

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

OBVLADOVANJE STROŠKOV V PEKARNI VRHNIKA

Ljubljana, december 2006

ALEŠ HREN

IZJAVA

Študent Aleš Hren izjavljam, da sem avtor tega specialističnega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Metke Tekavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1 UVOD	1
1.1 PREDMET SPECIALISTIČNEGA DELA	2
1.2 NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA	2
1.3 CILJ SPECIALISTIČNEGA DELA.....	3
1.4 METODA RAZISKOVANJA	4
1.5 STRUKTURA SPECIALISTIČNEGA DELA	4
2 RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM ZA POTREBE MANAGEMENTA	6
2.1 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE.....	6
2.2 RAČUNOVODSTVO	9
2.3 KONTROLING.....	11
2.3.1 Razvojne stopnje kontrolinga	12
2.3.2 Operativni in strateški kontroling	12
2.3.3 Organiziranost kontrolinga.....	14
2.3.4 Notranji in zunanji kontroling.....	14
2.3.5 Kontroler	15
3 STROŠKI	16
3.1 OPREDELITEV STROŠKOV	16
3.2 MOŽNE RAZVRSTITVE STROŠKOV	17
3.3 SISTEM STROŠKOV	18
3.4 USTREZNOST SISTEMA STROŠKOV	20
3.5 OPTIMALNOST SISTEMA STROŠKOV	20
3.6 POMEN OBVLADOVANJA STROŠKOV	21
4 TRADICIONALNI PRISTOPI OBVLADOVANJA STROŠKOV	22
4.1 SPREMLJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH IN STROŠKOVNIH NOSILCIH	22
4.2 ODGOVORNOST ZA STROŠKE	25
5 SODOBNI PRISTOPI OBVLADOVANJA STROŠKOV	26
5.1 RAZLOGI ZA UVEDBO SODOBNIH PRISTOPOV, KI SO POVEZANI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV	26
5.2 PREDSTAVITEV NEKATERIH SODOBNIH PRISTOPOV, KI SO POVEZANI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV	28
5.2.1 Koncept ciljnih stroškov.....	28
5.2.2 Benchmarking.....	30
5.2.3 Koncept stalnih izboljšav poslovanja.....	33
5.2.4 Koncept prenove poslovnih procesov.....	35
5.2.5 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.....	36
5.2.6 Predračunavanje na podlagi aktivnosti	38
5.2.7 Poslovođenje na podlagi analize aktivnosti	39
5.2.8 Koncept ravno ob pravem času	40
5.2.9 Celovito obvladovanje kakovosti.....	41
5.2.10 Teorija omejitev.....	43
5.2.11 Koncept stroškov življenjskega cikla.....	45
5.2.12 Uravnoveženi izkaz poslovanja.....	47

6 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PEKARNI VRHNIKA	48
6.1 PREDSTAVITEV PEKARNE VRHNIKA	48
6.1.1 <i>Kratka predstavitev Pekarne Vrhnika</i>	48
6.1.2 <i>Vizija in poslanstvo Pekarne Vrhnika</i>	49
6.1.3 <i>Organiziranost Pekarne Vrhnika</i>	50
6.2 KONTROLING V PEKARNI VRHNIKA	51
6.3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PEKARNI VRHNIKA	54
6.3.1 <i>Razlogi za spremljanje, zniževanje in obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika ..</i>	54
6.3.2 <i>Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v Pekarni Vrhnika</i>	56
6.3.3 <i>Uporaba sodobnih metod, ki so povezane z obvladovanjem stroškov v Pekarni Vrhnika</i>	59
6.3.4 <i>Ugotovitve in predlogi za nadaljnje aktivnosti na področju obvladovanja stroškov v Pekarni Vrhnika</i>	71
7 SKLEP	72
8 LITERATURA	75
9 VIRI	78
DODATEK:	
Slovarček tujih besed in kratic, ki so navedene v specialističnem delu	

1 UVOD

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

V specialističnem delu bom obravnaval problematiko obvladovanja stroškov v Pekarni Vrhnika d.d., ki sodi med največje slovenske proizvajalce pekovskih izdelkov. V zadnjem času so za proizvajalce pekovskih izdelkov, kot tudi za druga proizvodna podjetja v slovenski živilski industriji, značilni previsoki stroški poslovanja, ki povzročajo nekonkurenčnost. Še pred kratkim je panoga na splošno veljala za uspešno, v zadnjem času pa je večina podjetij zašla v težave, ki so povezane predvsem s trendom slabšanja prodajnih pogojev pri trgovcih. Na poslovanje Pekarne Vrhnika je tako v zadnjem času negativno vplivalo več dejavnikov; naštevam le najpomembnejše:

- koncentracija družb znotraj trgovinske dejavnosti. V zadnjih letih smo lahko opazovali združevanje velikih trgovcev. Danes imamo tri akterje (Mercator, Engrotuš in Spar Slovenija), ki v veliki meri obvladujejo trgovino z živili. Zasedimo lahko le redke samostojne male trgovce (zasebnike). Zaradi nekonkurenčnosti so številni zasebniki propadli, nekateri pa so se odločili postati franšize velikih trgovcev. To posledično pomeni, da so si »okrepljeni« veliki trgovci izboljšali svojo pogajalsko moč in si z njo priborili ugodnejše nabavne pogoje pri dobaviteljih. Veliki trgovci so tako dosegli višje rabate, hkrati pa so upravičeni do vedno večjih superrabatov, stimulacij za rast prodaje, daljših plačilnih rokov, oziroma cassascontov za predčasna plačila ipd.;
- prihod tujih trgovcev – predvsem diskonterjev;
- zaznati je splošen trend po zniževanju cen izdelkov (akcije);
- trg zahteva vedno večjo diferenciacijo (globlji asortiman) izdelkov, ki pa zaradi majhnih količin in posledično višjih stroškov, ne omogoča ekonomije obsega;
- rastoči strošek vrnjenih (neprodanih) pekovskih izdelkov v celoti bremeni dobavitelje in ne kupce (trgovce), tako kot pred leti.

Nepoznavalec problematike bi rekel, da bi se morali proizvajalci zaradi zgoraj navedenih razlogov združiti in skupaj nastopiti proti zaslužka željnim trgovcem. Do tega je sicer prišlo, vendar iz določenih razlogov ni bilo zadovoljivega učinka. Proizvajalci so v dani situaciji

prisiljeni tako v zniževanje stroškov na kratek rok, kot tudi v njihovo dolgoročno obvladovanje.

Pomembno je, da ločimo razliko med pojmom zniževanje in obvladovanje stroškov. **Zniževanje stroškov**, kot je npr. uporaba cenejših surovin, energentov, delavcev ali zniževanje števila zaposlenih, dolgoročno ne prinaša podjetju želenih učinkov, če se ne spremeni struktura prodaje v prid proizvodov z višjo dodano vrednostjo. **Obvladovanje stroškov** pomeni nekaj več kot samo zniževanje stroškov; gre za politiko, ki jo izvaja management podjetja z namenom, da podjetju zagotovi dolgoročni obstoj in rast. Rast podjetja je povezana z rastočimi stroški, zato je zelo pomembno, da le-ti rastejo počasneje kot prihodki. Obvladovanje stroškov v podjetju pomeni, da sistematično analiziramo nastale stroške in uporabljamo metode s pomočjo katerih izboljšamo razmerje med vrednostjo izdelka z vidika kupca in stroški, ki jih izdelek povzroča.

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

1.1 Predmet specialističnega dela

V specialističnem delu se bom ukvarjal z obvladovanjem stroškov in managerskimi koncepti, ki posredno in neposredno vplivajo na obvladovanje stroškov. Želim preučiti in raziskati kako uporaba tradicionalnih in sodobnih konceptov vpliva na obvladovanje stroškov ter kako se to odraža na primeru Pekarne Vrhnika d.d. Ugotoviti želim, če so uporabljene metode primerno oblikovane in uvedene, saj le to zagotavlja informacije, na podlagi katerih se lahko vodstvo podjetja lažje odloča.

1.2 Namen specialističnega dela

Namen specialističnega dela je preučiti tradicionalne in sodobne managerske koncepte, s pomočjo katerih lahko posredno in neposredno vplivamo na obvladovanje stroškov v sodobnih tržnih razmerah, da bi s tem omogočili poslovodstvu podjetja sprejemanje ustrežnejših poslovnih odločitev, ki vodijo k povečani uspešnosti poslovanja. V specialističnem delu želim predstaviti različne, bolj ali manj uveljavljene pristope povezane z obvladovanjem stroškov, ki jih uporabljajo podjetja v razvitem svetu, v nekoliko manjši meri pa tudi pri nas. Na podlagi izsledkov želim dopolniti obvladovanje stroškov v podjetju Pekarna Vrhnika d.d., ki temelji predvsem na tradicionalnem pristopu, to je spremljanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Menim, da bo namen specialističnega dela dosežen, če se bo vodstvo podjetja seznanilo s sodobnimi metodami, ki so povezane z obvladovanjem stroškov, izbralo najprimernejše in jih vključilo v obstoječi sistem obvladovanja stroškov. Pozitivna posledica uvedbe metod je izboljšanje poslovanja, kljub stroškom, ki jih povzroča tako uvedba, kot tudi uporaba metod povezanih z obvladovanjem stroškov. S specialističnim delom želim navdušiti sodelavce v podjetju za spremembe v načinu razmišljanja in ustvariti pozitiven odnos do sprememb. Menim, da sta to glavni vodili inovativnosti, ki je pogoj za uspešno poslovanje podjetja v prihodnosti.

