi, da uporaba metode ciljnih stroškov izboljša konkurenčnost podjetja, saj zniža stroške na pravem mestu, izboljša kakovost izdelkov in skrajša čas razvoja novega izdelka.

Vpeljava metode ciljnih stroškov je sestavljena iz petih faz (Blocher et al., 2010, str. 548):

1. Določitev prodajne cene.
2. Določitev zelenega dobička.
3. Izračun ciljnih stroškov glede na prodajne cene in želeni dobiček.
4. Uporaba inženirskih rešitev, da bi našli poti do zmanjšanja stroškov ob ohranitvi lastnosti izdelka.
5. Uveljavitev procesa nenehnih izboljšav, da bi tudi v prihodnosti zmanjšali stroške.

Tista podjetja, ki uporabljajo metodo ciljnih stroškov, razdelijo glavni cilj (ciljni strošek) na več manjših ciljev znotraj podjetja (področja, naloge, postavke), tako da vsi v podjetju pripomorejo k doseganju skupnega cilja, tj. zmanjšanje ciljnih stroškov (Saldívar, 2003). Vključenost vseh v podjetju je zelo pomembna, zato Feil et al. (2004, str. 16) ugotavljajo, da kljub navidezni enostavnosti in relativno hitri vpeljavi v podjetje metoda ciljnih stroškov ne more voditi do želenih rezultatov, če ni sprejeta kot filozofija celotnega podjetja.

Glede na ciljne prodajne cene in ciljnega dobička podjetje določa, kolikšni smejo biti ciljni stroški. Velikokrat se zgodi, da je kljub našim zelo kakovostnim proizvodom ali storitvam po konkurenčnih cenah konkurenca uspešnejša kot mi. Na videz so kupci bolj zadovoljni pri drugih podjetjih, tako da ti prodajo več in ob koncu leta dosežejo boljše rezultate kot mi. Drugačen način dela lahko pomeni povečanje stroškov, a lahko tudi pripelje do večjega zadovoljstva strank in zaposlenih ter na koncu koncev izboljša poslovne rezultate ob naraščanju stroškov. Zdi se mi pomembno, da si mora podjetje vedno želeči izboljšanje, ne glede na to, ali mu gre dobro ali manj dobro. Najcenejši način izboljšanja je, da se učimo od drugih, ki so tudi lahko znotraj podjetja, da spremljamo najboljše prakse in jih poskusimo vnesti v naše podjetje. Takšen način delovanja imenujemo *benchmarking* in ga predstavljam v naslednjem podglavju.

1.3.4 Benchmarking

V knjigi »*El invitado imprevisto*« Romero (2011, str. 36) pravi, da se z drugimi ne smemo primerjati, razen v primeru, ko bi se želeli od njih kaj naučiti, da bi bili boljši. Nadalje pravi, da ima prav tu, pri izboljšanju samega sebe, vsak veliki potencial. Čeprav je Romero v svoji knjigi govoril o odnosu med ljudmi, torej govoril na človeški ravni, mislim, da to izjavo lahko uporabljamo tudi pri podjetjih. Želimo izvedeti, na kakšen način lahko postanemo tako uspešni kot drugi in, zakaj ne, v prihodnost boljši od njih.

Tekavčič (1997, str. 172) govori, da je »*benchmarking* (ali v angl. tudi *best practices method*) postopek primerjanja določenega procesa z enakimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih, pri čemer se raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti v tem procesu v vodilnih svetovnih podjetjih postavi kot cilj, ki ga podjetje uresničuje, ali kot normo, s katero primerja lastno raven opravljanja teh aktivnosti«.

V spletnem poslovnem slovarju *Business Dictionary* zasledimo definicijo *benchmarkinga* kot merjenje uspešnosti organizacijske politike, proizvodov, programov, strategije enega podjetja s primerljivimi kriteriji pri drugih podobnih podjetjih (Benchmarking, b.l.). Po besedah Watsona (1994, str. 5) je *benchmarking* poslovna praksa, ki spodbuja k izboljšanju procesov z določitvijo najboljših praks pri drugih organizacijah z merjenjem učinkovitost in ugotavljanjem, kateri so tisti faktorji, ki prinesejo najvišjo učinkovitost tem najboljšim organizacijam. Radakovič (2007, str. 10) meni, da je na svetovnem trgu, kjer se spopadamo s konkurenco, potrebno uporabljati *benchmarking*, saj predstavlja osnovno metodo pri spoznavanju relativne uspešnosti poslovanja podjetja glede konkurence.

Blocher et. al (2010, str. 13) pravijo, da je *benchmarking* proces, s katerim podjetje najprej ugotovi, katere so njegove kritične točke za doseganje uspeha. Potem analizira, katere so najboljše prakse za rešitve teh točk pri drugih podjetjih (ali oddelkih pri lastnem podjetju). Na koncu pa prenesemo te najboljše prakse v naše procese, tako da jih postavimo najprej

za cilje in kasneje kot osnovne meje, ki jih moramo presegati, če želimo biti boljši od konkurentov.

V literaturi velja Xerox Corporation za pionirja *benchmarkinga*, saj ga je začela uporabljati proti koncu sedemdesetih let prejšnjega stoletja. Danes ga uporablja nešteto podjetij. V vsaki panogi so določena podjetja, ki veljajo kot zgled za druge, na primer Toyota pri proizvodnji, Nordstrom pri trgovini na drobno, Ritz-Carlton pri hotelirstvu ali Apple pri inovacijah (Blocher et al., 2010, str. 13).

Benchmarking lahko uporabljamo na različne načine. Rojas (2008, str. 35–37) razlikuje med štirimi različnimi strategijami *benchmarkinga*, ki jih lahko uporabljamo v gradbeništvu:

- Globalni *benchmarking*: gre za najbolj splošni *benchmarking*. Gradbeno podjetje išče med najboljšimi praksami zunaj panoge gradbeništva. Po navadi gre za najbolj splošne aktivnosti in procese, ki jih lahko kot zgled prenese v lastno podjetje oziroma postavlja kot cilji v bodočnosti. Splošni proces, ki lahko pride v poštev tudi pri gradbenih projektih, je na primer način dobave in oskrba z materialom in opremo na kraju, kjer projekt poteka.
- Panožni *benchmarking*: gre za *benchmarking*, kjer iščemo najboljše prakse pri podjetjih iz naše panoge, a se razlikujejo od nas po specializaciji (na primer: beton, mehanizacija, kleparstvo, metalne konstrukcije ipd.). Iščemo, kateri njihovi procesi ali aktivnosti bi nam lahko pomagali izboljšati naše delovanje. Podjetja uporabljajo panožni *benchmarking*, kadar morajo nuditi kakšno storitev, ki ni neposredno povezan z njihovo specializacijo dela, kot bi bilo na primer električno podjetje, ki nudi svoje storitve gradbenim podjetjem.
- Konkurenčni *benchmarking*: gre za *benchmarking* s katero podjetje želi identificirati najboljše prakse pri podjetjih, ki so iz njihove panoge in opravljajo isto dejavnost. Čeprav ga imenujemo konkurenčni *benchmarking*, to ne pomeni, da postavljamo kot cilj le prakse ali procese naših neposrednih konkurentov. Raziskave pravijo, da je najbolj uspešen konkurenčni *benchmarking* takrat, ko so podjetja, s katerimi se primerjamo, iz drugega segmenta ali geografskega območja.
- Notranji *benchmarking*: gre za *benchmarking* znotraj podjetja, da bi izboljšali opravila, ki potekajo vsak dan v podjetju. Velikokrat se zgodi, da se na primer različni zaposleni lotijo enakih nalog na drugačnem načinu. Gre za primerjanje najboljše prakse znotraj podjetja in na osnovi teh poizkus standardizacije procesov. To je zelo uporabna metoda za podjetja, ki si želijo stalnih izboljšav. Standardizirane interne procese se kasneje dokumentira in so osnova za ostale strategije *benchmarkinga*.

Rojas (2008, str. 72) pravi, da je cilj različnih vrst *benchmarkinga* izboljšati delovanje podjetja z izboljšanjem svojih procesov. Vse to pa se v številkah vidi pri poslovnem izidu podjetja.

2 OBVLADOVANJE STROŠKOV V GRADBENIŠTVU

Če je negotovost prisotna povsod, je v gradbeništvu še bolj občutna. Na veliko scenarijev, ki se lahko zgodijo, podjetje nima vpliva ali pa le zelo malo. V tem poglavju želim predstaviti projekte v gradbeništvu. Zanimajo me predvsem vrste pogodbenih cen in kako se izračunajo lastne in prodajne cene v gradbeništvu. Na koncu bom govoril še o predpisih in zakonodaji, ki jih moramo upoštevati v tej panogi.

2.1 Projekti in gradbeništvo

Beseda projekt ima v današnjem času lahko veliko pomenov. V Slovarju slovenskega knjižnega jezika pod besedo projekt beremo (Projekt, b.l.):

- Na splošno: »kar določa, kaj se misli narediti in kako naj se to uresniči, načrt: izdelati, predložiti projekt; projekt šolske reforme; projekt za modernizacijo podjetja / finančni, investicijski projekt; idejni, tehnični projekt stroja; raziskovalni projekt; vesoljski projekt«.
- V gradbeništvu: »skupek načrtov, tehničnih opisov in popis stroškov za kak objekt, področje: arhitekti so izdelali več projektov; projekt ceste, spomenika, stavbe; projekt električne napeljave / gradbeni projekt«.

Hauc (2007, str. 26–27) pravi, da projekt lahko pomeni:

- dokumentacijo, načrt, elaborat,
- tehnično ali drugo dokumentacijo,
- projektno dokumentacijo, kot na primer projekt za pridobitev gradbenega dovoljenja, projekt za razpis, projekt za izvedbo,
- načrt postopka za izvedbo projektnega namena,
- objekt v pripravljalni fazi za gradnjo,
- objekt v gradnji,
- investicijo, naložbo,
- procesni cikel, ki se zaradi svoje značilnosti in pomembnosti izvaja iz tekočega poslovanja oziroma tekoče proizvodnje in se posebej organizira,
- terminski plan neke zaključene akcije posebnega pomena,
- idejo, namero, pa čeprav še ni izvedena.

Pšunder (1997, str. 1) govori, da projekt predstavlja enkratne ciljno usmerjene procese odvijanja določenih del – aktivnosti. Projekte se izpeljejo z namenom, da bi dosegli določen cilj. Projekt ni končni cilj, ampak je pot do končnega cilja. Zgrajena hiša je lahko cilj, usmerjeni procesi, da bi zgradili to hišo, pa predstavljajo projekt.

Po različnih opredelitvah Stare (2011, str. 5) povzame projekt kot »enkraten, časovno in finančno omejen ter ciljno usmerjen kompleks logično povezanih aktivnosti z namenom ustvarjanja proizvodov ali storitev v skladu s standardi kakovosti in naročnikovimi zahtevami«.

Kdorkoli lahko izpelje projekt, in to kjerkoli in kadarkoli. To je mogoče, ker se projekti zelo razlikujejo. Tudi v podjetjih iz najrazličnejših panog izvajajo projekte. V multimedijški panogi lahko projekt predstavlja na primer razvijanje novega računalniškega programa. Za letalsko panogo je to lahko novo letalo. Projekti med panogami so lahko v osnovi podobni, a Williams (2010, str. 3) meni, da se projekti v gradbeništvu razlikujejo od projektov v proizvodnih panogah, ker se tu proizvajajo in prodajajo dokaj standardizirane proizvode. V gradbeništvu pa po navadi gre za unikatne in edinstvene projekte, katerih rezultati bodo dolgoročno ostali na določenem mestu. Torej gre včasih tudi za gromozanske objekte, ki bodo na enem mestu obstali mnogo desetletij.

Gradbeni projekt predstavlja lahko novogradnjo, prizidek ali rekonstrukcija. Objekt je rezultat gradbenega projekta in služi za zadovoljitev potreb naročnikov. Pšunder (1997, str. 1–3) pravi, da ima objekt lahko dva cilja, in sicer gospodarskega, ko objekt zadovoljuje potrebe tržišča po novi proizvodnji (na primer povečanje kapacitet), ali pa negospodarskega, ko objekt izhaja iz potrebe okolja (na primer potrebe po gradnje šole, vrtca, bolnišnice itd.).

Tabela 1: Razčlenitev kompleksnega procesa graditve

GRADITEV	PRIPRAVA	a. Planiranje in raziskave
		b. Projektiranje
		c. Upravni postopek
		d. Pogodba
	GRADNJA	e. Gradbena dela
		f. Instalacijska dela
		g. Obrtniška dela
		h. Predaja objekta

Vir: E. Rodošek, Osnove organizacije v gradbeništvu, 1998, str. 17.

Podjetja, ki delujejo v gradbeništvu, lahko delimo po sektorjih dejavnosti, katero opravljajo. Rodošek (1998, str. 17) loči sektorje visoke in nizke gradnje ter hidrotehnične

gradnje. Proces graditve je kompleksen. Podjetja lahko same opravljajo vse dejavnosti, ki sestavljajo gradnjo, ali pa se registrirajo za opravljanje določene dejavnosti (na primer: raziskave terena in materiala, projektiranje, gradnja, montaža, zaključna dela) (Rodošek, 1998, str. 17). V Tabeli 1 vidimo, da je proces graditve sestavljen iz priprave na gradnjo in same gradnje. Proces gradnje bi bil nesmiseln oziroma nemogoč brez poprejšnje priprave. Prav vsak od delov priprave in gradnje je zelo pomemben, če želimo priti do predaje objekta investitorju.

Med potekom projekta se poimenovanja udeležencev graditve lahko spremenijo, saj organizacijsko niso tako relevantna. Včasih se zgodi celo, da podjetja uporabljajo svoje nazive za poimenovanje udeležencev. Rodošek (1998, str. 21) deli udeležence graditve v štiri osnovne skupine:

- Naročnik (investitor, kupec, klient): je tisti, ki vlaga sredstva, da bi zadostil svojim potrebam (zahtevam, željam) z gradnjo ali prenovo gradbenega objekta. Ni nujno, da bo naročnik tudi uporabnik objekta. Velikokrat ga zgradi z namenom, da bi ga oddal v uporabo komu drugemu.
- Projektant (izvajalec tehnično-ekonomske dokumentacije, načrtovalec): ta, ki bodisi sam ali v sodelovanju s svojimi sodelavci ali podizvajalci izdelava ali oskrbi vse za graditev potrebno in zakonsko predpisano dokumentacijo.
- Prevzemnik (izvajalec, glavni prevzemnik): to je tisti, ki prevzame bodisi sam celotne obveznosti, bodisi skupaj s kooperanti večji ali manjši del obveznosti realizacije gradbenega objekta.
- Kooperant (podizvajalec in dobavitelj, podpogodbениk, subkordanti): to je tisti, ki prevzame obveznosti (posamezno vrsto del ali storitev, posamezne dele gradbenega objekta) realizacije gradbenega objekta v imenu in po sprejetih obligacijah prevzemnika. Ko gre za velike projekte, so podizvajalci zelo pomembni, ker velikokrat izvajalec ni zmožen vsega opraviti sam, bodisi zaradi obsega dela bodisi zaradi zahtevnosti (specifičnosti) del. Zhu (2016, str. 1–2) pravi, da so podizvajalci za podjetje, ki nima izkušenj ali ni pripravljeno narediti določenih del, najboljša strategija. Poleg tega podjetje lahko zmanjša svoje stroške, porablja manj časa za izvedbo teh nalog in ohrani oziroma poveča kvaliteto opravljenega dela.

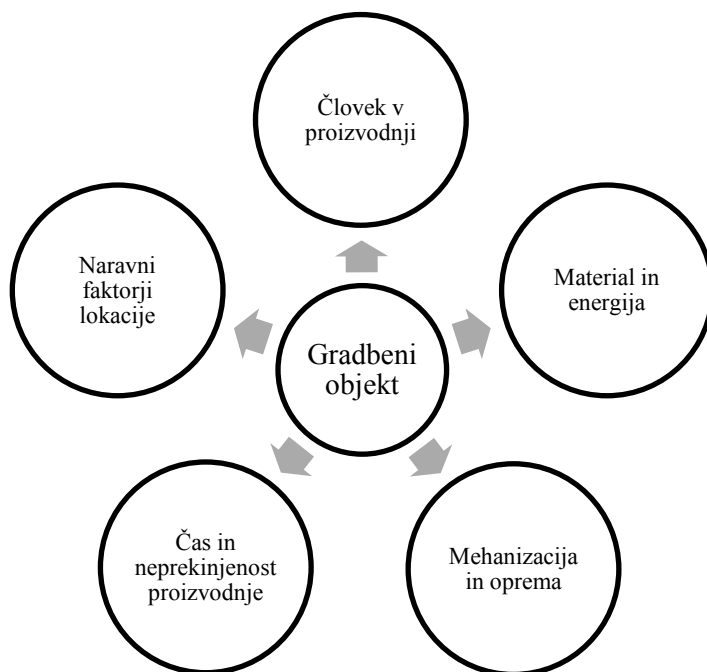
Poleg omenjene skupine, ki so neposredno prisotne pri projektih gradnje, Williams (2010, str. 4–5) izpostavi pomembnost državnih organov ter skupnosti, kjer se objekt gradi. Država preko različnih ustanov izda potrebna gradbena dovoljenja in tako skrbi za okolje in za interese lokalnih prebivalcev. V zadnjih 20. letih enaindvajsetega stoletja je prav tako viden večji trud držav, da bi preko različne zakone, regulative in pravila, zmanjšali tveganj in nesreč, ki so pogoste v tej panogi (Sánchez, Rodríguez, Jato, & Arias, 2016, str. 9). Po drugi strani imajo tudi velik vpliv lokalne skupnosti, ki prebivajo v bližini bodočega objekta. Gradbena podjetja se morajo pogosto spopadati z vprašanjem, kako zmanjšati

moteče zunanje vplive, ki med gradnjo vplivajo na sosedstvo, kot je na primer hrup, prah, uporaba cestišča, itd.

V primeru, da investitor ni sposoben voditi izvajanje aktivnosti gradbenega projekta, je za to nalogo najbolj primeren prevzemnik. Investitor je po navadi sposoben izdelati samostojno ali v sodelovanju s projektanti le dokumentacijo, potrebno za prvo fazo investicijskega procesa, to je izdelava elaborata predhodnih študij, izdelava investicijskega programa ter idejnega projekta (Pšunder, 1997, str. 9). Pri gradnji investitor navadno imenuje nadzornika, ki bo v svojem imenu skrbel, da bo projekt brezhibno izveden. Praksa imenovanja nadzornika je zelo priporočljiva tudi takrat, ko se investitor spozna na gradbeništvo. Nadzornik lahko pravočasno opozori, ko nekaj izstopa iz načrta in se tako izognemo večjim bodočim stroškom.

Tako kot pri drugih panogah imamo tudi v gradbeništvu opravka s proizvodnimi faktorji. Rodošek (1998, str. 25) pravi, da so proizvodni faktorji vsi tisti zunanji in notranji pogoji, okoliščine in danosti, ki imajo kakršenkoli vpliv na potek in uspešnost dela ter porabo virov (dela, časa, materiala, energije, denarja) za to delo. Tisti, ki vse faktorje združuje in omogoča, da podjetje doseže svoje cilje, je človek (Lozano & Tenorio, 2015, str. 52). V Sliki 4 prikažem, kateri so proizvodni faktorji v gradbeništvu.

Slika 4: Proizvodni faktorji v gradbeništvu



Vir: E. Rodošek, Osnove organizacije v gradbeništvu, 1998, str. 25.

Vsak faktor je pomemben in bi gradbeni projekt brez kateregakoli od njih s težavami prišel do izvedbe. Čeprav se nekateri izmed proizvodnih faktorjev lahko zdijo bolj pomembni, ne

smemo zanemarjati nobenega od njih. Vsak prispeva s svojim deležem h gradbenim objektom.

V zadnjem času čedalje več govoriti o etiki pri poslovanju, o etičnem ravnanju z okoljem ter o etiki na splošno. Zato želim na kratko omeniti tudi to temo v zvezi z gradbeništvom. Williams (2010, str. 14) opozarja, da lahko neetično ravnanje, na primer nekvalitetno zgrajena zgradba ali zniževanje stroškov na račun uporabe cenejših oziroma manj kvalitetnih materialov, povzroča velike denarne škode ter celo lahko ogroža življenje uporabnikov teh zgradb. Etično moramo ravnati, da bodo tudi drugi ravnali etično. Čeprav bi verjetno neetično ravnanje pomenilo več pridobljenih poslov zaradi nižjih cen, več prihrankov, več »uspeha«, manj obveznosti, hitreje dokončanje projektov, mora podjetje vedno ravnati etično. To pomeni, da mora delati, kar je moralno dobro, tudi takrat, ko bi to ravnanje pripeljalo do neuspeha ali celo do umiranja podjetja.

2.2 Management gradbenih projektov

Beseda management ima lahko več različnih pomenov. Slovenski strokovnjaki, kot na primer Rozman in Kovač (2012, str. 21) pravijo, da je »proces usklajevanja razdeljenega dela in drugih razmerij; je odločanje o poslovanju in je zagotavljanje smotrnosti izvedbe v podjetju«. Avtorja z drugimi besedami pravita, da je bistvo managementa omogočanje in zagotavljanje brezhibnega dela vseh zaposlenih v podjetju, tako da je njihovo delo usklajeno in pripomore k boljšemu izvrševanju odločitev vodstva in doseganju ciljev podjetja.

To besedo lahko uporabljamo tudi, ko govorimo o projektih, torej ko govorimo o vodenju projektov. Management gradbenih projektov predstavlja razreševanje organizacijskih vprašanj za uspešno izvajanje projektov in za doseg njihovih ciljev. Ti se vedno nanašajo na doseganje ustrezne kvalitete objektov, na pravočasnost izvedbe objektov in na ekonomičnost izgrajenih objektov (Pšunder, 1997, str. 3–4). Management v gradbeništvu pomeni planiranje, organiziranje, vodenje in kontroliranje projekte, torej izvajanje gradbenih projektov. Slabo izveden gradbeni projekt pomeni povečana končna stroškovna vrednost projekta (Gómez & Orobio, 2015, str. 162–163).

Pri naročnikih (pri inženirskih ali consulting organizacijah) predstavlja izvajanje projektov graditve objektov bistvo njihove dejavnosti (Pšunder, 1997, str. 12). Takšna podjetja imajo po navadi t.i. matrično strukturo organizacije. To pomeni, da imajo stalno projektno organizacijo, kjer pri projektih sodelujejo ljudje iz različnih oddelkov. Na ta način, lahko zaposleni istočasno sodelujejo pri večjem številu projektov, tako da opravljajo le določena dela. Tako ti zaposleni postanejo bolj specializirani in posledično bolj učinkoviti pri svojem delu. Management gradbenih projektov predstavlja odločanje o bistvenih zadevah projektov, ki zadevajo namenske cilje projektov (Pšunder, 1997, str. 13).

Cilj gradbenega projekta je graditi, prizidati ali rekonstruirati; management projekta pa pomeni, kako to izvedemo oziroma izpeljemo do konca.

Do konca uspešno izpeljati gradbeni projekt (da dosežemo, kar smo si zamislili) ni lahka naloga. Pšunder (1997, str. 14) pravi, da je uspešnost poteka gradbenega projekta odvisna od vzpostavitve ustreznega informacijskega sistema. Pomembno je, da iz podatkov dobimo informacije, iz katerih lahko sklepamo ter sprejemamo prave odločitve. Hauc (2007, str. 233–234) meni, da za izvedbo aktivnosti projekta izvajalci projekta potrebujejo tako programske kot tudi strukturne informacije. Programske informacije so tiste, ki jih pridobimo iz terminskega plana projekta in vsebujejo podatke o projektu, aktivnosti, trajanju aktivnosti, fiksnih rokov, časovni rezervi, predhodnih in naslednjih aktivnosti, obremenitve izvajalskih zmogljivosti ter o planiranih stroških. Strukturne informacije pa so tiste, ki dajejo vsa potrebna navodila za fizično izvajanje aktivnosti, kot so načrti, projektna dokumentacija, tehnična dokumentacija, zagonska dokumentacija, navodila za izvedbo, popis osnovnih sredstev, popis materiala ipd.

Rodošek (1998, str. 132–133) opozarja, da je sedanje stanje organizacije in priprave za gradnjo pri gradbenih podjetjih pomanjkljivo. Ugotavlja, da majhna podjetja, ki delajo s tradicionalnimi tehnologijami in s skromnimi proizvodnimi sredstvi, velikokrat dosežejo podobne rezultate kot visoko tehnološko napredna in dobro opremljena gradbena podjetja. Poleg tega meni, da se pri pripravi organizacije gradnje podjetja pogosto omejujejo le na tradicionalne uporabljene sheme.

2.3 Vrste pogodbenih cen

Ko želi naročnik graditi, prizidati ali rekonstruirati, poišče najbolj optimalnega izvajalca, ki bo zanj opravil gradbeno delo, in z njim sklene gradbeno pogodbo. S sklenitvijo gradbene pogodbe se izvajalec zavezuje, da bo v dogovorjenem roku izvedel gradbena dela v skladu z vnaprej določeno projektno dokumentacijo. Naročnik se zavezuje, da bo izvajalcu za opravljeno delo plačal določeno ceno.

V gradbeni pogodbi naročnik in izvajalec gradbenih del določita ceno, ki je v skladu z Obligacijskem zakonikom (Ur.l. RS, št. 97/2007-UPB in odl. US, v nadaljevanju OZ). To je temeljni zakon za pripravo gradbenih pogodb. Izdelan je bil na osnovi gradbenih in drugih uzanc. Gradbene uzance, ki se še danes uporabljajo, so podrejene OZ. Zajete so v dokumentu Posebnih gradbenih uzanc (Ur.l. SFRJ, št. 18/1977, v nadaljevanju PGU), ki dopolnjuje in nadgrajuje OZ. Napisan je bil leta 1977 in velja še danes, čeprav bi ga bilo treba prilagoditi veljavni slovenski in evropski zakonodaji (Zbornica gradbeništva in industrije gradbenega materiala, b.l.). OZ (654. člen) in PGU (22. uzanca) določata, da je cena lahko oblikovana ali za mersko enoto dogovorjenih del (cena za enoto mere) ali v skupnem znesku za vrednost celotnega objekta (skupaj dogovorjena cena).

Cena na enoto mere pomeni, da je cena določena glede na mersko enoto opravljenega dela, ne glede na to, ali se razlikuje od predvidene v popisu oziroma v ponudbenem predračunu (Modrijan, 2009, str. 26). Določa na primer polaganje parketa na enoto kvadratnega metra (v nadaljevanju m²). Pri obračunu pa naročnik plača za dejansko položene m² parketa. Takšna cena velja tako za presežna kot za manjkajoča dela, če ne presega 10 % pogodbenih količin del (22. uzanca PGU).

Skupaj dogovorjena cena pomeni, da je izvajalec plačan po opravljenem delu in ne po količini dela, tj. fiksno ceno za gradbeno, obrtniško in inštalacijsko delo. Gre torej za fiksno ceno celotnega objekta. Cena vsebuje vse, kar je izvajalec predvidel v času sklenitve pogodbe, ne glede na to, če jih je ali ni upošteval v svoji kalkulaciji cene (Kevrić, 2015, str. 21). Izvajalec je upravičen do zahteve po spremembi začetne cene le v primeru, ko kljub svoji izkušnosti in strokovnosti pride do izrednih dogodkov, ki jih ni mogel vnaprej predvideti (Modrijan, 2009, str. 27). V 23. uzanci PGU beremo, da so izredni dogodki predvsem ukrepi, določeni z akti pristojnih organov; spremembe cen materiala in storitve drugih na trgu; spremembe življenjskih stroškov ali pa spremembe pogojev za izvajanja del v zemlji ali v vodi, ki niso bila predvidena s tehnično dokumentacijo.

Poleg prej omenjenih načinov določanja cene obstaja še tretji, tj. cena, določena s klavzulo »ključ v roke« ali s podobnim izrazom (659. člen OZ in 34. uzance PGU). To pomeni, da pogodbeni cena za celotni objekt fiksna in obsega tako vrednosti nepredvidenih in presežnih del kot tudi izključuje vpliv manjkajočih del. Takšna cena je ugodna za izvajalca predvsem takrat, ko pozna lokacijo gradnje in ni prevelikih tveganj, da bi nastali izredni dogodki, ki bi znatno povečali stroške.