1.3 Cilj specialističnega dela

Cilj specialističnega dela izhaja iz njegovega namena. Želim raziskati in predstaviti tako tradicionalne kot sodobne metode, ki so povezane z obvladovanjem stroškov. Na primeru Pekarne Vrhnika d.d. me v tem specialističnem delu ne zanimajo stroški, njihovo spremljanje, gibanje, kalkulacije ipd., saj vse to v podjetju že obstaja. S specialističnim delom želim ugotoviti, kako naj si management zagotovi primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne informacije o stroških, ki bodo koristna podlaga za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev v sodobnih razmerah. Ugotoviti želim tudi, kako naj podjetje spremlja stroške, da jih bo lažje obvladovalo, predvsem pa me zanima, katera orodja naj uporabi za obvladovanje stroškov, da bo podjetje uspešno poslovalo. Ugotovitve želim soočiti z znanimi načini obvladovanja stroškov, da bi ugotovil, če in v kolikšni meri so primerni tudi za Pekarno Vrhnika d.d. Na podlagi empirične raziskave o uporabi sodobnih managerskih metod povezanih z obvladovanjem stroškov, ki je bila pozimi 2001/2002 opravljena na Ekonomski fakulteti, želim primerjati poznavanje in uporabo sodobnih metod povezanih z obvladovanjem stroškov v Pekarni Vrhnika d.d., z rezultati raziskave, ki je vključila številna slovenska podjetja. Raziskave so namreč pokazale, da so pri nas sodobna orodja v glavnem slabo poznana; izjeme so: koncept stalnih izboljšav, celovito obvladovanje kakovosti in benchmarking (povzeto po Tekavčič, Šink, 2002, str. 203).

Na tem mestu želim poudariti, da bi lahko nekaterim konceptom, ki jih bom predstavil v specialističnem delu, oporekali njihovo neposredno povezanost z obvladovanjem stroškov, vendar v sodobni literaturi s področja obvladovanja stroškov obravnavajo avtorji prav te koncepte in pojasnjujejo, kako lahko vplivajo na obvladovanje stroškov in posledično na povečanje uspešnosti poslovanja. Zaradi tega bom v empiričnem delu posvetil pozornost predvsem uporabi teh konceptov v konkretnem podjetju – Pekarni Vrhnika d.d., saj ocenjujem, da ima ob njihovi ustrezni uporabi to podjetje velike možnosti za obvladovanje stroškov in povečanje uspešnosti poslovanja.

1.4 Metoda raziskovanja

Izdelava specialističnega dela temelji na teoretičnih spoznanjih, praktičnih izkušnjah ter razgovorih z vodji služb v Pekarni Vrhnika d.d. in matičnem podjetju Žito d.d. Pri izdelavi specialističnega dela se bom tako oprl na:

- domačo in tujo strokovno literaturo,
- interno gradivo družb Pekarna Vrhnika d.d. in Žito d.d.,
- interno gradivo Združenja pekov pri GZS,
- praktične izkušnje, pridobljene z delom v kontrolingu Pekarne Vrhnika d.d.,
- praktične izkušnje sodelavcev v družbah Pekarna Vrhnika d.d. in Žito d.d.,
- znanje pridobljeno pri specialističnem študiju ter
- logično sklepanje.

Ob pomoči zgoraj navedenih virov bom preučil problematiko obvladovanja stroškov nasploh in na konkretnem primeru Pekarne Vrhnika d.d.

V prvi fazi bom preučil razpoložljivo domačo in tujo strokovno literaturo, s pomočjo katere bom nadgradil znanje, pridobljeno pri specialističnem študiju. Pridobljeno znanje bom v drugi fazi povezal tako z lastnimi izkušnjami, kot tudi z izkušnjami sodelavcev. Pri izdelavi specialističnega dela bom med drugim uporabil interno gradivo družb Pekarna Vrhnika d.d. in Žito d.d. ter svetovi splet na medmrežju (internetne strani).

Specialistično delo bo v osnovi sestavljeno iz dveh delov; teoretičnega in praktičnega. Teoretični del bo temeljil na pridobljenem znanju, praktični pa predvsem na izkušnjah. V teoretičnem delu bom pojasnil zakaj želijo v podjetjih obvladovati stroške ter načine s katerimi to izvajajo. V praktičnem delu bom preučil obstoječ »tradicionalni« način spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih Pekarne Vrhnika d.d. ter probleme, ki pri tem nastajajo. Na podlagi analize tovrstnega spremljanja bom podal svojo oceno tega početja. Predstavil bom tudi druge metode, s pomočjo katerih v podjetju bolj ali manj uspešno obvladujejo stroške.

1.5 Struktura specialističnega dela

Specialistično delo bom razdelil na sedem vsebinsko zaokroženih poglavij.

V uvodu želim opredeliti predmet raziskave, njen namen in cilj, uporabljeno metodologijo in vsebinsko strukturo specialističnega dela.

Uvodnemu poglavju sledi drugo poglavje v katerem bom predstavil računovodski informacijski sistem za potrebe managementa. S pomočjo strokovne literature bom opredelil računovodske informacije, njihove oblike, vsebino, namen in uporabnike. V nadaljevanju bom opredelil računovodstvo, ki je »osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja«

(Koletnik, 2004, str. 11). Predstavil bom sestavine računovodstva (finančno, stroškovno in poslovno računovodstvo – kontroling) ter odnose med njimi. Podrobneje bom predstavil kontroling, ki managementu zagotavlja pravočasne, primerne in kakovostne informacije, potrebne za pravilno odločanje.

V tretjem poglavju se bom posvetil zelo pomembnim računovodskim informacijam - informacijam o stroških, ki so podlaga za uspešno odločanje. Stroški se v podjetju pojavljajo v zvezi z določenimi poslovnimi učinki, tj. s proizvedenimi stvarmi ali opravljenimi storitvami (Turk, 1984, str. 52). Za podjetje je pomembno, da si zagotovi kakovostne informacije o stroških, ki nastajajo pri izdelavi poslovnih učinkov. Pomembno je tudi vsebinsko poznavanje stroškov, zato bom v tem poglavju predstavil pojmovanja stroškov skozi definicije različnih avtorjev, vrste stroškov ter metode vrednotenja poslovnih učinkov.

V četrtem poglavju bom predstavil t.i. tradicionalne pristope k obvladovanju stroškov, to je spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

V petem poglavju bom predstavil razloge, zaradi katerih tradicionalni pristopi obvladovanja stroškov izgubljajo na pomenu. Na podlagi njihovih slabosti so v sedemdesetih letih dvajsetega stoletja pričeli uporabljati sodobne managerske pristope v ZDA, razvitih državah EU in na Japonskem. Podjetja so postala bolj pozorna na stroške, pripravili so racionalizacijske programe za zmanjšanje stroškov v pomožnih in stranskih proizvodnih in neproizvodnih dejavnostih (Koletnik, 2004, str. 312). V tem poglavju bom predstavil nekatere najbolj poznane, v literaturi obdelane pristope, povezane z obvladovanjem stroškov, ki jih uporabljajo napredna in strateško usmerjena podjetja.

V šestem poglavju bom skušal teoretično znanje prikazati na praktičnem primeru pretežno proizvodnega podjetja v živilski industriji. Najprej bom predstavil podjetje Pekarna Vrhnika d.d., ki se ne ukvarja le s proizvodnjo pekovskih in slaščičarskih izdelkov, ampak tudi s trgovinsko dejavnostjo.

Ker se Pekarna Vrhnika ukvarja z različnimi dejavnostmi na številnih stroškovnih mestih, je potrebno izmeriti uspešnost vsakega izmed njih. Za vsak stroškovni nosilec – izdelek je potrebno izdelati kalkulacijo, ki nam pove, kolikšne stroške nam povzroča njegova izdelava. Pri tem nastane problem z razdelitvijo posrednih stroškov, ki jih je potrebno razdeliti na stroškovne nosilce. To je le del problematike s katero se ukvarja kontroling. V tem poglavju želim predstaviti vlogo in mesto kontrolinga ter metode s pomočjo katerih se v Pekarni Vrhnika posredno ali neposredno lotevajo obvladovanja stroškov. Predstavil bom izkušnje s tradicionalnim načinom obvladovanja stroškov, to je spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Na podlagi svojih izkušenj in izkušenj sodelavcev bom preučil, ali in v kolikšni meri se uporabljajo sodobni pristopi povezani z obvladovanjem stroškov. Temelječ na spoznanjih iz prejšnjih poglavij bom ocenil prednosti in slabosti obstoječega načina spremljanja stroškov v Pekarni Vrhnika ter podal predloge za nadaljnje delo na tem, za podjetje izredno pomembnem področju. Pri tem bom upošteval, da

»posameznih pristopov v obvladovanju stroškov ni možno prenesti v vsako okolje, ampak jih je vedno treba ustrezno prilagoditi okolju, sicer so že vnaprej obsojeni na neuspeh« (Tekavčič, 1994, str. 65).