2.4 Kalkulacija cen v gradbeništvu

Višina prodajne ali ponudbene cene je odvisna od stroškovne cene proizvoda ali storitve. Določena mora biti v sorazmerju s konkurenčnimi cenami podobnih proizvodov in substitutov, sicer je zgolj na podlagi proizvodnih stroškov, pogosto prenizka ali pa previsoka (Pšunder, 2008, str. 14). Martinez (2016, str. 69) pravi, da mora biti cena po eni strani dovolj nizka, da se lahko z njo konkurira na razpisih, in po drugi strani dovolj visoka, da se pokrijejo vsi stroški, ki so nastali pri gradnji ter da podjetje posluje z dobičkom.

Pri oblikovanju ponudbene cene si pomagamo z računovodskimi izkazi, ki čeprav se nanašajo na preteklost, nam lahko pomagajo pri oblikovanju podobnih kalkulaciji cen v prihodnosti. Izračunano ceno imenujemo kalkulativno ceno. To je seštevek stroškov poslovanja in planiranega minimalno primerne dobička na enoto proizvoda (Žemva, 2006, str. 166). Kalkulativni ceni brez planiranega dobička lahko rečemo tudi lastna cena, saj cenovno ovrednoti, koliko nas proizvod stane.

Izračun kalkulativne cene dobimo s pomočjo enačbe (3) (Žemva, 2006, str. 166):

$$KC = M + P + Kpl * F + S * Fm \text{ (v denarni enoti za: } m^3; m^2; m^1; kg; kom) \text{ (3)}$$

kjer pomeni:

KC: kalkulativna cena

M: material za izdelavo

P: transportni stroški in strojne storitve

Kpl: kalkulativne izhodiščne plače

S: storitve soizvajalcev

F: kalkulativni faktor za posredne stroške

Fm: faktor za manipulativne stroške

Cena je rezultat seštevka različnih vrst stroškov. Tako razčlenitev cene imenujemo lahko struktura cene ali sestav cene. Žemva (2006, str. 166) opozarja, da je obseg strukture odvisna od nivoja cene, ki je predmet obravnave. Tako lahko razlikujemo med osnovno ceno, ceno na enoto, ceno postavke, ceno vrste del, ceno objekta itd. V Tabeli 2 lahko razberemo strukturo skupne gradbene cene. Gradbena cena je torej sestavljena iz seštevka materialnih stroškov, neposredne storitve drugih, amortizacije, pogodbene obveznosti, stroškov dela, zakonske obveznosti ter vkalkuliranega dobička. Načeloma naj bi vsaka cena vsebovala vse elemente strukturne cene (Žemva, 2006, str. 166). Z drugimi besedami Pšunder (2008, str. 61) pravi, da je vsaka cena seštevek vseh neposrednih stroškov, posrednih stroškov in vkalkuliranega dobička.

Tabela 2: Posplošena oblika strukture skupne gradbene cene

A. MATERIALNI STROŠKI
a. Neposredni stroški materiala
b. Neposredni stroški vode, energije in pogonskega goriva
c. Posredni stroški materiala
d. Posredni stroški vode, energije in pogonskega goriva
e. Neproizvodne storitve
f. Dnevnice, terenske dodatek, prevozi za delo ...
g. Drugi materialni stroški
B. NEPOSREDNE STORITVE DRUGIH
a. Storitve drugih v proizvodnji (podizvajalci, kooperanti)
b. Transporti drugih
c. Najemnine strojev in opreme drugih
C. AMORTIZACIJA
a. Amortizacija po predpisani stopnji
b. Amortizacija nad predpisano stopnjo

se nadaljuje

Tabela 2: Posplošena oblika strukture skupne gradbene cene (nad.)

D. POGODBENE OBVEZNOSTI

- a. Premije za zavarovanje
- b. Garancije in varščine
- c. Obresti od kreditov

E. STROŠKI PLAČILNEGA PROMETA IN BANČNE PROVIZIJE

- a. Prispevki in članarine
- b. Stroški licenc in patentov
- c. Najemnine poslovnih prostorov in uprave
- d. Druge pogodbene obveznosti

F. VKALKULIRANE PLAČE – STROŠKI DELA

- a. Neposredne plače proizvodnih delavcev
- b. Nadomestila in dodatki zaposlencev
- c. Neposredne plače neproizvodnih delavcev
- d. Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil in drugih prejemkov

G. ZAKONSKE OBVEZNOSTI

- a. Dajatve neodvisne od stroškov dela
- b. Izdatki za varstvo okolja
- c. Ostali stroški

H. VKALKULIRANI DOBIČEK

- a. Riziko za kritje stroškov sumljivih pogodb
- b. Rezervacije za tveganja iz garancij
- c. Kalkulirani dobiček

KALKULATIVNA (PRODAJNA) CENA = A+B+C+D+E+F+G+H

Vir: Š. Žemva, Gradbene kalkulacije in obračun gradbenih delov, 2006, str. 166–167.

Preden se lotimo kalkulacije cene, moramo ugotoviti, katere elemente oziroma materiale bomo potrebovali pri gradnji objekta. Pomagamo si s projektom in s projektantskem popisom del, kar sta predhodno pripravila arhitekt in projektant. Projektantski popis del je osnova za izdelavo ponudbe (Žemva, 2006, str. 159) in je sestavljen iz vseh elementov, ki so potrebni, da se zgradi določen objekt. Vsebuje količine in zahtevane mere poslovnih prvin. Če k popisu del dodamo ceno posameznih prvin, dobimo stroške in s tem lastno ceno proizvoda ali storitve.

Eden izmed osnovnih elementov, ki je vključen v ceno na vseh nivojih, je delovna sila (Žemva, 2006, str. 168). V gradbeništvu obstaja tako imenovana normativa dela, ki določa tako časovno strukturo kot tudi strukturo posameznih delavcev, ki so potrebni pri določeni standardizirani vrsti dela. Cena dela je odvisna od pogodb najemodajalcev za najeto delovno silo oziroma od pogodb o zaposlitvi, ki so v skladu z zakoni in predpisi s področja dela in zaposlovanja ter pravilnike o plačah iz gradbene dejavnosti.

V podjetju imamo tri vrste delavcev. Delavce, ki so neposredno udeleženi v samem proizvodnem procesu (primer: zidar pri zidanju zidu), imenujemo neposredni proizvodni delavci ali produktivni delavci. Delavce, ki so posredno vezani na proizvodni proces (primer: delovodja, inženir, skladiščnik), imenujemo posredni proizvodni delavci ali neproduktivni delavci. V tretjo skupino spadajo tako imenovani režijski delavci. To so delavci, ki se ukvarjajo z vodenjem, vzdrževanjem, varovanjem, pa tudi blagajnik, kadrovnik, tajnica, vratar, telefonist, komercialist ipd. (Žemva, 2006, str. 169). Nujno je, da so ob neposrednih delavcih prisotni tudi posredni ter režijski delavci. Vsi delavci so povezani in odvisni med seboj. Gradnja brez njih ne bi bila izvedljiva oziroma bi bila pomanjkljiva. Urna postavka neposrednih delavcev je odvisna od kvalifikaciji delavcev ter od zahtevnosti dela. Delavci so lahko nekvalificirani, polkvalificirani, priučeni, kvalificirani, visoko kvalificirani, delovodje, tehniki ter inženirji. Vsak od njih bo imel urno postavko glede na svojo kvalifikacijo in zahtevnost dela. Cenik kalkulativnih plač delavcev lahko oddamo kot prilogo k ponudbi. Ta vsebuje poleg urne postavke še kalkulativni faktor posrednih stroškov na bruto plače, o katerem bomo govorili v nadaljevanju, ter stroške izvajalca za storitve drugih (to so v procentih izraženi stroški, ki jih ima nosilec del zaradi organizacije gradbišča, koordinacije, varovanja materiala, vzdrževanje gradbišča itd.) (Žemva, 2006, str. 172).

2.4.1 Prenos posrednih stroškov v gradbeno ceno

Cena je sestavljena tako iz neposrednih kot iz posrednih stroškov. Izračunavanje neposrednih stroškov je enostavno, saj poznamo višino stroškov, ki so vezani na določen stroškovni nosilec. Pri posrednih stroških je težje, zato si v gradbeništvu podjetja pomagajo z dvema metodama. To sta prenos posrednih stroškov s faktorjem in prenos z metodo pokrivanja. Pri obeh je cilj določiti višino posrednih stroškov, ki bodo vezani na izvedbo gradbenih del. Določanje višine posrednih stroškov je odvisna od poslovne politike podjetja, družbe, lastnika in tržnih razmer (Žemva, 2006, str. 173). Lahko rečemo, da gre za arbitrarno nalogo, saj ne obstaja vnaprej določeno objektivno pravilo za razporejanje teh stroškov. Razlikuje se od podjetja do podjetja. Čeprav ne moremo reči, da nekdo bolj pravilno razporeja posrednih stroškov kot drugi, lahko rečemo, da je od tega odvisno uspešnost podjetja. Pšunder (2008, str. 76) pravi, da je lastna cena (seštevek neposrednih in posrednih stroškov) v gradbeni panogi, kjer se prodajna oziroma ponudbena cena oblikuje pod vplivom konkurence, najnižja možna cena. Zato je pomembno, da se ocene za razporeditev posrednih stroškov najbolj ujemajo z resničnimi stroški.

V nadaljevanju bom predstavil dve metodi prenosa posrednih stroškov, in sicer s faktorjem in z metodo pokrivanja. Pri prenosu s faktorjem se največkrat uporablja kot osnova bruto plače. Obstajajo podjetja, ki uporabljajo kombinacijo obeh metod, pa tudi podjetja, ki uporabljajo več faktorjev. Žemva (2006, str. 173) pravi, da morajo taka podjetja točno določiti ustrezne osnove. Tako moramo na primer pri faktorju za pomožni material izbrati osnovo glavnega materiala za izdelavo, pri faktorju za premike strojev izberemo osnovo

obratovalne ure, pri faktorju za pomoč obrtnikom izberemo vrednost obrtniških del ipd. Ker se projekti med seboj razlikujejo, se tudi vrednost faktorja vsakič spreminja (Pšunder, 2008, str. 61).

2.4.2 Prenos posrednih stroškov s faktorjem na bruto plače

Velikost faktorja posrednih stroškov je odvisna od velikosti posrednih stroškov, ki jih v času trajanja projekta ali poslovnem letu pričakujemo, in od velikosti osnove za razporejanje. Osnovo navadno predstavlja masa neposrednih plač proizvodnih delavcev, tako da na njihovi osnovi s faktorjem prenašamo v ceno še ostale posredne stroške (Žemva, 2006, str. 173). Model za izračunavanje faktorja vidimo v enačbi (4).

$$F = \frac{\Sigma \text{ posredni stroški} + \Sigma \text{ bruto plače}}{\Sigma \text{ neposredne bruto plače}} \quad (4)$$

S tem faktorjem imamo sedaj zajete vse posredne stroške na osnovi bruto plač. Koliko kateri prispeva h končnemu faktorju, lahko lažje razberemo iz Tabele 3, ki prikazuje izmišljen primer. Po navadi vsak element vsebuje več podelementov. Pod posrednimi stroški dela imamo lahko razčlenjene še različne stroške: drugi stroški (odprava napak v garancijski dobi, dajatve neodvisne od stroške dela), izdatki za varstvo okolja (delovne obleke, zaščitna sredstva) ter na primer nagrade, štipendije študentom, dijakom, vajencem.

Tabela 3: Združena oblika faktorja posrednih stroškov na bruto plače

Vrsta elementa	Delež
a. PLAČE ZAPOSLENCEV NEPOSREDNA PROIZVODNJA	1,0000
b. PLAČE REŽIJE, NADOMESTILA, SOCIALNA VARNOST	1,2611
c. POSREDNI STROŠKI DELA	0,2544
d. DRUGI STROŠKI	0,1378
e. MATERIALNI STROŠKI REŽIJE	0,1426
f. STROŠKI NEPROIZVODNIH STORITEV	0,3904
g. AMORTIZACIJA	0,0327
h. VKALKULIRANI DOBIČEK IN POSLOVNA TVEGANJA	0,3000
FAKTOR BRUTO PLAČE	F = 3,5190

Vir: Š. Žemva, Gradbene kalkulacije in obračun gradbenih objektov, 2006, str.175.

Ko imamo izračunan faktor, ga lahko vključimo v kalkulativno ceno objekta s pomočjo enačbe (5) (Žemva, 2006, str. 175). Vse neposredne materialne stroške materiala, strojev in naprav seštejemo z rezultatom pomnožitve vseh neposrednih bruto plač in faktor posrednih stroškov.

$$\text{Kalkulativna cena} = \Sigma \text{ neposredni materialni stroški materiala, strojev in naprav} + \Sigma \text{ neposredne bruto plače} \times \text{Faktor posrednih stroškov} \quad (5)$$

2.4.3 Prenos posrednih stroškov z metodo pokrivanja

Metoda prenosa posrednih stroškov s pokrivanjem se uporablja takrat, ko posredni stroški zavzamejo konstantno razmerje napram neposrednim stroškom. Kot osnovo za razporejanje uporabljamo procentni delež glede neposrednih stroškov materiala za izdelavo (neposrednih stroškov materiala, strojnih storitev, transportne stroške) in neposrednih stroškov plač izdelave. Enačba (6) prikazuje, kako izračunamo posredne stroške, enačba (7) pa, kako izračunamo kalkulatívno ceno (Žemva, 2006, str. 175).

$$\text{Posredni stroški} = (\Sigma \text{ neposredni materialni stroški materiala, strojev in naprav} + \Sigma \text{ neposredne bruto plače} \times \% \text{ Faktor pokritja posrednih stroškov}) \quad (6)$$

$$\text{Kalkulativna cena} = \Sigma \text{ neposredni stroški izdelav} + \text{posredni stroški} \quad (7)$$

Tako kot pri prenosu posrednih stroškov s pomočjo faktorja na bruto plače sedaj lahko v Tabeli 4 prikažemo, kakšna bi bila struktura faktorja z metodo pokrivanja. Tako kot v prejšnjem primeru so vrednosti izmišljene.

Tabela 4: Združena oblika faktorja posrednih stroškov z metodo pokrivanja

Vrsta stroška – element faktorja	Delež v %
a. PLAČE NEPOSREDNIH DELAVCEV (že zajeto)	–
b. PLAČE POSREDNIH DELAVCEV, REŽIJA IN NADOMESTILA	9,96
c. POSREDNI STROŠKI DELA	2,01
d. DRUGI POSREDNI STROŠKI	1,09
e. STROŠKI MATERIALA REŽIJKI NAMEN	1,13
f. STROŠKI STORITEV	3,08
g. AMORTIZACIJA	0,26
h. POSLOVNA TVEGANJA IN KALKULATIVNI DOBIČEK	2,37
FAKTOR POKRITJA $F_p = a + b + c + d + e + f + g + h$	$F_p = 19,90$

Vir: Š. Žemva, *Gradbene kalkulacije in obračun gradbenih objektov*, 2006, str. 175.

Žemva (2006, str. 175) opozarja, da je takšen način prenosa posrednih stroškov v kalkulatívno ceno sicer enostaven, a je uporaben takrat, ko so cene stabilne in se odnos med stroški ne spreminja.

2.5 Predpisi in zakonodaja

Investitor, arhitekt, projektant, izvajalec, podizvajalec, delavci so le nekateri udeleženci, ki vsak na svoj način sodelujejo pri gradnji objekta. Vsak izpolni svoje naloge, saj ima svoje določene obveznosti in pravice. Da bi vzpostavili pravila delovanja za vse pravne in fizične osebe, obstajajo predpisi, pravilniki, zakoni ter podzakonski akti, da se izognemo sporom. Pomembno je, da jih vsi udeleženci poznajo in da se jih tudi držijo. To še posebej velja za gradbena podjetja, ki delujejo v tej panogi.

Naj naštejemo zakone in podzakonske akte, ki v gradbeništvu pridejo v poštev (Velkovich, 2007, str. 4):

- Zakon o graditvi objektov (Ur.l. RS, št. 102/04 in 14/05 – popr.);
- Gradbeni zakon (Ur.l. RS, št. 61/17 in 72/17 – popr.);
- Pravilnik o vrstah zahtevnih, manj zahtevnih in enostavnih objektov, o pogojih za gradnjo enostavnih objektov brez gradbenega dovoljenja in o vrstah del, ki so v zvezi z objekti in pripadajočimi zemljišči (Ur.l. RS, št. 130/4);
- Pravilnik o obliki lokacijske informacije ter o načinu njene izdaje (Ur.l. RS, št. 35/04, 33/07 – ZPNačrt in 61/17 – ZUreP-2);
- Uredba o standardni klasifikaciji dejavnosti (Ur.l. RS, št. 69/07 in 17/08);
- Obligacijski zakonik (Ur.l. RS, št. 97/07-UPB in 64/16-odl. US);
- Posebne gradbene uzance (Ur.l. SFRJ, št. 18/77);
- Pravilnik o projektni in tehnični dokumentaciji (Ur.l. RS, št. 66/04, 54/05 in 55/08);
- Pravilnik o geodetskem načrtu (Ur.l. RS, št. 40/04);
- Pravilnik o gradbiščih (Ur.l. RS, št. 55/08, 54/09 – popr. in 61/17 – GZ);
- Uredba o zagotavljanju varnosti in zdravja pri delu na začasnih in premičnih gradbiščih (Ur.l. RS, št. 83/05 in 43/11 – ZVZD-1);
- Zakon o varnosti in zdravju pri delu (Ur.l. RS, št. 43/11);
- Pravilnik o varovanju delavcev pred tveganji zaradi izpostavljenosti azbestu pri delu (Ur.l. RS, št. 93/05 in 43/11 – ZVZD-1);
- Zakon o gradbenih proizvodih (Ur.l. RS, št. 82/13);
- Zakon o varstvu okolja (Ur.l. RS, št. 39/06);
- Uredba o ravnanju z odpadki, ki nastanejo pri gradbenih delih (Ur.l. RS, št. 34/08);
- Uredba o obremenjevanju tal z vnašanjem odpadkov (Ur.l. RS, št. 34/08 in 61/11);
- Uredba o pogojih, pod katerimi se lahko pri rekonstrukciji ali odstranitvi objektov in pri vzdrževalnih delih na objektih, instalacijah ali napravah odstranjujejo material, ki vsebujejo azbest (Ur.l. RS, št. 60/06);
- Uredba o obdelavi odpadkov v premičnih napravah (Ur.l. RS, št. 34/08);
- Pravilnik o podrobnejši vsebini dokumentacije in obrazcih, povezanih z graditvijo objektov (Ur.l. RS, št. 36/18 in 51/18 – popr.);
- Zakon o javnem naročanju (Ur.l. RS, št. 91/15 in 14/18).

Upoštevati moramo, da se zakone in pravne akte potem, ko so že sprejeti, lahko spreminja, popravlja ali dopolnjuje. Zato je nujno spremljati Uradni list Republike Slovenije, kjer so vse eventualne spremembe objavljene. Zelo priporočljiva je tudi spletna stran »Pravni-informacijski sistem Republike Slovenije«, kjer lahko dostopamo do vseh predpisov in drugih splošnih aktov, ki se uporabljajo na območju Republike Slovenije, in preverimo, kateri so še veljavni. Čeprav nam ta spletna stran pokaže zadnje veljavne pravne akte, je priporočljivo, da se na prvem mestu zanašamo na Uradni list Republike Slovenije.

3 ANALIZA OBVLADOVANJA STROŠKOV NA PRIMERU GRADBENEGA PROJEKTA

Kot smo že lahko opazili pri prejšnjih poglavjih, je gradbeništvo zelo zahtevna panoga, saj veliko število različnih dejavnikov povzroča, da so si projekti zelo različni med seboj. Izbrano gradbeno podjetje je do sedaj izpeljalo že mnogo projektov. Pri vsakem od njih je bilo planiranje zelo pomembno. Vložen čas v planiranje neposredno vpliva na kvaliteto izvedbe, brez kontrole in stalnega spremljanja realizacije projekta pa ni mogoče zagotoviti dobrih rezultatov. To še posebno velja za večje projekte.

Za analizo obvladovanja stroškov v izbranem podjetju sem se odločil za večji projekt in izbral projekt gradnje izbranega vrtca. V tem poglavju bom najprej govoril o stroških, ki jih izbrano podjetje ima. Potem pa se bom osredotočil na izbrani projekt. Opisal bom javni razpis, ki je bil podlaga za izbiro izvajalca, ter predstavil projekt in izdelavo ponudbe. Glavni del pa bo analiza določitve lastne in prodajne cene ter izvedbe in realizacije projekta. Na tej podlagi bom poskusil uporabiti metodo ciljnih stroškov na obravnavanem projektu in predstavil svoje ugotovitve ter predloge za izboljšave na področju obvladovanja stroškov izbranega podjetja.

3.1 Stroški podjetja in stroški projektov izbranega podjetja

Pred analizo stroškov izbranega vrtca bom predstavil stroške izbranega podjetja. Nekateri so vezani na samo delovanje podjetja, drugi so izključno vezani na sam projekt. Podatke sem pridobil pri pogovorih z direktorjem komercialne izbranega podjetja, ki je hkrati eden od soustanoviteljev in solastnik podjetja.

3.1.1 Stroški izbranega podjetja

Izbrano podjetje se ukvarja z visoko gradnjo za trg. Nekateri stroški nastanejo brez neposredne povezave z njihovim izvajanjem konkretnih projektov in so povezani s samim sedežem podjetja oziroma s stavbo, ki jo ima v lasti. Ti stroški so: amortizacija stavbe (poslovni prostor), elektrika, plin, voda, snaga, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, razna zavarovanja objekta (na primer zavarovanje proti poplavam, požarom),

čistilni servis, ipd. Drugi stroški so vezani na zaposlene, ki svoje delo opravljajo na sedežu podjetja. Tu lahko govorimo o stroških uprave in zaposlenih (večinoma inženirjev, ki istočasno delajo na različnih projektih, ali pa tajnice, ki skrbijo za administrativne naloge podjetja. Tretjo vrsto stroškov predstavljajo storitve, kot je računovodski servis, ki opravlja svoje delo, kot zunanji izvajalec.

Vsi prej omenjeni stroški so povezani s samim delovanjem podjetja, a bi bilo izvajanje vseh projektov brez njih nemogoče. Neposredno so povezani z delovanjem podjetja in posredno ali indirektno povezani s projekti, ki jih podjetja izvaja. Strošek zaposlenih podjetja, ki delajo samo na določenih projektih in so zaradi tega večino službenega časa na terenu, spadajo v stroške posameznega projekta (Priloga 2). Te in druge stroške, neposredno povezane s posameznim projektom, opisujem v nadaljevanju.

3.1.2 Stroški projektov izbranega podjetja

Kot sem že prej omenil, imamo z vsakim projektom določene stroške, ki nastanejo prav zaradi njih. V primeru, da projektov ne bi bilo, tudi teh stroškov ne bi bilo. Stroške projekta lahko neposredno povezujemo z določenim projektom, so enkratni ali pa trajajo, dokler se projekt izvaja.

Večina teh stroškov nastane zaradi bodočega projekta oziroma zaradi gradbišča, kjer se projekt izvaja. Izbrano podjetje ločuje med eksternimi ter internimi stroški projekta. Eksterni stroški projekta nastanejo zaradi najema zabojsnikov, stranišč, odrov, porabe elektrike, vode in plina na gradbišču, požarnega izkaza, varovanje gradbišča, zavarovalnine ter bančne garancije. Interni stroški projekta pa predstavljajo plače in prevoz zaposlenih, vključenih v projekt (Priloga 2).

Projekti so sestavljeni iz vrste nalog, ki ob zaporednem izvajanju tvorijo končne projekte, torej dokončane zgradbe. Postavke popisa del tvorijo projekt in zaradi izvajanja vsake od njih pride do stroškov materiala, dela in mehanizacije. Eksterni in interni stroški projekta so posredno povezani z vsako postavko popisa del. S celotnim projektom pa so neposredno povezani. Stroški materiala, dela in mehanizacije, ki nastanejo pri vsaki postavki, pa so neposredno povezani s posamezno postavko, tako da predstavljajo neposredne stroške vrednosti postavke.

V naslednjem podpoglavju opisujem, kako določajo lastne cene v izbranem podjetju in kasneje tudi prodajne cene. Prej opisani stroški podjetja in stroški projekta pa nam olajšujejo razumevanje, zakaj sta ti dve vrsti stroškov obravnavani na različne načine.

3.2 Razpis

Kadar je investitor ali država ali lokalna skupnost in skupna vrednost vseh izvedenih del gradnje na infrastrukturnem področju presega vrednosti 100.000 EUR, 22. člen Zakona o javnem naročanju (Ur.l. RS, št. 91/2015, v nadaljevanju ZJN-3) zahteva obvezen javni natečaj. To je veljalo tudi v našem primeru. Na spletnem mestu »Portal javnih naročil« (Portal javnih naročil – Uradni list Republike Slovenije, 2013) je bilo objavljeno obvestilo o naročilu. Obvestilo je bil sestavljen iz šestih oddelkov, v katerih so bile podane različne informacije o samem naročilu, in sicer: podatki o naročniku, predmet naročila, pravne, ekonomske, finančne in tehnične informacije, postopek in dopolnilne informacije.

V našem primeru je bila naročnik ena izmed občin v Sloveniji. Za lažjo komunikacijo so objavili poleg kontaktne podatke občine še podatke (naslov, telefonsko številko, telefaks, elektronski naslov) fizične osebe, ki je zastopala občino. Naziv naročila, ki ga je določil naročnik, je bil »Novogradnja izbranega vrtca«. Kot vrsta naročila je bilo označeno »gradnje«. Druge možnosti naročila sta storitve ali blago. Vse informacije v zvezi s pogoji za udeležbo so bile navedene v razpisni dokumentaciji, ki je bila objavljena na spletni strani izbrane občine.

Na tem spletnem portalu (Portal javnih naročil – Uradni list Republike Slovenije, 2013) je bilo glede postopka naročila navedeno, da je merilo za izbiro ponudbe najnižja cena. Rok za prejem ponudb je bil 15 dni od dneva objave naročila do 8.30 ure dopoldne. Uradni jezik ponudbe je moral biti slovenski. Datum odpiranje ponudb je bil 15. dan od dneva objave naročila ob 9.00 v prostorih naročnika. Pri dodatni informaciji je bilo navedeno, da bo projekt delno financiran s sredstvi Evropske unije in dan je bil osemdnevni rok za postavljanje vprašanj v zvezi z naročilom. Vsa vprašanja in odgovori so bili vsem vidni na spletnem portalu naročil.

3.3 Opis projekta

Naročnik gradbenega projekta je bila ena izmed občin Republike Slovenije. Predmet javnega naročila je bila novogradnja izbranega vrtca v tej občini. Za dokončanje gradnja objekta je bil postavljen rok enega leta. Izbran vrtec je bil sestavljen iz pritličja v izmeri 750 m² neto uporabne površine, nadstropja v izmeri 203 m² neto uporabne površine ter iz pokrite terase v izmeri 168 m². Poleg tega je bilo 1718 m² namenjenih igralnim površinam (Izbrana Občina, 2015). Na obravnavani parceli je že stal obstoječi manjši vrtec. Zato je bila potrebna njegova predhodna rušitev in odvoz odpadnega materiala na deponijo. Poleg gradnje izbranega vrtca je projekt vključeval tudi opremljanje prostorov s pohištvom in specifično opremo za vrtce. Zaradi izkušenj na tem področju je izbrano podjetje lahko samo poskrbelo za vse to.

Popis del gradnja izbranega vrtca je bil sestavljen iz mnogo postavk, ki so vključene v pet različnih sklopih, in sicer (Izbrano podjetje, 2014b):

- gradbena dela: zemeljska dela, betonska dela, tesarska dela, zidarska dela;
- obrtniška dela: lesena strešna in krovsko kleparska dela, ključavničarska dela, alu dela, mizarska dela, mavčna dela, keramičarska dela, kamnoseška dela, tlakarska dela in gumarska dela, slikopleskarska dela, fasaderska dela, ostala dela in notranja oprema;
- zunanja ureditev: preddela, spodnji ustroj, zgornji ustroj, oprema in zaključna dela, meteorna kanalizacija, fekalna kanalizacija, gradbena dela vodovod in zunanja igrala;
- elektroinštalacijska dela: pripravljalna dela, gradbena dela, montaža dela razdelilniki in zaključna dela;
- strojne inštalacije: vodovod in kanalizacija, hidrantno omrežje, energetska postaja ogrevanje, izvedba vrtin in prezračevanje.

Popis del je torej sestavljen iz mnogo postavk, ki onemogočajo istočasno izvedbo del. Tovrstna dela zahtevajo tudi zelo konkretno znanje (tj. specializacija) in zaradi tega vključitev zelo različnih strokovnjakov. Iz tega razloga sta planiranje dela in koordinacija vseh vpletenih v projektu zelo zahtevni nalogi, ki ju je bilo potrebno tu upoštevati.