V sklepu bom predstavil ugotovitve specialističnega dela s poudarkom na praktičnih spoznanjih.

Specialistično delo bom sklenil s seznamom uporabljene literature in virov.

Pri izdelavi specialističnega dela se ne bom mogel izogniti uporabi tujih besed in kratic, katerih pomen bom skušal obrazložiti že v samem delu. Kljub temu bom specialistično delo dopolnil s slovarčkom v specialističnem delu uporabljenih tujih besed in kratic.

2 Računovodski informacijski sistem za potrebe managementa

2.1 Računovodske informacije

Informacije postajajo vse pomembnejši del človekovega življenja, saj se na njihovi podlagi lažje in kakovostneje odločamo. Podobno kot v zasebnem življenju je tudi v organizacijah, kjer potrebuje management za opravljanje svojih funkcij (planiranje, organiziranje, vodenje in nadziranje) informacije, na podlagi katerih prepozna probleme in s pomočjo katerih jih tudi reši.

V literaturi zasledimo številne, med seboj zelo podobne definicije informacij. Turk (1994, str. 29) tako definira informacijo kot »namensko usmerjeno in naslovljeno sporočilo, ki olajšuje sprejem odločitve in je rezultat predelave nevtralnih podatkov«. Informacija predstavlja skupek podatkov, ki so zbrani na določen način in z namenom, da uporabniku zagotovijo vpogled v njemu dodeljen posel. Ta posel različne informacije osvetljujejo z različnih kotov – vidikov opazovanja – in s tem ponujajo uporabniku osnovo kakovostne odločitve, ki pa jo mora na koncu s svojim strokovnim znanjem in izkušnjami sprejeti sam (Lozej et al., 1993, str. 58).

V podjetjih morajo poznati prihodnje potrebe po informacijah. Le te ocenjujejo na podlagi obstoječih potreb in njihovega zadovoljevanja. Informacija je »dobra«, če je (povzeto po Hočevar, Igličar, 1995, str. 10-11):

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

Informacije, ki zapuščajo informacijski sistem, morajo biti dostopne managerjem v času, ko so na njihovi podlagi še možne odločitve. Uporabna vrednost informacije je tem manjša, čim daljši je pretečeni čas od dogodka, na katerega se informacija nanaša. Prepozne informacije običajno nimajo več nobene uporabne vrednosti. Podobno je z nenatančnimi in nerazumljivimi informacijami. Informacije je potrebno preveriti, saj lahko na podlagi neresničnih informacij sprejemamo napačne odločitve.

Zbiranje podatkov in njihovo preoblikovanje v informacije prinaša **koristi**, ki se kažejo v možnem povečanju uspešnosti poslovanja, seveda pa prinaša tudi **slabosti**, saj povzroča stroške. Da bi upravičili zbiranje podatkov in njihovo preoblikovanje v informacije, moramo najprej pretehtati koristi in stroške, ki jih ta proces povzroča. Podatke je smiselno zbirati le, če je ekonomska vrednost informacij pozitivna, kar pomeni, da so koristi od računovodskega informiranja večje od stroškov za ta namen.

Zahteve po pravočasnosti, podrobnosti in gospodarnosti informacij v marsičem zapostavljajo zahteve po natančnosti, ustreznosti, popolnosti, preverjenosti in zanesljivosti. Skrb, da bi bili stroški takšnih informacij čim manjši, nas vodi k njihovi skrbni izbiri. Dnevne informacije morajo biti na razpolago zjutraj za pretekli dan. Kjer ni potrebe po kateri od dnevnih informacij ali kjer je dnevno oblikovanje informacij oteženo, se taka informacija pojavlja v spisku tedenskih ali celo zgolj mesečnih informacij (Turk, 1982, str. 39).

Glede na raven, na kateri se sprejemajo poslovne odločitve, potrebuje management raznovrstne informacije. Za odločanje na **strateški ravni** potrebuje višji management splošne (grobe) in celovite informacije. Management za odločanje na **taktični ravni** potrebuje že nekoliko podrobnejše informacije. Management na nižji – **operativni ravni** se odloča o poslovanju na svojem področju (prodaja, proizvodnja, nabava, finance, kadri), zato potrebuje specifične in podrobne informacije za svoje področje.

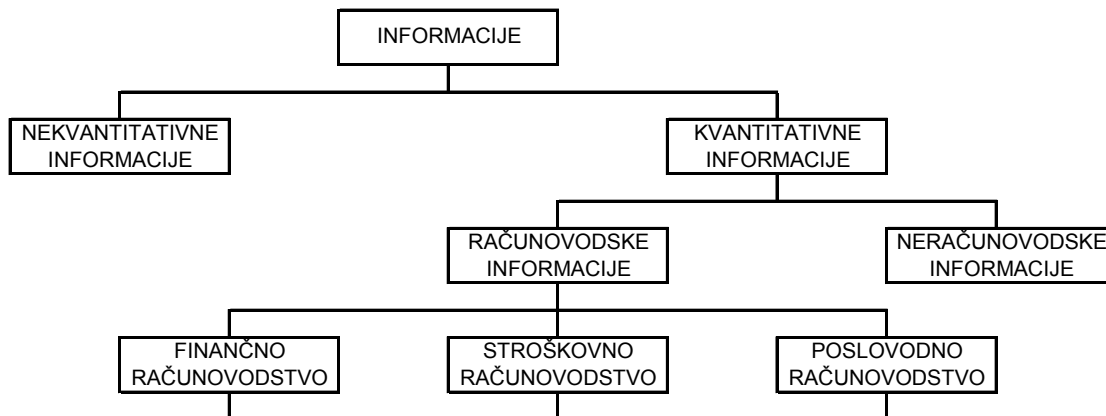
Informacijski sistem predstavlja vez med poslovanjem in izvajanjem. Iz informacijskega sistema vstopajo v izvajalni sistem informacije za izvajanje nalog. Iz njega pa izhajajo podatki o izvedbi, ki jih informacijski sistem preoblikuje v informacije za potrebe poslovanja. Iz poslovodnega sistema pa izstopajo informacije za izvajanje (Ločniškar, 1995, str. 16). Naloga informacijskega sistema v podjetju je v tem, da zbira, hrani in obdeluje podatke ter jih pravočasno preoblikuje v kakovostne informacije, ki jih posreduje managerjem z namenom, da bi se lažje in kakovostneje odločali.

Osrednji del informacijskega sistema sestavlja računovodski informacijski sistem ali na kratko **računovodstvo**, medtem, ko so njegov ostali del neracunovodski informacijski sistemi (Hočevar, Igličar, 1995, str. 11).

V podjetjih lahko za odločanje uporabljajo tako kvantitativne kot tudi nekvantitativne informacije, saj so oboje pomembne za njegovo upravljanje. Iz Slike 1 je razvidno, da sodijo računovodske informacije med kvantitativne informacije - to pomeni, da so izražene s

številkami. Nekvantitativne informacije so tiste, ki jih običajno ne moremo izraziti s številkami in nastanejo na podlagi opazovanj, izkušenj, vtisov in podobno.

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



Vir: Anthony, Reece, 1995, str. 4.

Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja (Levič, 2004, str. 16). Namen računovodskega informiranja v podjetju je omogočiti uporabnikom računovodskih informacij kar najboljše presojanje, ocenjevanje in sklepanje za potrebe poslovnega odločanja. Računovodsko informiranje zagotavlja računovodske informacije in podatke za notranje in zunanje uporabnike informacij.

Notranji uporabniki računovodskih informacij so (Slovenski računovodski standard št. 30.7.):

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva),
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposleni v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij so (Slovenski računovodski standard št. 30.8.):

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih odborov (možni tudi vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil),
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov),
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),
- država,
- javnost (tudi tekmeci).

Interes za vpoglede v letna poročila posameznih gospodarskih družb ima še cela vrsta drugih subjektov: političnih (občina, krajevna skupnost), gospodarskih (mediji, revizorji, odvetniki, ekonomski svetovalci) in tudi fizičnih oseb, ki jih poslovanje posamezne družbe zanima bodisi ozko strokovno ali zgolj informativno (zaradi splošne razgledanosti) (Lozej et al., 2003, str. 84).

Zgoraj opisana delitev uporabnikov računovodskih informacij pa ni edina. Horngren, Sundem in Stratton (1999, str. 5) razvrščajo uporabnike računovodskih informacij v tri kategorije:

- notranji managerji, ki potrebujejo informacije za kratkoročno planiranje in rutinske računovodske operacije;
- notranji managerji, ki potrebujejo informacije za nerutinsko odločanje (npr. investicije v opremo, določanje cen izdelkom in storitvam, izbiro med izdelki, ki jih bodo pospeševali), oblikovanje celotne politike ter dolgoročno planiranje;
- zunanje uporabnike, kot so investitorji in vlada, ki potrebujejo informacije za odločanje o podjetju.