3.4 Izdelava ponudbe

Ko se je vodstvo izbranega podjetja odločilo za sodelovanje na javnem razpisu, je moralo pripraviti ponudbo, katera je sestavljeni del razpisne dokumentacije. Da ne bi ponavljali dela in ne bi česa pozabili, imajo v podjetju že vnaprej izdelano mapo, kjer so vsi vzorci posameznih dokumentov, potrebnih za izdelavo ponudb. Ustvarili so novo mapo, ki nosi ime novega projekta »Izbran vrtec«.

Eden izmed zaposlenih, tj. izdelovalec ponudb, skrbi, da je vsa prejeta dokumentacija shranjena v podmapi razpisne dokumentacije. Zelo je pomemben skrbni pregled celotne razpoložljive projektne dokumentacije, to je pregled razpisnih pogojev, pregled projektov in ogled lokacije objekta. V tej fazi se postavljajo morebitna vprašanja in zahtevki za spremembo oziroma tolmačenje razpisne dokumentacije. Vprašanja investitorjem oziroma projektantom omogočajo, da se izognejo bodočim težavam sredi gradnje ali celo zagotovijo izvedljivost določenih zahtevkov. Drugače se lahko zgodi, da to, kar je načrtoval arhitekt, ni izvedljivo oziroma obstaja kakšna boljša rešitev.

Finančna služba podjetja mora pripraviti dokumentacijo o tem, kako je lastno podjetje finančno stabilno, to je bančna oziroma kavcijska zavarovanja za resnost ponudbe, izjave za garancijsko dobo, potrdila o solventnosti, neblokadi bančnih računov, revizijsko potrdilo, bilance ipd. Vse to bo tudi vplivalo na to, ali bodo izbrani za izvajalca projekta.

Izbrano podjetje opravlja gradbena dela s pomočjo kooperantov. To so podjetja oziroma posamezniki, s katerimi ima sklenjene letne pogodbe za takšna dela. Kooperanti opravljajo delo z materialom, ki ga dobavlja izbrano podjetje. Na ta način zniža stroške materiala, ki bi sicer nastali, če bi ga kooperant priskrbel sam. Ker podjetje izvaja več projektov hkrati, si lahko privošči nabave velike količine materiala s pripadajočim količinskim popustom. Poleg tega ima tudi večjo kontrolo nad kvaliteto uporabljenih materialov pri gradnji. Obrtniška in inštalacijska dela opravlja s pomočjo podizvajalcev, ki zaradi specifičnosti in zahtevnosti dela ponujajo tako delo kot material (Priloga 1).

Sestavni del ponudbe je ponudbeni predračun, ki je sestavljen iz popisa del. Da bi bil popis bolj pregleden, ga podjetje razčleni na različne vsebinske sklope (gradbena dela, obrtniška dela, zunanja ureditev, inštalacijska dela, strojne inštalacije) ter pripravi spremni dopis, ki ga skupaj s popisom del pošlje na izbrane naslove morebitnih podizvajalcev posameznih del. Specifikacije, ki jih izbrano podjetje pri povpraševanju zahteva, so enake kot tiste, ki jih zahteva naročnik v popisu del.

Vse ponudbe, ki bodo od podizvajalcev prispele, v podjetju shranijo v mapo, ki je dostopna na strežniku podjetja. Po pregledu vseh ponudb se izdelava analiza cen in se prav tako shrani na strežniku. Izdelovalec ponudbe skupaj z vodjo komercialne pregledata analize cen in izbereta najbolj optimalne ponudbe. Vrednost izbranih ponudb vnašata v ponudbeni predračun.

Izpolnijo tudi vsa prazna mesta v razpisni dokumentaciji in izdelajo terminski ter finančni plan projekta, plan ureditve gradbišča, načrta šolanja upravljalca stavbe ter analizo oziroma sestavo posameznih cen. Podjetje mora tudi pridobiti dokumentacijo za prijavo posameznega podizvajalca.

Glede na analizo cen in ostale vhodne podatke, kot so površina objekta, zahtevnost, lokacija, čas izvedbe, se po navodilih vodstva definira končna ponudbena cena, ki vsebuje določeno višino komercialnega popusta. Komercialni popust predstavlja razliko med sklenjeno pogodbo z investitorjem in sklenjeno pogodbo s podizvajalcem, ki bo določeni sestavni del projekta opravljal.

Končna pripravljena ponudba, ki se pripravi za razpis, se opremi z zaporedno številko, žigosa, opremi z oznako poslovna skrivnost, oštevilči, doda zgoščenko, podpiše s strani zakonitega zastopnika, kopira oziroma skenira, zapečati ter odda do datuma in ure, ki sta definirana v razpisni dokumentaciji. Kopijo ponudbe se ohrani v podjetju v fizični obliki in na strežniku podjetja v elektronski obliki.

3.5 Proces določanja lastnih cen in prodajnih cen

Približno 95 % vseh stroškov izbranega podjetja nastane zaradi izvajanje projektov (Izbrano podjetje, 2016). Po besedah vodstva v podjetju velja pravilo, da ob intenzivnem planiranju in s skrbnem spremljanju projektov lahko obvladujejo tako projekte kot tudi stroške podjetja (Priloga 1).

Lastna cena posamezne postavke popisa del predstavlja glavno sestavino pri oblikovanju prodajnih cen. Ob tem pa se upoštevajo tudi razmere na trgu, ki so podobne za vse ponudnike istovrstnih storitev. Lastna cena je torej sestavljena tako iz neposrednih kot tudi posrednih stroškov. Največji delež stroškov so neposredni ali direktni stroški. Kot smo že prej omenili, podjetje opravlja gradbene storitve, bodisi s pomočjo kooperantov, bodisi s pomočjo podizvajalcev.

Končna vrednost prodajne cene gradnje izbranega vrtca je bila 1.300.000 evrov (v nadaljevanju EUR) in je bila sestavljena iz okoli 1.000 postavk, ki so bile del popisa del (Izbrano podjetje, 2014b). Lahko bi rekli, da je bila končna vrednost prodajne cene izbranega vrtca sestavljena iz 1.000 različnih prodajnih cen. Za investitorja pa je pomembna končna cena celotnega projekta. Ker je vsaka prodajna cena unikatna in zelo posebna, bom predstavil dva različna primera oblikovanja lastne cene in prodajne cene, ki nam bosta jasno prikazala, kako pridemo do teh cen. Najprej bom predstavil dobavo in vgrajevanje kubičnega metra (v nadaljevanju m^3) cementnega betona, kjer je podjetje uporabilo svoj material in delovno silo svojih kooperantov, potem pa še dobavo ter montažo zunanjih lesenih oken, kjer je izbran podizvajalec v imenu podjetja skrbel za material in montažo oken.

3.5.1 Lastna cena in prodajna cena m^3 cementnega betona

Preden začnemo z izračunom, moram opozoriti, da izbrano podjetje oblikuje lastne cene in prodajne cene na podlagi analiz in izkušenj. Na koncu pa glede na razmere na trgu določijo končno prodajno ceno, ki naj ne bi bila nižja od stroškov in predvidenega dobička (Priloga 3). V Tabeli 5 prikazujem opis postavke in končno ceno, ki jo je podjetje ponudilo na razpisu. Ker je bil izbran sistem fiksnih cen na enoto mere, končna cena postavke vsebuje vse od materiala do dobave in vgrajevanja. Izračunana vrednosti stroškov in predvidenega dobička je bila 112,07 EUR na m^3 . Takšna cena bi lahko tudi bila prodajna cena, a zaradi analize trga je izbrano podjetje na razpisu ponudilo višjo ceno, in sicer 115,00 EUR na m^3 cementnega betona (Priloga 3).

Tabela 5: Popis dela dobave in vgrajevanje cementnega betona

Opis postavke	Enota	Količina	Cena na enoto v EUR
Dobava in vgrajevanje cementnega betona C25/30 stopnje izpostavljenosti XC2 v AB talno ploščo objekta deb. 25 cm prereza do 0,1 m ³ /m ² , z vibriranjem in z vsemi pomožnimi deli, prenosi in prevozi.	m ³	215,00	115,00

Vir: Izbrano podjetje, Popis del izbranega vrtca, 2014b.

Glavna sestavina ponudbenih cen izbranega podjetja je na prvem mestu rezultat upoštevanja različnih vrednosti, ki predstavljajo neposredne in posredne stroške projekta. Enačba (8) prodajne cene je seštevek vrednosti postavke (neposredne stroške postavke), odstotek stroškov projekta, odstotek stroškov podjetja in odstotek predvidenega dobička.

$$\text{Prodajna cena} = \text{vrednost postavke} + \% \text{ stroški projekta} + \% \text{ stroški podjetja} + \% \text{ predvideni dobiček} \quad (8)$$

Vrednost postavke je prikazana v Tabeli 6 in je rezultat seštevka stroškov, ki neposredno nastanejo pri opisani postavki armiranega betona. Tokrat predstavlja strošek materiala, strošek dela in strošek mehanizacije. Vrednosti postavke je 95,00 EUR na m³.

Tabela 6: Analiza vrednost postavke armiranega betona

Dobava in grajevanje armiranega betona C25/30, prereza 0,20-0,30 m³/m²	Enota	Količina	Cena/enoto (v EUR)	Cena v EUR
	m³	1,000		
- delavec VK	ur		15,16	
- delavec KV	ur	0,850	12,10	10,28
- delavec PK	ur	0,850	11,48	9,76
- vibrator	ur	0,400	3,14	1,26
- beton C25/30, D32, PV-II, fco gradb.	m³	1,000	73,70	73,70
	Material			73,70
	delo			20,04
	mehanizacija			1,26
Vrednost postavke				95,00

Vir: Izbrano podjetje, Interna analiza cen armiranega betona, 2014a.

Odstotek stroškov projekta so vsi tisti stroški, ki so neposredno povezani s projektom, a so posredno povezani s posamezno postavko popisa del. Izračunajo ga za vsak projekt posebej in je odvisen od roka trajanja projekta, od zahtevnosti projekta, od finančnih pogojev projekta ipd. Direktor izbranega podjetja pravi, da ti stroški po navadi predstavljajo med 5 % in 8 % stroškov projekta (Priloga 2). V tem projektu so nastali zaradi plač v projekt vključenih zaposlenih (vključno s prevozom), najema stranišč in zabojnikov na gradbišču, porabe elektrike, vode, pogodbe z zavarovalnico, bančne garancije, končnega čiščenja objekta ter drugih nepredvidenih stroškov. V primeru m³ armiranega betona je bila vrednosti stroškov projekta 6,65 EUR, kar je 7 % od vrednosti postavke. Zaenkrat torej strošek znaša 101,65 EUR (95,00 + 6,65).

Vrednost odstotka stroškov podjetja predstavlja delež stroškov, ki sčasoma nastanejo in jih ne morejo pripisovati posameznemu projektu. Zato lahko trdimo, da so splošni stroški projektov. Predvsem gre za strošek uprave podjetja, stroške povezane z nepremičnino, kjer ima podjetje svoj sedež (plin, elektrika, voda, telefon, snaga, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča), strošek amortizacije premičnega in nepremičnega sredstva, strošek zunanjih storitev (računovodstvo, čistilni servis, pošta). Do vrednosti odstotka stroškov podjetja pridejo z uporabo enačbe (9), po načelu razmerja med letnimi stroški podjetja in letno realizacijo (Priloga 2). Pri izračunu ponudbene cene ga izbrano podjetje izračuna od 101,65 EUR, ki je vrednosti postavke skupaj s stroški projekta. Ta odstotek, ki je bil v letu gradnje izbranega vrtca 5 %, je enak za vse projekte, ki se izvajajo v tistem letu (Priloga 2). Stroški se tako povečajo na 106,73 EUR. Glede na to, da končna prodajna cena poleg analize cen temelji tudi na analizi trga, se vrednosti stroškov podjetja ob povišanju končne prodajne cene, prav tako zviša.

$$\text{Odstotek stroškov podjetja} = \frac{\text{letni stroški podjetja}}{\text{letna realizacija}} \times 100 \quad (9)$$

Sedaj nam še manjka le odstotek predvidenega dobička, ki je v obravnavanem primeru bil 5 % od stroškov projekta, torej 112,07 EUR. V Tabeli 7 še enkrat prikažem izračun.

Tabela 7: Izračun sestavin predvidene prodajne cene

Sestavina	Vrednost	Kumulativno v EUR
Vrednosti postavke	95	
+ stroški projekta 7 %	6,65	101,65
+ stroški podjetja 5 %	5,08	106,73
+ predvideni dobiček 5 %	5,34	112,07
Predvidena prodajna cena		112,07

Kot smo lahko opazili, smo z opisano metodo prišli do lastne in prodajne cene. A tukaj se ne smemo ustaviti, saj je osnova za izračun odstotka stroškov podjetja temeljila na letni realizaciji. Da dobimo dejanske stroške podjetja, moramo ta odstotek po končni prodajni ceni (115,00 EUR) posledično ponovno izračunati od te vrednosti. Prav tako se vrednosti dobička spremeni, kot v Tabeli 8.

Tabela 8: Vrednosti sestavin dejanske prodajne cene

Sestavina	Vrednost v EUR
Vrednosti postavke	95,00
+ stroški projekta 7 %	6,65
+ stroški podjetja 5 %	5,75
+ predvideni dobiček	7,60
Končna prodajna cena	115,00

3.5.2 Lastna cena in prodajna cena dobave in montaže zunanjih lesenih oken

V tem primeru sta bili lastna in prodajna cena oblikovani na drugačen način. Popis dela je zahteval dobavo in montažo zunanjih lesenih oken s točno določenimi specifikacijami. Drug način računanje je bil uporabljen, ker izbrano podjetje ne proizvaja oken, zaradi specifičnosti pa jih njihovi kooperanti ne montirajo. V primeru, da bi lesene okne nabavili in montirali, bi bili stroški bistveno večji. Do večjih stroškov bi prišli, ker bi potrebovali več časa in tvegali nenatančnost zaradi neizkušenost proizvajalčevih kooperantov. Zato so se odločili, da bodo to postavko popisa dela opravljali preko podizvajalcev. Posledično bi bila vrednosti neposrednih stroškov enaka vrednosti pogodbe z izbranim podizvajalcem.

V Tabeli 9 prikazujem postavko, kot je bila napisana v popisu del gradnje izbranega vrtca. Cena, ki jo vidimo je tista, ki so ponujali na razpisu za vsako enoto lesenega okna.

Tabela 9: Popis dela dobave in montaže zunanjih lesenih oken

Opis	Enota	Količina	Cena na enoto v EUR
Dobava in montaža zunanjih lesenih oken v zunanji liniji zidu, izdelanih iz troslojnega lepljenega lesa, komplet z okovjem, z izolacijskim steklom 4/14/4/14/4, s toplim robom, z vrtljivim nagibnim okovjem, s tesnili 2x, ALU odkapnim profil na okvirju in krilu, leseni deli okna so enobarvno			

se nadaljuje

Tabela 9: Popis dela dobave in montaže zunanjih lesenih oken (nad.)

Opis	Enota	Količina	Cena na enoto v EUR
površinsko končno obdelani z debeloslojnim lazurnimi premazi na vodni osnovi, prevodnost stekla do ($k=0,7 \text{ W/m}^2\text{K}$), toplotno prevodnostjo okvirja do ($k=1,0 \text{ W/m}^2\text{K}$), potrebo po zvočni zaščiti do 40 db in z vsemi pomožnimi deli in prenosu. Vgradnja po Ral standardu. (napr. Jelostar Wood 7800 ali enakovredno) Po detajlu sheme			
- okno vel. 200/140 cm (Po shemi O1)	kom	5,00	563,40

Vir: Izbrano podjetje, Popis del izbranega vrtca, 2014b.

Takšen popis dela, ki sem ga prikazal v Tabeli 9 (brez cen na enoto v EUR), je izbrano podjetje poslalo z dopisom (povpraševanje) desetim ciljnim podizvajalcem. Ceno, ki so jo od njih pričakovali, je bila 420 EUR na enoto. V podjetju so dobili 5 različnih ponudb, med katerimi so se morali odločati glede na ponujeno ceno, kvaliteto in rok dobave. Vrednost izbrane ponudbe predstavlja neposredni strošek posameznega okna. V Tabeli 10 prikažem podizvajalce, ki so poslali ponudbe za to postavko in vrednosti ponudbe za enoto ter za 5 enot. Naziv podizvajalcev so izmišljeni.

Tabela 10: Podizvajalci in vrednosti ponudb

Podizvajalec	Sluga d.o.o.	Gliha d.o.o.	Okna d.o.o.	Mizar d.o.o.	Gašper s.p.
Vrednost po enoti in za 5 enot v EUR	500,00 (2500,00)	420,00 (2.100,00)	519,00 (2.595,00)	440,00 (2.200,00)	390,00 (1.950,00)

Vir: Izbrano podjetje, Analiza cen prejetih ponudb podizvajalcev, 2014c.

Po besedah direktorja je izbranega podjetja izbiralo med podizvajalci predvsem glede na ceno, kvaliteto ter rok dobave in izvedbe (Priloga 2). Pogodbo je sklenilo s podizvajalcem Okna d.o.o. v vrednost 519,00 EUR za vsako enoto, kar predstavlja neposredni strošek posameznega okna. Druge neposredne stroške podjetje pri tej postavki ni imelo, ker je podizvajalec moral skrbeti za okna (material) in za montažo.

Končna ponudbenega cena dobave in montiranja zunanje lesene okne na razpisu je bila 563,40 EUR na enoto. Višina predvidenega ali zaželenega dobička je odvisna od inženirskih rešitev ter od pogajalske moči podjetja, preden sklene pogodbo s

podizvajalcem. Izbrano podjetje se zaveda, da je vrednosti pogodbe enaka stroškom in da se takšna vrednost ne more zmanjšati; to velja vsaj z njihove strani (Priloga 1).

Razlika med prodajno ceno (563,40 EUR) in vrednostjo stroška podizvajalca (519,00 EUR) je 44,4 EUR ali 7,88 % na enoto. S takšno razliko je moralo izbrano podjetje pokriti stroške projekta in podjetja. Če bi kaj ostalo, bi to predstavljalo dobiček.

3.6 Izvedba in realizacija

Izbrano podjetje se zaveda, da je v gradbeni panogi hitrost ključna. Zato je potrebno, da se dobro planira. Delo se mora opraviti sistematično, da se ne izgublja časa in denarja. Planiranje in dobra organizacija, ki natančno določi vrstni red izvajanja posameznih nalog, omogočita neovirano delo različnih delavcev. Nekatere dejavnosti se lahko izvajajo istočasno, na primer polaganje parketa in dokončanje zunanje fasade, nekatere pa so nezdružljive, recimo barvanje sten in postavljanje vrat. Z dobrim planiranjem podjetje lahko spremlja stanje posamezne naloge in tako obvladuje projekte, saj ve, na kateri točki se nahaja in kaj še manjka do konca.

Zelo pomembna je kontrola in spremljanje višine stroškov v vsaki fazi izvedbe projekta. Dokler je gradnja v teku, se še lahko ukrepa, če kakšen strošek odstopa od planiranega. Po končanem projektu lahko ocenimo in analiziramo le rezultat projekta. Ugotovitve nam bodo koristne le za prihodnost oziroma le za bodoče podobne projekte, saj je ta že mimo.

Da bi ob neskladjih lahko pravočasno ukrepali, mora vodja gradbišča 15. dan vsakega meseca predložiti vodstvu podjetja situacijo ali realizacijo preteklega meseca. Vodstvo realizacijo lahko primerja s planom projekta in ugotovi, kje so odstopanja. Plan projekta, ki vsebuje planirano vrednost (»Vrednost pogodbe«) in realizacijo, prikazuje Tabela 11. Na levi strani vidimo vrsto dela, ki mora biti izvedeno. V sredini pa so podatki o planu in o realizaciji projekta. Iz plana projekta za vsako vrsto dela posebej lahko razberemo, koliko znaša pogodbeno ceno z investitorjem, kdo je kooperant ali podizvajalec in koliko denarja bo stalo njihovo delo. Razberemo lahko, koliko je procentualna in vrednostna razlika v denarju med pogodbeno ceno z investitorjem in pogodbeno ceno s kooperanti oziroma podizvajalci (takšno razliko imenujemo komercialna razlika). Na tabeli pri realizaciji projekta lahko spremljamo trenutno stanje projekta. Vrednosti postavke plana projekta so fiksne, postavke realizacije pa se kumulativno vrednostno spremenijo ob vsaki novi prejeti realizaciji. Končni cilj podjetja je, da bi vrednosti realizacije ob koncu projekta bila enaka ali manjša od vrednosti zastavljenega plana projekta (Priloga 1).

Tabela 11: Plan projekta

PLAN PROJEKTA – ODDAJA DEL						
Vrsta del	Izbrano podjetje pogodba (v EUR)	Izvajalec/plan	Vrednost pogodbe (v EUR)	Komercialna razlika	Razlika (v %)	Realizacija
GRADBENA DELA						
<i>zemeljska dela</i>						
<i>betonska dela</i>						
<i>nadzor statika</i>						
<i>tesarska dela</i>						
<i>zidarska dela</i>						
SKUPAJ						
...						
OPERATIVNI STROŠKI PODJETJA (%)						
SKUPAJ						

Vir: Izbrano podjetje, Plan projekta – oddaja del izbranega vrtca, 2015.

Ko se projekt dokonča, se tudi obračunsko zaključi. Jasni so zadnji končni obračuni z izvajalci, investitor pa razpolaga z vsemi fakturami in računi. Na mizi so vsi ostali stroški, ki so nastali. Znani so končni zneski prihodkov in odhodkov, ki so nastali tekom izvajanja projekta. Z vnosom vseh podatkov v plan projekta podjetje dobi končni plan projekta oziroma rezultat projekta. Rezultat projekta mora biti usklajen s finančnim poročilom iz računovodske službe (Izbrano podjetje, 2013).

3.7 Poskus uporabe metode ciljnih stroškov

V prejšnjem podpoglavju smo ugotovili, da izbrano podjetje najprej določi, koliko naj bi bila prodajna cena njihovih storitev in potem oblikuje ceno, ki jo narekuje trg. Zato bom sedaj poskusil uporabiti metodo ciljnih stroškov, saj moramo pri tej metodi začeti pri prodajni ceni trga, da bi ugotovili, kolikšni smejo biti stroški.

Na podlagi investitorjevega povpraševanja moramo pripraviti prodajno ceno, ki bi jo ponudili na razpisu, da bi bili izbrani. Naša cena bo oblikovana na osnovi cen materialov,

storitev ter izkušenj, ki jih imamo zaradi izvajanje drugih podobnih projektov. Če bo naša ponujena cena nižja od ostalih ponudnikov, bomo verjetno izbrani. Zato lahko trdimo, da je cena znana vnaprej. Ker nas sedaj zanima, kako bi uporabili metodo ciljnih stroškov, si bomo izmislili možen scenarij.

Dejansko ponujena cena izgradnje izbranega vrtca je bila 1.300.000 EUR. Dejanski stroški so bili 1.216.049,55 EUR. Ob zaključku projekta je dobiček znašal 83.950,45 EUR ali 6,46 % od prodajne cene (Izbrano podjetje, 2015). Pri novi metodi bomo ponudili ceno 1.295.000 EUR. Če smo že s prejšnjo ponujeno prodajno ceno bili izbrani, bomo z novo ceno povečali verjetnost, da bomo najcenejši izvajalec ob nespremenjenih pogojih kvalitete in rokom za dokončanje projekta. Čeprav smo zmanjšali ceno, želimo še vedno imeti 83.950,45 EUR dobička oziroma tokrat 6,48 % od prodajne cene. Pri tej stopnji dobička ugotavljamo, da ciljni stroški ne smejo biti višji od 1.211.049,55 EUR (1.295.000 EUR – 83.950,45 EUR) (glej Tabelo 12). Ugotavljamo, da moramo zmanjšati stroške za 5.000 EUR (1.216.049,55 EUR – 1.211.049,55 EUR).

Tabela 12: Struktura cene izbranega vrtca ob upoštevanju metode ciljnih stroškov

Sestavina	Znesek v EUR
Prodajna cena	1.295.000,00
- Ciljni dobiček (6,483 %)	83.950,45
= Ciljni stroški	1.211.049,55

Stroški posamezne postavke popisa del sestavljajo celotne stroške projekta, zato bomo določili višino ciljnih stroškov za vsako postavko posebej. Sledi analiza, katere so tiste postavke, pri katerih dejansko lahko znižamo stroške in tako pridemo do zaželenih ciljnih stroškov. Ker imamo 1000 postavk se bomo osredotočili le na tiste, na katere dejansko lahko vplivamo. Na posameznih stroških lahko vplivamo, če:

- dobro organiziramo delo gradbišča;
- dobro organiziramo delo posameznih del;
- motiviramo zaposlene, da bi porabili le potreben čas za dokončanje posameznega dela;
- se osredotočamo na tista ozka grla, ki onemogočajo tekoče izvajanje nalog;
- izberemo tiste podizvajalce, ki so pripravljeni zaračunati manj, ne da bi spustili kvaliteto;
- dela pravočasno oziroma predčasno končamo;
- kupimo le tisti material, ki ga od podizvajalcev ne dobimo ceneje;
- kupimo velike količine materiala in tako dosežemo količinske popuste;
- prihranimo s prevozom, tako da izberemo tiste dobavitelje, ki so bližje gradbišča;

- iščemo nove cenejše materiale, ki zagotavljajo predpisana kakovost;
- iščemo inženirske in tehnične rešitve;
- dobro usposobljeni manj kvalificirani delavci opravljajo tudi tista dela, za katera niso kvalificirani;
- na gradbišču je le toliko delavcev, kot jih je potrebno za nemoteno in produktivno izvajanje posameznega dela;
- čim bolj racionalno uporabimo materiala;
- čim manj kala;
- neprestano se pogajamo s podizvajalci, da bi dobili cenejše storitve;
- ipd.

Ker smo v podpoglavju 3.5 predstavili proces določanja lastnih in prodajnih cen pri dveh postavkah, bom za ista dva postavka prikazal upoštevanje metode ciljnih stroškov. Šlo je za dobavo in vgrajevanje m^3 cementnega betona, kjer je podjetje uporabilo svoj material in delovno silo svojih kooperantov, v drugem primeru pa za dobavo ter montažo zunanjih lesenih oken, kjer je izbran podizvajalec v imenu podjetja skrbel za material in montažo oken.

3.7.1 Ciljni stroški pri dobavi in vgrajevanju m^3 cementnega betona

Prodajna cena dobave in vgrajevanja m^3 cementnega betona je bila v obravnavanem primeru 115 EUR. Stroški materiala, dela in mehanizacija so znašali 95 EUR. Stroški projekta so bili 6,65 EUR. Odstotek vrednost stroškov podjetja so bili 5,75 EUR. Torej je bil seštevek vseh stroškov 107,4 EUR in ustvarjen dobiček 7,6 EUR.

Ker na razpisu želimo ponuditi nižjo ceno, bomo znižali ceno te postavke za enak odstotek (0,38 %). Nova prodajna cena torej znaša 114,56 EUR. Dobiček bomo ohranili pri 7,6 EUR. Pri tem izračunu pridemo do ugotovitve, da morajo ciljni stroški znašati največ 106,96 EUR (glej Tabela 14).

Tabela 13: Struktura cene m^3 cementnega betona ob upoštevanju metode ciljnih stroškov

Sestavina	Znesek v EUR
Nova prodajna cena	114,56
Ciljni dobiček	7,6
Ciljni stroški	106,96

Da bi dosegli višino ciljnih stroškov 106,96 EUR, moramo izbrati med možnimi načini zmanjševanja stroškov. Stroške moramo zmanjšati za 0,44 EUR, sicer ne dosežemo

minimalne višine ciljnih stroškov in posledično tudi ne višine predvidenega dobička. Največji delež stroškov pri tej postavki je material. Cena enega m³ betona s specifikacijami C25/30, D32, PV-II, fco gradbišča je bila 73,70 EUR. Dobavljeno je bil s strani znanega dobavitelja. Ker ta ni želel znižati cene, smo morali iskati drugega dobavitelja betona enake kvalitete in ugotovili, da bi ob izbiri gradbišču bližjega dobavitelja lahko prišli do cene 73,24 EUR. Ob nespremenjenih drugih komponentov strošek materiala, dela in mehanizacije znaša 94,54 EUR, kar je 0,46 EUR manj kot prej (glej Tabelo 15). Poleg tega ugotovimo, da bi zaradi hitrejšje odzivnosti dobavitelja betona manj obremenili delo na gradbišču. Tovornjaki z betonom bi bili na gradbišču le minimalni čas oziroma le potreben čas, da bi lahko raztovorili beton.