»Obliko računovodskih poročil za zunanje potrebe določajo predpisi. Obliko računovodskih izkazov in drugih računovodskih poročil za notranje potrebe določa akt podjetja« (Levič, 2004, str. 16).

2.2 Računovodstvo

Koletnik navaja (2004, str. 11), da je računovodstvo osrednja informacijska dejavnost vsakega podjetja. Računovodstvo je torej tista poslovna funkcija v podjetju, ki managementu zagotavlja večino podatkov in informacij, potrebnih za poslovno odločanje. Hočevar in Igličar opredeljujeta računovodstvo (1995, str. 11) kot »dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in preučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema«.

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

Računovodstvo je torej sestavljeno iz štirih **računovodskih funkcij** (prirejeno po Lutar-Skerbinjek, 2006, str. 19):

- **knjigovodenja** – obravnavanja podatkov o preteklosti,
- **predračunavanja** – obravnavanja podatkov o prihodnosti,
- **nadziranja** – ugotavljanja pravilnosti v računovodstvu (kontroliranje in revidiranje) in
- **analiziranja**.

Zgodovinsko gledano je bilo prvotno računovodstvo usmerjeno predvsem v knjigovodstvo, ki je usmerjeno predvsem v preteklo poslovanje. Sčasoma sta se oblikovala še **stroškovno** in **finančno** računovodstvo. **Stroškovno** računovodstvo se ukvarja s tehniko ugotavljanja planiranih in realiziranih stroškov. »Stroškovno računovodstvo zajema računovodsko spremljanje in preučevanje prvin poslovnega procesa od trenutka, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo, dalje stroškov in poslovnih učinkov, na koncu pa še poslovnega izida v posameznih delih podjetja« (Turk, 1984, str. 37). **Finančno** računovodstvo je splošno računovodstvo, ki se ukvarja s sestavinami bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov ipd. Finančno računovodstvo je namenjeno tako notranjim kot tudi zunanjim uporabnikom, saj podrobno spremlja denar, terjatve in obveznosti podjetja. Managerji so za lažje odločanje potrebovali vedno več računovodskih informacij, ki so izhajale tako iz stroškovnega kot tudi finančnega računovodstva. V ta namen je računovodstvo oblikovalo metode s katerimi je lahko oblikovalo računovodske informacije za potrebe managementa (posloводства). Tako se je razvilo še **poslovodno** oz. upravljalno računovodstvo, ki ga vedno pogosteje imenujemo tudi kontroling.

V Preglednici 1 prikazujem nekatere razlike med kontrolingom in računovodstvom, ki jih navajata Hanfland in Ziegenbein.

Preglednica 1: Razlika med kontrolingom in računovodstvom

kontroling	računovodstvo
prevladujejo določanje ciljev, planiranje in kontrola	prevladuje knjigovodstvo
sproti se ukvarja z vprašanji uspešnega krmiljenja	skrivnostno delo
nenehno prilagajanje potrebam odločevalcev	strmi v pravo smer (togost)
zagotovitev in posredovanje informacij	obračunavanje
delo je usmerjeno v prihodnost	delo je predvsem usmerjeno v preteklost
delo je orientirano v prejemnika	delo po naročilu
plačilo je v veliki meri variabilno	plačilo je v veliki meri fiksno (dogovorjeno)
prejemnikom govori v njim razumljivem jeziku	govori v specifičnem strokovnem jeziku
poroča v povzetkih, daje iztočnice in predloge za naprej	izroči tisto, za kar je plačan

Vir: Hanfland, Ziegenbein, 1992, str. 50.

2.3 Kontroling

Kontroling v današnjem smislu izvira iz časa razvoja industrije v ZDA, to je v drugi polovici 19. stoletja. Njegov razmah se prične po letu 1920 predvsem zato, ker so bile takratne razmere prežete z velikim poslovnim tveganjem in veliko inflacijo, skratka z veliko nestabilnostjo. Nastala je potreba po podjetniškem planiranju in računovodstvu, ki bi poleg informiranja o preteklih dogodkih in stanjih čimbolj zanesljivo napovedovalo tudi prihodnost. Hkrati se pojavi potreba po presojanju uresničevanja postavljenih ciljev, torej po nadziranju v ekonomskem smislu (Deyhle, 1997, str. 23).

Pojem kontroling izvira iz angleške besedne zveze »to controll«, kar pomeni uravnati, usmerjati (krmiliti), presojati, oziroma imeti po nadzorom. V slovenščino smo tako prevzeli izraza controlling in controller, ki smo ju poimenovali kontroling in kontroler.

Kontroling opredeljujejo številni avtorji. V splošnem ga pojmujejo kot **del računovodstva, ki se ukvarja z računovodskimi informacijami, potrebnimi za lažje odločanje managementa**. Kaplan (1982, str. 1) opredeljuje kontroling kot sistem, ki se ukvarja z zbiranjem, razvrščanjem, združevanjem, analiziranjem in posredovanjem informacij, ki bodo managerjem pomagale pri njihovem odločanju in kontroliranju. Nekateri avtorji pa ne opredeljujejo kontrolinga neposredno, ampak se omejujejo na opis njegovega delovanja. Shillinglaw tako navaja, da se kontroling ukvarja z vsemi finančnimi evidencami, predvidevanji, poročili in finančnimi analizami, ki so pripravljene v okviru podjetja za uporabo pri vodenju in ocenjevanju poslovanja v posameznih delih podjetja (Turk, 1984, str. 21). Hanfland in Ziegenbein (1992, str. 18) navajata, da je kontroling služba, ki pri delu uporablja metode (tehnike, instrumente, modele, miselne vzorce) in informacije, s tem da le to poteka kot proces planiranja in kontroliranja, zajema pa tudi podporo in koordinacijo takšnemu procesu. Nosilec takšnega dela je kontroler. Horngren, Sundem in Stratton (1999, str. 5) opredeljujejo kontroling (angl. management accounting) kot proces, ki sestoji iz identificiranja, merjenja, zbiranja, analiziranja, interpretiranja in posredovanja informacij, z namenom, da bi managerjem pomagali dosežati organizacijske cilje.

Kontroling nudi managementu pravočasne in točne, zlasti v **prihodnost usmerjene informacije** o poslovanju podjetja in o dogajanju v poslovnem okolju. Deyhle (1997, str. 5) navaja: »V podjetju nas zanima, katere cilje naj bi dosegli, kje smo, ali bomo prišli tja, ali lahko to usmerjamo, kdo mora poznati odločitev, kdo se mora pravočasno orientirati ipd.«? Podjetje želi s svojim poslovanjem doseči dolgoročne in kratkoročne poslovne cilje. Kontroling ima pri tem zelo pomembno vlogo, saj poslovne cilje **sooblikuje, pomaga pri utiranju poti za njihovo doseganje ter nadzira njihovo doseganje**. Kontroling s spremljanjem odmikov od načrtovanega ugotavlja, če je podjetje še vedno na poti, ki omogoča doseganje poslovnih ciljev na vseh področjih poslovanja, saj je potrebno preprečiti naključne, nenačrtovane in nepotrebne poslovne dogodke.

Lutar-Skerbinjek (2006, str. 22) navaja, da se kontroling pojmuje kot »**poslovna filozofija podjetja, poseben slog poslovanja in odločevalno naravnana informacijska, predvsem računovodska dejavnost**«.

Še ne dolgo tega je v Sloveniji prevladovalo prepričanje, da je naloga računovodstva le v poročanju o rezultatih poslovanja zunanjim uporabnikom (Službi družbenega knjigovodstva, Statističnemu uradu in bankam). Lahko rečemo, da je bilo računovodstvo usmerjeno predvsem v knjigovodstvo, to je obravnavanje podatkov o preteklosti. Kontroling se je v Sloveniji pojavil s privatizacijo in prehodom v tržno gospodarstvo na začetku devetdesetih let dvajsetega stoletja. Managerji so bili takrat določeni za doseganje čim večje donosnosti kapitala. Zato so bila podjetja zainteresirana za izgradnjo informacijskih sistemov, ki so managerjem omogočili dostop do informacij za pravilno odločanje.

Kontroling je pomemben uporabnik informacij v podjetju, zato je običajno zadolžen za izgradnjo, izpopolnitve in razvoj kvalitetnega notranjega informacijskega sistema v podjetju. Kvalitetni informacijski sistem, ki omogoča nenehno nadzorovanje poslovanja z vseh zornih kotov, je lahko zelo močno orodje kontrolinga, saj omogoča izvajanje vseh potrebnih analiz, s sodobnimi metodami analiziranja pa tudi izboljšuje predvidevanja dogodkov v prihodnosti (Bec, 2002, str. 21). Za uvedbo kontrolinga v podjetje morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, predvsem uporaba sodobnih pripomočkov pri usmerjanju in uravnavanju poslovanja ter sodobno vodenje podjetja. Med sodobne pripomočke vodenja štejemo uporabo novejših računovodskih, analitskih, načrtovalnih in drugih sredstev (Koletnik, 1992, str. 48).

2.3.1 Razvojne stopnje kontrolinga

Glede na potrebe organizacij, razvoj posameznih trgov in konkurence je imel kontroling naslednje razvojne stopnje (Injac, 2001, str. 7):

1. spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov, glavni vir je bilo računovodstvo,
2. spremljanje in usmerjanje ob pomoči stroškovnega računovodstva in skupnega planiranja poslovanja,
3. usmerjanje in krmiljenje poslovanja ob pomoči strateškega planiranja, analiziranja in informiranja.