Tabela 14: Analiza vrednosti postavke armiranega betona

Dobava in grajevanje armiranega betona C25/30, prereza 0,20 - 0,30 m³/m²	Enota	Količina	Cena/enoto (v EUR)	Cena v EUR
	m³	1,000		
- delavec VK	ur		15,16	
- delavec KV	ur	0,850	12,10	10,28
- delavec PK	ur	0,850	11,48	9,76
- vibrator	ur	0,400	3,14	1,26
- beton C25/30, D32, PV-II, fco gradb.	m³	1,000	73,70 73,24	73,24
	material			73,24
	delo			20,04
	mehanizacija			1,26
Nova vrednost postavke				94,54

Povzeto in prirejeno po Izbrano podjetje, Interna analiza cen armiranega betona, 2014a.

Samo zaradi razlike v ceni materiala betona, smo znižali stroške in prišli do ciljnih stroškov v višini 106,96 EUR. Ponudili smo lahko ceno 114,56 EUR in imeli dobiček 7,6 EUR pri vsakem m³ vgrajenega cementnega betona. Pri vseh 215 prodanih enotah opisane postavke smo zaradi uporabe metode ciljnih stroškov zmanjšali stroške za 94,6 EUR ali za 0,44 EUR na enoto.

3.7.2 Ciljni stroški pri dobavi in montaži zunanjih lesenih oken

Ko smo odvisni od podizvajalcev, nam metoda ciljnih stroškov omogoča, da predčasno določimo, za koliko bomo prodali okno in s tem tudi, koliko smo pripravljeni odšteti

podizvajalcu. Ker je izbrano podjetje zelo močno v panogi, ima tudi veliko pogajalsko moč. Pri opisanem primeru je bila cena podizvajalca 519 EUR, prodajna pa 563,40 EUR. Ker želi nižjo prodajno ceno, bi se moralo izbrano podjetje pogajati s podizvajalcem za nižjo ceno ali pa izbrati cenejšega podizvajalca. Ob tem pa bi moralo vseeno vztrajati, da bi bila kvaliteta na predpisanem nivoju ter rok dobave in montaže znotraj meja odstopanj.

3.8 Ugotovitve in predlogi za izboljšave na področju obvladovanja stroškov

Pri analizi spremljanja stroškov izbranega podjetja sem ugotovil, da sicer nima vnaprej predpisane metode obvladovanja stroškov, zato pa uporablja več različnih dobrih praks, ki smo v magistrskem delu obdelali. Dobro opredeljeni procesi delovanja omogočajo hitro pripravo ponudb za javne razpise. Spremljanje poteka projektov je pregledno in zelo dobro strukturirano. V povezavi z *benchmarkingom* vidim, da bi podjetje lahko posnemalo dobre prakse, ki potekajo znotraj podjetja. Ker je podjetje v teh letih zgradilo več vrtcev, sem imel možnost izbrati, kateri naj bi bil predmet mojega magistrskega dela. Zaznal sem, da kljub podobnosti dokumentacije pri vseh projektih, ob realizaciji ni bila popolna. Po besedah vodstva je bil razlog nepopolnosti v nesistematičnosti posameznih vodij projektov. Nekateri so bolj natančnejši, urejeni, pregledni in se držijo rokov izdaje realizacij, drugih ne. Mislim, da bi lahko izpostavili te lastnosti posameznikov za zgled v podjetju in ob dobrih rezultatih izvedenih projektov uvedli tudi nagrajevanje teh. To bi spodbudilo, da bi se vodje trudili posnemati takšne dobre prakse.

Izbrano podjetje je odvisno od cene materialov ter ponudbenih cen svojih podizvajalcev in kooperantov. Ima možnost stroškovno ceno določiti vnaprej, kar mu daje možnost, da tekom celotnega življenjskega poteka projekta ne samo ohrani prvotne zastavljene stroške, ampak jih poskuša čim bolj zmanjšati. Kar bo dodatno prihranil pri izvedbi projekta oziroma kar ne bo dodatno porabil od zastavljenih stroškov, se mu bo poznalo pri razliki med prodajni in stroškovni ceni projekta oziroma pri dobičku.

Podjetje samo lahko neposredno vpliva na stroške materiala, izgube časa ter stroške planiranja, organiziranja in kontrole dela na gradbišču. Nabava materiala za delo svojih kooperantov mu prinese nadzor nad kvaliteto materiala, ki se pri delu uporablja. Prav tako ima tudi večjo pogajalsko moč napram dobaviteljem. Na ta račun doseže količinske popuste. Tudi lahko preostanek materiala iz enega gradbišča prenese na drugo in mora pokriti le strošek prevoza. Vseeno pa mora nadzirati delo svojih kooperantov, da bo čim manj kala materiala ter da bodo upravljali delo kvalitetno in v primernem času.

Dlje kot bo trajala izvedba projekta, višji bodo stroški, povezani z delom na gradbišču. Več nadzornikov na gradbišču lažje in hitreje odkrije odstopanja poteka gradnje. Posledično lahko tudi hitreje ukrepa, da se rok dokončanja ne razlikuje od predvidenega. Naloga vodstva je, da pri vsakem projektu in tudi med izvajanjem projekta oceni, ali je število

nadzornikov zadostno. Preveliko število bi prineslo večji strošek dela, premajhno pa bi lahko povzročilo več nepredvidenih stroškov.

Delo s podizvajalci se izkaže kot dobra odločitev še posebej takrat, ko gre za specifične naloge. Podizvajalec lahko opravlja vrhunske storitve za dostopne cene. Edini problem je, da pogodbeni cena z njim postane za podjetje fiksni strošek, na katerega, ko je že določena, ne more več vplivati. Moram poudariti, da se izbrano podjetje in druga podjetja v gradbeni panogi, ki uporablja takšno pomoč, morajo držati rokov plačil za izvedeno delo svojih podizvajalcev. Velikokrat se zgodi, da je podizvajalec zadnji, ki dobi plačilo. Zaradi zamujanje s plačili jih je v kriznih časih šlo v stečaj. Dobre podizvajalce mora podjetje obdržati za bodoče projekte. Obdrži jih lahko z dobrimi odnosi in z izpolnitvijo sklenjenih dogovorov.

Posredni stroški podjetja so v primerjavi z neposrednimi zelo majhni, kar ne pomeni, da jih lahko zanemari. Čim več projektov podjetje izvaja, tem bolje lahko razprši posredne stroške, ki v glavnem vključujejo stroške funkcioniranja samega sebe (podjetja). To pa ne pomeni, da bi lahko izvajal projekte v nedogled, saj takšne zmogljivosti nima.

Pri sedanjem načinu razporejanja posrednih stroškov vidim zelo učinkovito in enostavno rešitev, kar ne pomeni, da bi se pokazala slika dejanskega stanja porabe teh stroškov med različnimi projekti. Stroške podjetja trenutno razporejajo s ključem razmerja med letnimi stroški podjetja in letno realizacijo. Čeprav smo pri teoriji spoznali, da v gradbeništvu obstajajo tudi drugi načini, mislim, da njihov prinaša dobre rezultate. Eden od razlogov je, da se projekti lahko raztegnejo tudi na več kot leto. Če je vrednost izvedenih projektov enaka predvideni letni realizaciji, ima podjetje zagotovilo, da ob upoštevanju takšnega ključa pokrije vse stroške podjetja. Čeprav ti stroški niso fiksni, jih podjetje lahko na letni ravni dobro oceni.

Pri določanju prodajnih cen svojih storitev izbrano podjetje najprej na podlagi analiz in izkušenj izračuna, koliko bi znašala lastna cena. Kasneje ob upoštevanju višine predvidenega dobička oceni, ali lahko ponudi ceno, ki jo narekuje trg. Kadar ga ne, se tega posla ne loti, saj je še posebej pri javnih razpisih glavni pogoj najnižja cena.

Mislim, da bi uporaba metode ciljnih stroškov omogočala novo filozofijo podjetja, da bi lahko dosegali nižje stroške oziroma ne presegali zastavljenih ciljnih stroškov. S takšno metodo bi po novem najprej upoštevali zmagovalno najnižjo ceno, ki jo narekuje trg. Potem bi od tega odšteli predviden dobiček in tako bi zelo hitro ugotovili, kolikšni smejo biti stroški. Na podlagi izkušenj bi ugotovili, ali so zmožni opravljati storitev za takšne ciljne stroške. V primeru, da jih ne bi, bi točno vedeli, kje morajo ukrepati. Vnaprej bi odkrili, za koliko denarja lahko nabavijo material, koliko največ sme znašati pogodba s podizvajalci, v kolikšnem času morajo opraviti dela, da se stroški dodatno ne povečajo, ipd. Če nobena možnost znižanja stroškov ne bi bila izvedljiva, bi se lahko podjetje

odločilo za nižjo stopnjo dobička in s tem pokrivanje vsaj variabilnih stroškov. Mislim, da bi bilo podjetje ob upoštevanju metode ciljnih stroškov prisiljeno dodatno znižati predvidene stroške. Pri iskanju rešitve, kako bi znižali stroške, bi lažje prepoznali razloge za nastanek stroškov. Tako bi lahko imeli večji nadzor nad njimi. Obvladovanje stroškov bi podjetju prineslo večji pregled nad celotnim poslovanjem, ker bi za opravljanje svoje dejavnosti porabilo le toliko, kot je potrebno, da bi bil uspešno.

SKLEP

Gradbeništvo je panoga, ki se tudi v težkih časih ne ustavi. Vedno več je ljudi na zemlji in prostora je še dovolj. Gradbenih objektov je že veliko, a morajo biti vzdrževani, obnovljeni, porušeni in ponovno zgrajeni. To je panoga, ki nikoli ne bo izginila, vsaj dokler bodo še ljudi na zemlji. Človek mora zadovoljiti svoje potrebe in med drugimi je tudi ta, da ima streho nad glavo.

Če je gradnja v naših rokah, je zelo pomembno, da se tega lotimo odgovorno in resno, tako da bodo gradbeni objekti dolgo ostali v dobrem stanju in na pravem mestu. Pomembno je, da gradimo najboljše, kar se da, da uporabljamo najboljše materiale in rešitve. Sodelujoči, od arhitekta in projektanta do zadnjega delavca na gradbišču, morajo opraviti svoje delo odgovorno, v skladu s tehničnimi zahtevami ter v skladu z moralo. Vsega tega ni lahko upoštevati in ni poceni. Strošek je potrebno žrtvovati, da neka stvar nastane in imamo od nje koristi. Pomembno je vedeti, kaj je strošek in zakaj se pojavlja, kajti več stroškov ni nujno povezano z večjo produktivnostjo, učinkovitostjo ali z rastjo podjetja. Potrebno je, da jih dobro poznamo, zato da bi jih lahko obvladovali.

Pri gradbeništvu je mnogo faktorjev, ki vplivajo na potek projektov, ki so edinstveni, saj se ne ponovijo z enakimi pogoji. Zato sta planiranje in kontrola med gradnjo zelo pomembna, saj tako lahko pravočasno ukrepamo v primeru odstopanj. Še posebej pri tej panogi igra čas pomembno vlogo. Povezava med časom in stroškom je vidna še posebej pri velikih projektih. Nekateri stroški so lahko fiksni in neposredni glede določenega dela, a če se delo ne opravlja v svojem času, hitro lahko postanejo variabilni in povečajo celotne stroške projekta.

V prvem poglavju sem govoril o metodi najboljših praks (*benchmarking*) in izpostavil nujnost, da se zgledujemo po najboljših. Čeprav imajo podjetja natančno opisane delovne procese, je jasno, da lahko različni vodje projektov različno vodijo oziroma spremljajo projekte. Netočnost pri podaji mesečnih realizaciji vodstvu onemogoča hitro ukrepanje v primeru odstopanj od načrtovanega. Priporočam, naj se znotraj podjetja izpostavijo tiste vodje, ki dobro delajo, tako da delijo svoje izkušnje z drugimi vodji. Ni potrebno, da bi se vodja učil na svojih napakah, da bi se izboljšal. Lahko pa se predčasno podučiti od boljših, tako da do napak ne pride.

Trenutni sistem razporejanja splošnih stroškov podjetja temelji na projekciji, kakšni naj bi bili prihodki in odhodki podjetja v tekočem letu. Za razliko od drugih panog je v gradbeništvu rok trajanje projektov tudi lahko več mesecev ali let. Zaradi tega v tej panogi lažje predvidevamo, kako bodo izkoriščene kapacitete v tekočem letu in kakšni bodo prihodki in odhodki. Če bi se projekcija uresničila, bi bila metoda razporejanje stroškov optimalna. Prav tako bi bila optimalna, če bi dejansko bila močna korelacija med vrednosti projektov in stroški podjetja.

V zelo konkurenčni panogi je cena postala tista glavna spremenljivka, ki določa, kdo bo izvajalec gradbenih del. Reference, kvaliteta ter rok izvajanje storitev so postali le predpogoji, da bi ob najnižji ceni bili izbrani. Zato menim, da mora biti ponujena cena oblikovana za investitorja in ne za samo storitev gradnje. Gradbeno podjetje mora ponuditi tisto ceno, ki jo bo kupec pripravljen plačati. Do nizkih stroškov pa mora priti z optimizacijo procesov in uporabo drugih cenejših, a zato ne manj kvalitetnih materialov. Ker mora podjetje ponuditi vnaprej določeno ceno, uporaba metode ciljnih stroškov zelo pomaga gradbeništvu. Podjetje se ne sme zadovoljiti z ustvarjenim rezultatom šele po končanem projektu, ampak mora vnaprej vedeti, kaj želi doseči in kako bo to doseglo.

Metoda ciljnih stroškov podjetjem omogoča, da vnaprej ugotovijo kolikšni smejo biti stroški, da bi ob vnaprej določeni prodajni ceni dosegli zaželeno stopnjo dobička. Od drugih tradicionalnih metod se razlikuje po tem, da ne čaka, da bi strošek nastal, da bi ukrepali, ampak ukrepamo, še preden je ta nastal. Izboljša pregled podjetja nad stroški in tudi nadzor nad njimi. Je metoda, ki spodbuja stalno spremljanje stroškov v vseh fazah življenjskega cikla projekta.

Čeprav si vsako podjetje želi povečevanje svojih prihodkov in tudi dobička, je to posledično povezano s povečevanjem stroškov. Kot smo lahko spoznali skozi magistrsko delo, problem ni v tem, da bi se stroški povečevali. Stroški se na primer povečajo, če se proizvodnja poveča. Problem nastane, takrat ko se stroški povečujejo in ne poznamo razloga za to ali pa vsaj nimamo nadzora nad njimi. Zato lahko trdimo, da moramo stroške spoznati, zato da bi jih lahko obvladovali. Stroške lahko spoznamo, če poznamo lastno ceno svojih storitev oziroma lastno ceno proizvodov. Če vemo koliko nas proizvod stane, lahko ugotovimo koliko dobička, ob določeni prodajni ceni, z njim lahko dosežemo. V gradbeništvu velja pravilo, da posel dobi tisto podjetje, ki poleg referenc in ob zahtevani kvaliteti ter roka za dokončanje dela, ponuja najnižjo ceno. Iz vsega prej navedenega lahko potrdim glavno tezo magistrskega dela. S poznavanjem in obvladovanjem stroškov in s tem lastne cene storitev, si lahko podjetja pri izvajanju gradbenih projektov zagotovijo enakomerno višino dobička in na dolgi rok obstoj ter rast v tej panogi.

Tako kot je projekt edinstven, tako je tudi obvladovanje stroškov v vsakem podjetju edinstveno. Ne obstajajo vnaprej pripravljene recepti, ki bi jih lahko uporabili v vseh podjetjih, da bi obvladovali stroške. Kot smo lahko videli v izbranem podjetju, se morajo

podjetja prilagoditi in vzeti iz vsake metode za obvladovanje stroškov tisto, kar jim omogoča bolj pregleden in obvladljiv način nadzorovanja stroškov. Potrebno je, da je vsako podjetje dobro seznanjeno z najboljšimi praksami oziroma metodami obvladovanja stroškov, tako iz svoje kot tudi iz drugih panog. Kar ne prinaša pozitivnih rezultatov, je treba pregledati in po možnosti odpraviti. Prav tako je potrebno pregledati tudi tisto, kar prinaša dobre rezultate, da bi jih še izboljšali. To je edini način, da katerokoli podjetje napreduje in preseže rezultate drugih v svoji panogi.

LITERATURA IN VIRI

1. Ansari, S. (2001). *Target Costing. The Next Frontier in Strategic Cost Managemet*. New York: McGraw-Hill.
2. Benchmarking. (b.l.). V *Business Dictionary*. Najdeno 29. septembra 2016 na spletni strani <http://www.businessdictionary.com/definition/benchmarking.html>
3. Blocher, E., Stout, D., & Cokins, G. (2010). *Cost Management: a strategic emphasis* (5th ed.). New York: McGraw-Hill.
4. Brezovnik, A. (2011). *Uporaba metode ciljnih stroškov za obvladovanje projektov v gradbeništvu* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Feil, P., Yook, K., & Kim, I. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, pomlad, 10–19.
6. Gómez, H., & Orobio, A. (2015). Effects of uncertainty on scheduling of highway construction projects. *DYNA*, 82(193), 155–164.
7. Hauc, A. (2007). *Projektni management*. Ljubljana: GV Založba.
8. Izbrana Občina. (2015). *Osnutek proračuna Izbrane Občine za leto 2015*. Slovenija: Izbrana Občina.
9. Izbrano podjetje. (2013). *Organizacijski predpis izbranega podjetja* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrano podjetje.
10. Izbrano podjetje. (2014a). *Interna analiza cen armiranega betona* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrano podjetje.
11. Izbrano podjetje. (2014b). *Popis del izbranega vrtca* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrano podjetje.
12. Izbrano podjetje. (2014c). *Analiza cen prejetih ponudb podizvajlcev* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrano podjetje.
13. Izbrano podjetje. (2015). *Plan projekta – oddaja del izbranega vrtca* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrano podjetje.
14. Izbrano podjetje. (2016). *Letno poročilo izbranega podjetja za leto 2016*. Ljubljana: Izbrano podjetje.
15. Kaplan, R. (1982). *Advanced managment accounting*. Englewood Cliffs, New jersey: Prentice-Hall, inc.
16. Kevrić, J. (2015). *Načini sklepanja gradbene pogodbe* (magistrsko delo). Maribor: Fakulteta za gradbeništvo.
17. Lozano, G., & Tenorio, J. (2015). El sistema de control interno: Una herramienta para el perfeccionamiento de la gestión empresarial en el sector Construcción. *Revista Accounting*, 1(1), 49–59.
18. Marchesan, P., & Formoso, C. (2001). Cost Management and production control for construction companies. *9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction*. National University of Singapore.
19. Martínez, M. (2016). Diseño de un Catálogo de Cuentas para el control de costos de construcción de empresas constructoras. *Tekhné*, 1(7), 67–73.

20. Milčinovič, A. (2003). *Kontroling polne lastne cene izdelka* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Millán, J., & Sánchez, X. (2014). Modelo matricial para la asignación del costo utilizando activity basing cost. *Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal*, 10(2), 144–155.
22. Modrijan, G. (2009). *Pogodbe »na ključ« v gradbeništvu; analiza realiziranega gradbenega projekta v Sloveniji* (diplomsko delo). Ljubljana: Fakulteta za gradbeništvo in geodezijo.
23. Obligacijski zakonik (OZ). *Uradni list RS* št. 97/07-UPB in 64/16-odl. US.
24. Pavlič, M. (2004). *Obvladovanje stroškov v podjetju Rudnik Trbovlje – Hrastnik* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Portal javnih naročil – Uradni list RS. (2013). *Obvestilo o naročilu*. Najdeno 28. septembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.enarocanje.si>
26. Posebne gradbene uzance (PGU). *Uradni list SFRJ* št.18/1977.
27. Projekt. (b.l.). V *Slovar slovenskega knjižnega jezika*. Najdeno 28. oktobra 2016 na spletni strani <http://sskj.si/?s=projekt>
28. Pšunder, M. (1997). *Vodenje gradbenih projektov* (študijsko gradivo). Maribor: Fakulteta za gradbeništvo.
29. Pšunder, M. (2008). *Ekonomika gradbene proizvodnje*. Maribor: Fakulteta za gradbeništvo.
30. Radakovič, G. (2007). *Benchmarking v avtomobilski industriji – primer podjetja TPV Tadis* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Rebernik, M. (1997). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
32. Rodošek, E. (1998). *Osnove organizacije v gradbeništvu*. Ljubljana: Fakulteta za gradbeništvo in geodezijo.
33. Rojas, E. (2008). *Construction productivity: a practical guide for building and electrical contractors*. Fort Lauderdale: J. Ross Publishing.
34. Romero, J. (2011). *El invitado imprevisto*. Barcelona: Noticias cristianas.
35. Rozman, R., & Kovač, J. (2012). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
36. Saldívar, M. (2003). *Análisis de método del costo meta como una alternativa para reducir costos* (tesis licenciatura). Puebla: Universidad de las Américas Puebla.
37. Sánchez, S., Rodríguez, J., Jato, D., & Arias, F. (2016). Analysis of the Application of Risk Management Methodologies in Construction. *1st European Road Infrastructure Congress*. Leeds: European Road Infrastructure Congress.
38. Stare, A. (2011). *Projektni management: teorija in praksa*. Ljubljana: Agencija Poti.
39. Stefano, N. (2011). Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o activity based costing (ABC). *Estudios gerenciales*, 27(121), 15–37.
40. Šink, D. (2001). *Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Tekavčič, M. (1994). Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. *Lastninjenje in uspešnost podjetja*, 79–89.
42. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

43. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
44. Velkovrh, A. (2007). *Priročnik za gradbene izvajalce*. Ljubljana: Obrtna zbornica Slovenije.
45. Watson, G. (1994). A perspective on Benchmarking. *Benchmarking for Quality Management & Technology*, 1(1), 5–10.
46. Williams, T. (2010). *Construction Management: Emerging Trends and Thechnologies*. US: Delmar Cengage Learning.
47. Zakon o javnem naročanju (ZJN-3). *Uradni list RS* št. 91/2015.
48. Zaman, M., Hočevár, M., & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Zbornica gradbeništva in industrije gradbenega materiala. (b.l.). *Posebne gradbene uzance*. Najdeno 20. oktobra 2016 na spletnem naslovu https://www.gzs.si/zbornica_gradbenistva_in_industrije_gradbenega_materiala/vsebina/Pogodbe-v-gradbeni%C5%A1tvu/Posebne-gradbene-uzance
50. Zhu, X. (2016). Management the risks of outsourcing: Time, quality and correlated costs. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, 90, 121–133.
51. Žemva, Š. (2006). *Gradbene kalkulacije in obračun gradbenih objektov; priročnik za prakso*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije, Center za poslovno usposabljanje.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Povzetek pogovora z direktorjem komerciale izbranega podjetja	1
Priloga 2: Vprašalnik glede določanja lastnih in prodajnih cen	2
Priloga 3: Povzetek telefonskega pogovora z direktorjem komerciale izbranega podjetja ...	4

PRILOGA 1: Povzetek pogovora z direktorjem komercialne izbranega podjetja

Pogovor z direktorjem komercialne izbranega podjetja na sedežu izbranega podjetja z dne 24. 4. 2015. Trajal je 2 uri. Predstavljeno mi je bilo podjetje ter način delovanja. Seznaniš s projekti izbranega podjetja ter izbira izbranega vrtca izmed vseh projektov. Iz celotnega pogovora izpostavljam naslednje točke:

- Za gradbenega dela delajo s kooperanti. Sami skrbijo za material, za delovno silo sodelujejo s kooperanti.
- Za inštalacijskega dela uporabljajo podizvajalce. Podizvajalci ponavadi sami skrbijo za material, razen v primerih, ko imajo likvidnostne težave.
- Do prodajnih cen, pridejo na osnovi analiz.
- Plan projekta je povezan s predračunom in analizo projekta.
- Vsaka cena je sestavljena iz desetih postavk.
- S ključnimi izvajalci imajo sklenjene letne pogodbe.
- Za gradbena dela ne dobijo podizvajalcev. Sodelujejo s kooperanti ali partnerji. Zaradi zagotavljanja nižje cene, sami skrbijo za material in logistiko.
- Za obrtno-inštalacijska dela poiščejo podizvajalce. V tem primeru podizvajalci sami skrbijo za material, ki ga bodo porabili.
- Ko se podjetje dogovarja za nov posel, poišče nove rešitve, se stalno pogaja, da bi prišel do bolj ugodnih cen ter poskuša čim bolj organizirati vse, da bo imel čim manj kale.
- Glede roka dokončanja posameznega projekta velja pravilo, da čimprej se projekt konča, čimmanjši so stroški. Čez dve leti bo cena dražja. Zato je v interesu vseh, da bo projekt čim hitreje narejen.
- Lastni stroški (notranji stroški) se lahko znižajo tako, da na primer namesto 4 inženirjev uporabljajo le 2. Druge stroške ne morejo znižati. Čas dokončanja je neposredno povezano s stroški.
- Če intenzivno planirajo in skrbno spremljajo projekte, lahko obvladujejo tako projekte kot tudi stroške podjetja.

PRILOGA 2: Vprašalnik glede določanja lastnih in prodajnih cen

Vprašalnik, ki sem ga poslal izbranemu podjetju in sem ga z odgovori dobil dne 20. 10. 2016. Vsebina je bila glede stroškov podjetja ter načina določanja prodajnih in lastnih cen. V nadaljevanju prilagam vprašalnik:

Dela, ki boste opravljali s pomočjo kooperanta

Gradbena dela (izberite eno):

1. Zemeljska dela
2. Betonska dela
3. Tesarska dela
4. Zidarska dela

- i. Opis: _____
- ii. Enota: _____
- iii. Količina: _____

Strošek (v EUR) kooperanta: _____

Vrednost materiala: _____

Ali vključite še kakšno vrednost v lastno ceno? _____

Končna cena, ki ste jo ponudili na razpisu: _____

Dela, ki boste opravljali s pomočjo podizvajalca

Obrtniška dela (izberite eno):

1. Lesena strešna konstrukcija in krovsko kleparska dela
2. Ključarniška dela
3. Alu dela
4. Mizarska dela
5. _____

- i. Opis: _____
- ii. Enota: _____
- iii. Količina: _____

Število poslanih povpraševanj _____

Število prejetih ponudb _____

Vrednosti prejetih ponudb: _____; _____; _____; _____; _____

Kriterji za izbiro izvajalca in izbrana ponudba: _____

Končna cena, ki ste ponudili na razpisu: _____

Kako ste določili komercialno razliko oziroma prodajno ceno? _____

3 vprašanja:

1. Vsaka cena je sestavljena iz neposrednih stroškov (strošek storitve podizvajalcev, strošek kooperantov, strošek materiala, strošek delavcev) in posrednih stroškov (strošek uprave, amortizacija, najemnina, strošek plač inženirjev). Kako določate vrednosti posrednih stroškov? Ali to izračunate po načelu letne realizacije/fiksni stroški = npr. 5 %? Potem velja, da vsaka lastna cena je pomnožek neposrednih stroškov krat 5% posrednih stroškov?
2. V planu projekta je 5 % vrednosti namenjenih pokrivanju internih stroškov podjetja. Ali je ta odstotek že vključen v posamezno ponudbeno ceno ali pa je dodatna postavka v popisu dela?
3. Ko določate posamezno prodajno ceno: ali približno poznate ceno pri kateri NE boste dobili posla, ker bi bila le-ta previsoka? Ali stremite k temu, da bi ponujali vrednost pod to ceno ali pa zgolj pokrivате stroške in ustvarjate dobiček?

PRILOGA 3: Povzetek telefonskega pogovora z direktorjem komercialne izbranega podjetja

Telefonski pogovor z direktorjem komercialne izbranega podjetja z dne 15. 1. 2018.

Izbrano podjetje oblikuje lastne cene in prodajne cene na podlagi analiz in izkušenj. Na koncu pa glede na razmere na trgu določijo končno prodajno ceno, ki naj ne bi bila nižja od stroškov in predvidenega dobička. Ker je bil izbran sistem fiksnih cen na enoto mere, končna cena postavke vsebuje vse od materiala do dobave in vgrajevanja. Izračunana vrednosti stroškov in predvidenega dobička je bila 112,07 EUR na m³. Takšna cena bi lahko tudi bila prodajna cena, a zaradi analize trga je izbrano podjetje na razpisu ponudilo višjo ceno, in sicer 115,00 EUR na m³ cementnega betona. Stroški podjetja so ob spremembi cene ostali nepremenjeni. Odstotek za pokrivanje stroškov podjetja pa bi morali popraviti. V tem primeru bi bil odstotek večji, ker je prodajna cena in tako letna realizacija nižja.