Kontroling se je ob svojih začetkih ukvarjal predvsem s preteklostjo in sedanostjo, danes pa se ukvarja s sedanostjo, še bolj pa s prihodnostjo. Iz naštetih treh razvojnih stopenj je razvidno, da se je operativno spremljanje postopoma spreminjalo v strateško krmiljenje poslovanja.

2.3.2 Operativni in strateški kontroling

Delovanje kontrolinga je usmerjeno na dva medsebojno povezana dela: operativnega in strateškega (glej Slika 2). **Operativni** kontroling se nanaša na zvišanje ravni učinkovitosti,

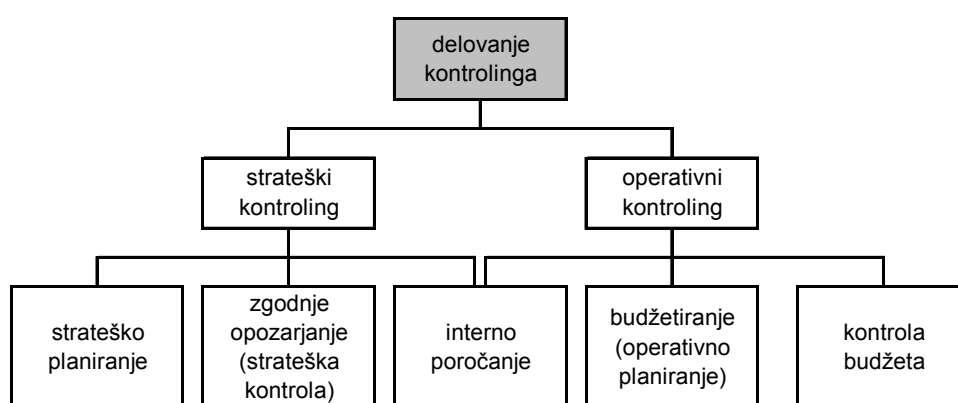
strateški pa na zvišanje ravni uspešnosti poslovanja, zato je potrebno pojasniti pojma učinkovitost in uspešnost (Bec, 2002, str. 23).

Učinkovitost pomeni delati stvari pravilno, medtem, ko uspešnost pomeni delati prave stvari. **Uspešnost** (angl. effectiveness) je posledica poslovanja podjetja – z njo ovrednotimo poslovanje podjetja. Večja ko je stopnja doseganja ciljev, bolj smo uspešni. Omenili smo že, da pojem **učinkovitost** (angl. efficiency) pomeni delati stvari pravilno. Učinkovitost je zato prvi pogoj za visoko uspešnost, vendar pa je sama po sebi še ne zagotavlja (Tekavčič, 2002, str. 2).

Operativni kontroling nudi managementu strokovno podporo pri doseganju večje učinkovitosti poslovanja. Ukvarja se s kratkoročnimi in srednjeročnimi cilji, pri čemer je velik poudarek na načrtovanju le teh. Operativni kontroling je osredotočen na poslovni uspeh, ekonomičnost, rentabilnost in plačilno sposobnost (Injac, 2001, str. 8). Operativni kontroling mora prispevati k večji učinkovitosti, zato posebno pozornost posveča oviram, ki onemogočajo doseganje zastavljenih ciljev.

Strateški kontroling nudi managementu strokovno podporo pri doseganju večje uspešnosti poslovanja, ki omogoča dolgoročni obstoj podjetja. Osredotoča se na dolgoročne napovedi, analize in zbiranje heterogenih zunanjih informacij. Naloga strateškega kontrolinga je v tem, da pomaga managerjem iskati priložnosti in nevarnosti z namenom, da podjetju zagotovi uspešno poslovanje in dolgoročni obstoj. Strateški kontroling je opredeljen z vizijo podjetja, cilji, strategijo, predpostavkami in ukrepi, ki imajo dolgoročno naravo in jih je težko natančno opredeliti (povzeto po Injac, 2001, str. 8).

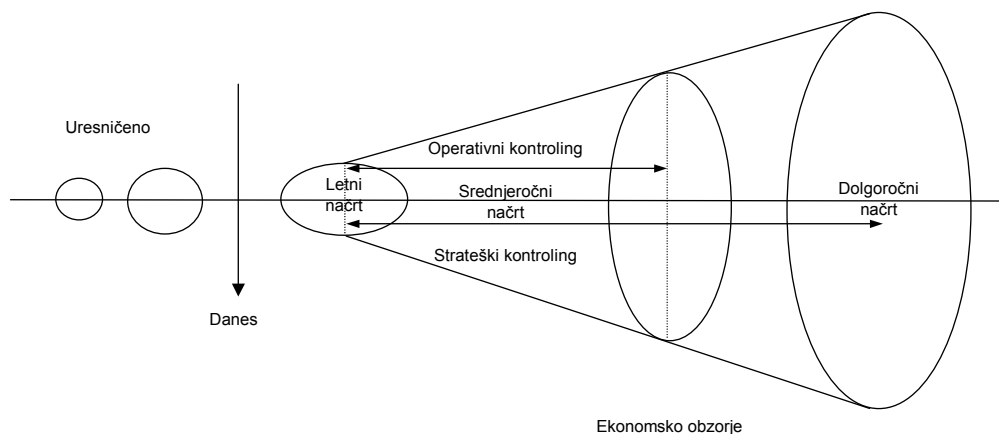
Slika 2: Delovanje kontrolinga



Vir: Hanfland, Ziegenbein, 1992, str. 50.

Strateški in operativni kontroling sta medsebojno povezana (glej Slika 3). Razlika med njima je v tem, da strateški kontroling že danes uvaja ukrepe, ki zagotavljajo dolgoročni obstoj podjetja (Milčinovič, 2006, str. 16).

Slika 3: Povezovanje strateškega in operativnega kontrolinga



Vir: Koletnik, 1993, str. 26.

2.3.3 Organiziranost kontrolinga

Koletnik (1993, str. 38) navaja, da izkušnje v svetu kažejo, da je potreba po kontrolingu preporazmerna z velikostjo podjetja. V večjih podjetjih so delovne naloge kontrolinga običajno razdeljene med več oseb, pri čemer je zelo pomembna vloga vodje kontrolinga, ki mora službo voditi tako, da bodo opravljene vse njene naloge in da se bo prilagajala spremembam v okolju.

Dejavnost kontrolinga je lahko organizirana centralizirano ali decentralizirano. Kontroling je lahko v podjetju organiziran kot ločena **služba** (običajno kot štabna služba), lahko pa je **organiziran znotraj drugih oddelkov** (področni oz. funkcijski kontroling). Tako poznamo naslednja funkcijska področja delovanja kontrolinga: tržni kontroling, proizvodni kontroling, finančni kontroling, razvojni (R&D) kontroling, kadrovski kontroling, logistični kontroling, nabavni kontroling, kontroling stroškov in poslovnega izida, projektni kontroling idr. V praksi se pogosto dogaja, da imajo večja podjetja poleg centralne službe za kontroling še področne kontrolinge, ki so organizirani znotraj poslovnih funkcij z večjimi potrebami po informacijah (tržni, proizvodni, finančni kontroling).

2.3.4 Notranji in zunanji kontroling

Podjetje ima lahko svoj lastni (notranji oz. interni) kontroling, lahko pa ga prepusti zunanjemu izvajalcu. Katero različico bo podjetje izbralo je odvisno predvsem od velikosti podjetja, števila zaposlenih in prihodka. Za zunanjega kontrolerja se običajno odločajo manjša podjetja, ki si finančno težko privoščijo zaposlitev dodatne osebe. Prednost zunanjega kontrolerja je v tem, da svoje storitve nudi več podjetjem in ima zato že določene izkušnje, zaradi svoje strokovnosti pa tudi znanje. Mala podjetja se na začetku odločajo za zunanji kontroling, ker je za njih stroškovno ugodnejši. Takoj ko podjetje zraste do meje, ko ima zgrajen sistem finančnega in stroškovnega računovodstva, pa postane bistveno smotrnejša uvedba notranjega kontrolinga (Injac, 2001, str. 10).

Management podjetja, ki uvaja lastni kontroling mora imeti dobro predstavo o tem, kaj od kontrolinga pričakuje ter kakšne prednosti (informacije) in slabosti (stroške) bo prinesel. Ob uvedbi kontrolinga mora management omogočiti kontrolingu potrebna sredstva za delo in mu nuditi podporo pri delovanju.

2.3.5 Kontroler

Zgodovinsko gledano je prvotno vlogo kontrolerja opravljal vodja računovodstva v podjetju. Delovno mesto kontrolerja prvič zasledimo šele leta 1892 v ameriškem podjetju General Electrics. Vse do dvajsetih let prejšnjega stoletja se delovno mesto kontrolerja ni uveljavilo. Delovna mesta kontrolerjev so začeli uvajati ob zaostrenih gospodarskih razmerah, ki so od managerjev zahtevale ukrepanje. V ta namen so zaposlovali kontrolerje, to je ekonomske strokovnjake, ki so jim pomagali usmerjati in uravnati poslovanje.

Pojmovnik računovodstva, financ in revizije (Turk, 2004, str. 226) navaja, da je kontroler »ameriška oznaka za ravnatelja računovodstva, kadar se želita poudariti njegovo pomembno mesto v organizaciji in odgovornost za oblikovanje računovodskih informacij za notranje potrebe pri odločanju«. Podobno zasledimo pri Horngrenu, Sundemu in Strattonu (1999, str. 16), ki navajajo, da v ameriških podjetjih pogosto naslavljajo glavnega računovodjo kot kontrolerja (controller), razen v državnih organizacijah, kjer ga naslavljajo comptroller.

Zgornja opredelitev se navezuje na ameriško pojmovanje kontrolerja, ki se bistveno razlikuje od evropskega (nemškega) pojmovanja. Koletnik (2004, str. 57) povzema evropsko (nemško) pojmovanje tako, da je kontroler »odgovorni nosilec odločevalno naravnane informacijske dejavnosti, v kateri ima računovodstvo osrednje mesto. Kontroler je pri svojem delu predvsem poslovodni računovodja«.

Kontroler ima v podjetju svoje naloge in poslanstvo. Če uporabljamo pomorsko izrazoslovje je kontroler navigator, ki pomaga kapitanu pripluti do zastavljenega cilja brez večjih odmikov. S svojimi informacijami naj bi pripomogel, da ostane podjetje na načrtani poti in tako upošteva vse dejavnike, ki vplivajo na plovbo [URL:<http://www.kontroling.si/solak/index.asp?id=33&nid=33>].

Opredelitev kontrolerjevega poslanstva, ki jo je sprejel IGC (International Group of Controlling) v Stuttgartu leta 1996, navaja (Deyhle, 1997, str. 6), da opravlja kontroler za management poslovno-ekonomsko svetovalno funkcijo pri njegovem ciljno usmerjenem planiranju in upravljanju. To pomeni, da:

- skrbi za nazornost in preglednost poslovnega izida, financ in procesov, s čimer prispeva k večji ekonomičnosti;
- celovito koordinira delne cilje in načrte ter organizira celovito, v prihodnost usmerjeno poročanje;
- moderira procese kontrolinga tako, da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno;

- zagotavlja priskrbo v ta namen potrebnih podatkov in informacij;
- ustvarja in vzdržuje sistem kontrolinga.

Kontroler nudi managementu strokovno pomoč za uspešno strateško vodenje podjetja. Koletnik (1992, str. 38) navaja, da je kontroler zadolžen za pripravo kakovostnih strokovnih podlag za sprejemanje usmerjevalnih in usklajevanih odločitev. Svojo funkcijo opravlja kontroler uspešno le, če management podjetja sprejema njegove ugotovitve in predloge ter ga obravnava kot enakovrednega sodelavca.

Hočevar in Ogan navajata (1996, str. 22), da bo uspešen tisti kontroler, ki bo v celoti razumel delovanje funkcij v podjetju, kot so proizvodnja, trženje, nabava, kadrovanje, finance, ter managerske informacijske sisteme. To z drugimi besedami pomeni, da mora razumeti procese in metode vodenja v njegovem podjetju. Da bi bil pri tem uspešen, se mora osredotočiti na prihodnost, slediti mora enotnemu pristopu, osvojiti mora nova znanja, ne le s področja računovodstva, biti mora napreden, poenostavljati mora metode in procese, prepoznavati mora potrebe uporabnikov informacij ter izračunavati zasluge.

Kontroler, ki želi opravljati svoje zadolžitve v skladu s pričakovanji managementa, mora vzpostaviti delujoč sistem planiranja, predvsem pa mora imeti učinkovito orodje za delo – informacijski sistem, ki mu mora zagotoviti čim boljši zajem podatkov.

V tem poglavju specialističnega dela sem predstavil računovodski informacijski sistem, ki managementu zagotavlja informacije na podlagi katerih se le-ta lažje odloča. V naslednjem poglavju specialističnega dela se bom posvetil zelo pomembnim računovodskim informacijam – informacijam o stroških.

3 Stroški

3.1 Opredelitev stroškov

Posebna vrsta informacij, ki izvirajo iz računovodskega informacijskega sistema, so informacije o stroških, ki nastajajo pri poslovanju. Informacije o planiranih in realiziranih stroških običajno zagotavlja računovodstvo in/ali kontroling.

Stroške skušajo definirati številni avtorji. Splošna opredelitev navaja, da so stroški cenovno izraženi potroški tistih prvin, ki smotrno sodelujejo pri procesu nastajanja poslovnih učinkov, torej proizvodov in storitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 55). Iz definicij stroškov, ki so jih podali številni avtorji, lahko razberemo dve bistveni sestavini, in sicer **potroške prvin poslovnega procesa** ter njihove **cene**. Na podlagi tega lahko zaključimo, da lahko stroške zmanjšamo, če zmanjšamo porabo prvin poslovnega procesa, in/ali če znižamo njihove nabavne cene.

Stroški se v podjetju vedno pojavljajo v povezavi s proizvedenimi izdelki, ali pa z opravljenimi storitvami. Stroški posamezne vrste so zmnožek potroškov in ustrezne cene posamezne prvine (Turk, 1984, str. 55). Teoretično opredelitev stroškov, kot vsoto zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa, lahko prikažemo v enačbi na naslednji način (povzeto po Tekavčič, 1997, str. 15):

$$C = \sum_{i=1}^n q_i \times p_i$$

C - stroški
 q_i - količina poslovne prvine i
 p_i - cena za enoto poslovne prvine i
n - število različnih prvin poslovnega procesa

3.2 Možne razvrstitve stroškov

V literaturi navajajo avtorji različne klasifikacije stroškov. Pri razvrstitvah stroškov avtorji najpogosteje uporabljajo naslednje kriterije (povzeto po Tekavčič, 1997, str. 17–19):

a) razvrstitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo

Stroške tako razvrščamo na štiri t.i. naravne vrste: stroške predmetov dela (materiala), stroške storitev, stroške dela in stroške delovnih sredstev (amortizacijo).

b) razvrstitev stroškov glede na to, če jih lahko neposredno pripišemo posameznim stroškovnim objektom

Neposredni (direktni) stroški so tisti, za katere natančno vemo, kateri stroškovni objekt jih je povzročil in koliko jih je. Splošni (posredni, indirektni) stroški so skupni za več stroškovnih objektov, zato jih je potrebno razdeliti na posamezne stroškovne objekte s pomočjo t.i. ključev.

c) razvrstitev stroškov glede na izvor

Izvirni stroški nastajajo v izbrani poslovni enoti podjetja. Neizvirni (izpeljani, izvedeni) pa se v izbrano prenesejo iz druge poslovne enote.

d) razvrstitev stroškov glede na obdobje njihovega pojavljanja (časa nastanka)

Uresničeni (obračunski) stroški so tisti, ki so že nastali in vplivajo na uspešnost poslovanja preteklega in/ali tekočega obdobja. Prihodnji (načrtovani, planski) stroški pa so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev.

e) razvrstitev stroškov glede na obdobje, ko vplivajo na poslovni izid

Stroški lahko postanejo odhodki v istem obdobju, ko nastanejo; to pomeni, da vplivajo na poslovni izid tistega obdobja. Druga možnost pa je, da se stroški lahko zadržujejo v zalogah polizdelkov in gotovih izdelkov.

f) razvrstitev stroškov glede na odzivnost pri spremembi obsega poslovanja

Fiksni (stalni) stroški so v podjetju prisotni, tudi če ne posluje. Variabilni (spremenljivi) stroški pa rastejo skupaj z obsegom poslovanja, vendar ne nujno sorazmerno (proporcionalno). Tako poznamo še napredujoče (progresivne) in nazadujoče (degresivne) variabilne stroške glede na rast obsega poslovanja. V praksi pogosto zasledimo t.i. mešane stroške, ki so sestavljeni iz fiksnega in variabilnega dela. Razvrstitev stroškov glede na odzivnost pri spremembi obsega poslovanja je zelo

pomembna pri kalkulacijah, izračunu praga rentabilnosti in optimalnega obsega poslovanja.

g) razvrstitev stroškov glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent

Poslovanje podjetja lahko spremljamo na podlagi dejanskih, ocenjenih ali standardnih stroškov. Posamezne vrste stroškov izračunamo na naslednji način:

dejanski stroški = dejanski potroški x dejanske cene

ocenjeni stroški = ocenjeni potroški x ocenjene cene

standardni stroški = standardni potroški x standardne cene

Dejanski (uresničeni) stroški so stroški, ki so že nastali (njihovo vrednost poznamo); so zmnožek dejanskih potroškov in dejanskih cen. Ocenjeni stroški nastanejo na podlagi ocene količin in cen. Pomembni so kot izhodišče za planiranje stroškov. Standardni stroški nastanejo kot zmnožek standardnih cen in količin prvin poslovnega procesa. Slovenski računovodski standard 16.21 navaja, da so standardni stroški zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen. Standardni stroški so pomembni za planiranje stroškov in vrednotenja proizvodov oziroma storitev.

h) razvrstitev stroškov glede na koncepte, pomembne za proces odločanja

Stroškovni koncepti, ki so pomembni za proces odločanja v podjetju, so:

- **odločilni (relavantni) stroški** so tisti, ki so najpomembnejši za določeno poslovno odločitev;
- **diferenčni stroški** predstavljajo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami;
- **izogibni (izbežni) stroški** so tisti stroški, ki si jih prihranimo, če ne sprejmemo določene različice, se nam pa pojavijo, če jo sprejmemo (Turk, 1984, str. 55);
- **nepovratni stroški** so stroški, ki so se že pojavili in nanje ne moremo več vplivati;
- **okoliščinski (oportunitetni) stroški** so opredeljeni z vrednostnim zneskom, ki ga izgubimo, ker smo opustili določeno različico v korist usvojene različice (Turk, 1984, str. 55);
- **obvladljivi stroški** so tisti, na katere lahko vpliva nosilec mesta odgovornosti neposredno, medtem, ko na neobvladljive ne more, ker niso v njegovi pristojnosti.

V nasprotju s prejšnjimi razvrstitvami stroškov navedeni koncepti ne pomenijo med seboj izključljivih stroškovnih kategorij, temveč se med seboj prepletajo.

3.3 Sistem stroškov

Stroškovni sistem opredeljuje vrste stroškov in način zajemanja in spremljanja stroškov v podjetju. Poslovodstvu zagotavlja informacije, potrebne za načrtovanje in nadzor, in ima dve temeljni funkciji (Tekavčič, 1997, str. 154):

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

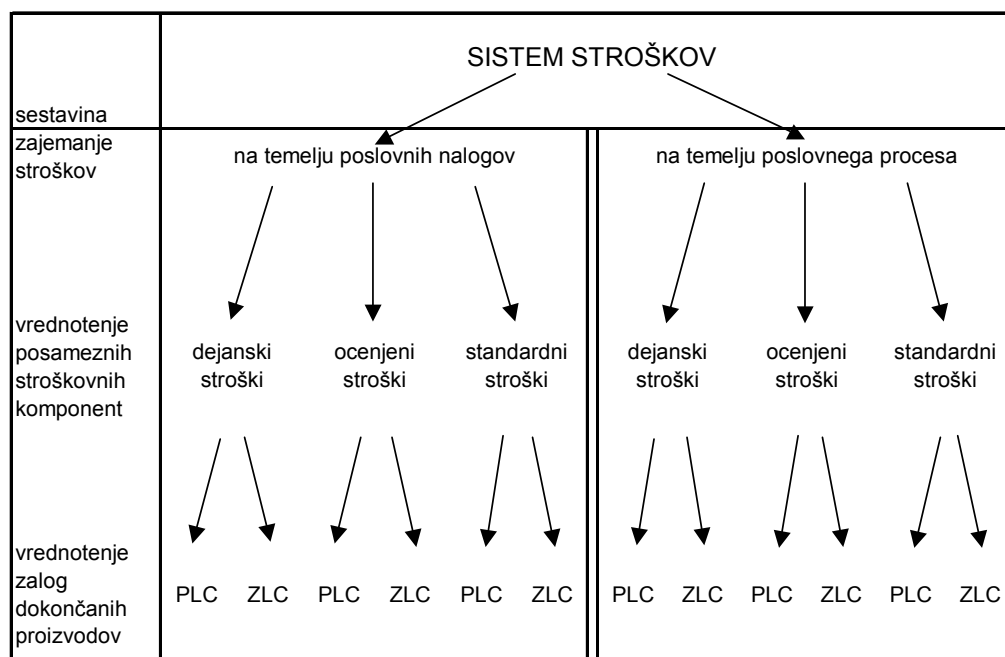
Podjetje se mora odločiti s katerimi cenami bo ovrednotilo potroške prvin poslovnega procesa. Pri sistemu stroškov gre torej za odločitev o metodi vrednotenja poslovnih učinkov. Končni cilj sistema stroškov v določenem podjetju je namreč vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki (Tekavčič, 1997, str. 52).

Pomembno je, da si vsako podjetje izdelata sistem s katerim bo ovrednotilo stroške, saj bo management na podlagi informacij o stroških sprejemal poslovne odločitve. Vsak konkretni sistem stroškov vključuje tri sklope odločitev, in sicer (Tekavčič, 1997, str. 53):

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

Sistemi stroškov so prikazani na Sliki 4. Glede na zajemanje stroškov v podjetju ločimo sisteme stroškov na temelju poslovnih nalogov in sisteme na podlagi poslovnega procesa. Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent ločimo sistem dejanskih, standardnih in ocenjenih stroškov. Glede na vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov pa ločimo vrednotenje po polni lastni ceni in po zoženi lastni ceni, kjer je na voljo več različic.

Slika 4: Mogoče kombinacije temeljnih sestavin sistema stroškov



PLC - po polni lastni ceni
ZLC - po zoženi lastni ceni

Vir: Tekavčič, 1997, str. 54.

Vsako podjetje si izbere eno izmed možnih kombinacij temeljnih sestavin, na podlagi katerih si izdelata svoj sistem stroškov. Iz Slike 4 je razvidno, da je ena izmed možnih kombinacij sistem, ki zajema stroške na podlagi poslovnih nalogov, vrednoti posamezne stroškovne

komponente z dejanskimi stroški in zaloge nedokončanih in dokončanih izdelkov po zoženi lastni ceni (npr. po variabilnih stroških).

3.4 Ustreznost sistema stroškov

Sistem stroškov je ob svoji vzpostavitvi običajno ustrezen, sčasoma pa lahko postane zaradi sprememb v okolju neustrezen. V številnih podjetjih tako opažajo, da jim obstoječi informacijski sistemi ne nudijo dovolj zanesljivih informacij o lastnih cenah (stroških) poslovnih učinkov. Značilni pojavi, ki kažejo na neustreznost informacij o stroških so (povzeto po Tekavčič, 1995, str. 97-101):

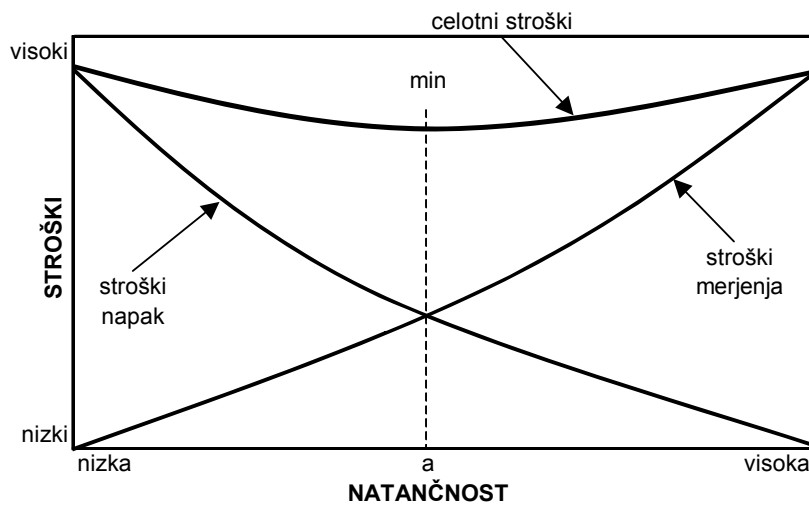
- managerji oddelkov želijo ukiniti izdelke, za katere kažejo računovodski podatki visoko stopnjo donosnosti;
- donosnost posameznih poslovnih učinkov je težko pojasniti;
- cene konkurentov so nerazumljivo nizke;
- kupci se ob povečanju cen ne odzovejo z bistvenim zmanjšanjem povpraševanja;
- računovodstvo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

V kolikor se v podjetju pojavljajo nekateri izmed naštetih pojavov, se mora management usmeriti k oblikovanju novega – boljšega sistema stroškov. Podjetje, ki želi uvesti nov računovodski sistem se mora zavedati, da bo njegovo uvajanje relativno drago in zamudno, predvsem pa mora biti prepričano, da bodo koristi od njegovega uvajanja presegle stroške za ta namen.

3.5 Optimalnost sistema stroškov

Podjetja si morajo zagotoviti kvalitetne informacije o stroških s čim nižjimi stroški. Utopično je razmišljanje o »idealnem« stroškovnem sistemu, ki bi zagotavljal popolnoma točne informacije o stroških posameznih poslovnih učinkov, saj bi zagotovitev takšnih informacij terjala visoke stroške, ki bi presegli koristi od tako pridobljenih informacij. Stroški pridobivanja informacij naraščajo z večanjem natančnosti informacij. Stroški napak pa se zmanjšujejo z naraščanjem natančnosti informacij. Celotni stroški stroškovnega sistema so seštevek stroškov merjenja in stroškov napak. Na Sliki 5 prikazujem optimalni sistem stroškov, ki je opredeljen kot stopnja natančnosti informacij, pri kateri so celotni stroški stroškovnega sistema najnižji.

Slika 5: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 110.

3.6 Pomen obvladovanja stroškov

Potrošniki izdelkov in storitev se pri nakupu dostikrat odločajo med izdelki konkurentov, ki so si po kakovosti primerljivi. V takšnih primerih je pogosto prav višina prodajne cene, odločilni dejavnik, ki vpliva na kupčevo odločitev za nakup. Interes kupcev je nakup kakovostnih izdelkov in storitev po čim nižji ceni, medtem ko je interes prodajalcev zadovoljiti potrebe kupca v boljšem razmerju med vrednostjo in stroški, kot pri konkurentu. Podjetja poslujejo z namenom, da ustvarjajo čim večji dobiček, zato morajo poslovati s čim nižjimi stroški ter dosegati čim višje cene, ki jih trg priznava.

Management podjetja lahko vpliva na zniževanje stroškov le če jih dobro pozna, zato jih mora realno prikazovati po vrstah in vrednostih. V danem trenutku lahko stroške kontrolira, v prihodnosti pa jih lahko znižuje.

Pomembno je, da ločimo pojma zniževanje in obvladovanje stroškov. **Zniževanje stroškov** (angl. cost cutting) je pogost način kratkoročnega obvladovanja stroškov, ki ga uporabljajo številna podjetja doma in v tujini. Stroške povzročajo prvine poslovnega procesa (delovna sredstva, predmeti dela, delo in tuje storitve). Stroške lahko v podjetjih znižujejo tako, da uporabljajo cenejše prvine poslovnega procesa in/ali, da zmanjšajo njihove potroške. V praksi pogosto zasledimo, da podjetja znižujejo stroške na načine, kot so: zmanjševanje števila zaposlenih, uporaba cenejših surovin, embalaže, energentov, delovne sile, selitev proizvodnje v druge države, zapiranje obratov, opustitev programov ipd. Z zniževanjem stroškov podjetja kratkoročno izboljšajo uspešnost svojega poslovanja. To pa ne pomeni nujno, da s tem tudi dolgoročno pozitivno vplivajo na poslovanje podjetij. V primeru, da podjetje ob dani proizvodnji pretirano zniža število zaposlenih, to pomeni preobremenitev preostalih zaposlenih. Postopoma se pojavijo negativne posledice takšnih ukrepov, kot so povečanje

bolniških izostankov, nesreče pri delu, odhajanje zaposlenih iz podjetja, slaba motiviranost za delo ipd. Podobno je z uporabo cenejših surovin, ki so slabše kakovosti. Z njihovo uporabo zmanjšamo stroške proizvodnje, povečajo pa se stroški izmeta, reklamacij ipd. Takšni ukrepi so uspešni le na kratki rok, dolgoročno pa lahko celo negativno vplivajo na rast podjetja. Zniževanje stroškov dolgoročno ne prinaša podjetju zelenih učinkov, če se ne spremeni struktura prodaje v prid proizvodov z višjo dodano vrednostjo.

Obvladovanje stroškov (angl. cost management) pomeni nekaj več kot samo zniževanje stroškov; gre za politiko, ki jo izvaja management podjetja, z namenom, da podjetju zagotovi dolgoročni obstoj in rast. Poudariti moram, da **obvladovanje stroškov ne pomeni istočasno zniževanja stroškov**. Rast podjetja je povezana z rastočimi stroški, zato je zelo pomembno, da le-ti rastejo počasneje kot prihodki. Obvladovanje stroškov v podjetju pomeni, da sistematično analiziramo nastale stroške in uporabljamo metode, s pomočjo katerih izboljšamo razmerje med vrednostjo izdelka z vidika kupca in stroški, ki jih izdelek povzroča.

Obvladovanje stroškov je danes ključnega pomena za preživetje in rast podjetij, ki se na trgu soočajo z vedno močnejšo konkurenco. Stroškov ne moremo obvladovati v pravem pomenu te besede, ker so stroški sami po sebi abstraktni in neotipljivi. Bolj kot obvladovanje stroškov skušamo obvladovati in razumeti vzroke, torej povzročitelje stroškov (angl. cost drivers) (Šink, 2001, str. 71).

Od managerjev pogosto slišimo, da so previsoki stroški eden izmed ključnih problemov, s katerimi se soočajo njihova podjetja. To nedvomno drži, saj višina stroškov ne vpliva le na kratkoročno uspešnost poslovanja, pač pa tudi na dolgoročno preživetje podjetij. Managerji so se zato pričeli sistematično ukvarjati z obvladovanjem stroškov s ciljem zmanjševanja le teh na minimalno raven. Da bi ta cilj dosegli je potrebno najprej analizirati velikost, obnašanje ter povzročitelje stroškov, pregledati pa je potrebno tudi aktivnosti v katerih stroški nastajajo.

V nadaljevanju specialističnega dela bom najprej predstavil **tradicionalne pristope obvladovanja stroškov**, ki sodeč po opravljenih raziskavah v praksi podjetij še vedno prevladujejo, kljub svojim slabostim. V zadnjih desetletjih so podjetja v razvitem svetu razvila in uveljavila kar nekaj pristopov, ki te slabosti delno ali v celoti odpravljajo. Zato bom v nadaljevanju specialističnega dela predstavil še nekatere najbolj znane **sodobne pristope obvladovanja stroškov**, s pomočjo katerih se sodobna podjetja posredno in neposredno lotevajo sistematičnega obvladovanja stroškov.

4 TRADICIONALNI PRISTOPI OBVLADOVANJA STROŠKOV

4.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

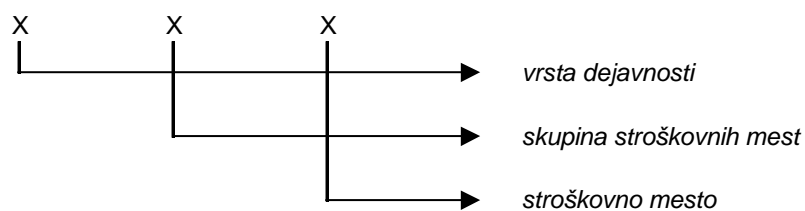
Omenil smo že, da v večini podjetij še vedno prevladujejo tradicionalni sistemi stroškov. Tradicionalni jih imenujemo zato, ker izhajajo iz obdobja industrializacije, ko sta bila glavna

proizvodna dejavnika neposredno delo in material, in ko je prevladovala stabilna tehnologija in ozek proizvodni asortiman (Golob, 2004, str 15). Vrednotenje poslovnih učinkov v teh sistemih zato temelji predvsem na neposrednih spremenljivih stroških, torej neposrednih stroških dela in materiala, posredni stroški in morebitni neposredni stalni stroški pa se razporejajo na posamezne stroškovne nosilce na podlagi tako imenovanih ključev (Tekavčič, 1997, str. 67).

Tradicionalni pristopi obvladovanja stroškov se ukvarjajo s spremljanjem stroškov po **stroškovnih objektih**, to je spremljanjem stroškov po **stroškovnih mestih** in spremljanjem stroškov po **stroškovnih nosilcih**.

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standard št. 16.21). V splošnem delimo stroškovna mesta na **temeljna** (proizvajalna) in **splošna** (neproizvajalna, oz. režijska). Nadalje delimo temeljna stroškovna mesta na stroškovna mesta osnovne, pomožne in stranske dejavnosti, medtem, ko se splošna delijo na upravljalna, prodajna in nabavna stroškovna mesta. Podjetje si lahko izdelata poljuben seznam stroškovnih mest, ki mora zagotoviti pravilno razporeditev stroškov po kraju nastanka. Število in vrsta stroškovnih mest sta odvisna od velikosti in organizacijske sestave, posebnosti procesov, uporabe metod obračunavanja poslovanja in notranjega nadzornega sistema (Koletnik, 2004, str. 190). Stroškovno mesto je v podjetju izraženo s šifro, ki je običajno določena s trimestnim »govorečim« številom (glej Slika 6).

Slika 6: Šifrant stroškovnih mest



X = del šifre stroškovnega mesta

Vir: Koletnik, 2004, str. 190.

Proizvodna podjetja imajo običajno tri vrste stroškovnih mest:

- stroškovna mesta glavnih dejavnosti (proizvodni obrati),
- stroškovna mesta pomožnih dejavnosti, ki so potrebne za nemoteno proizvodnjo (vzdrževanje, skladišča, logistika), in
- splošna stroškovna mesta (na njih začasno zbiramo splošne stroške, da jih lahko nato s pomočjo ključev – koeficientov dodatka splošnih stroškov prenesemo na temeljna stroškovna mesta).

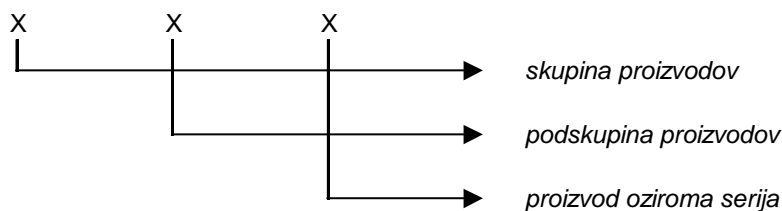
Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojen namen (Turk, 1984, str. 58):

- omogočiti pravilno razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce;
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je kdo odgovoren.

Ko smo za vsak v podjetju nastali strošek določili stroškovno mesto, na katerega se strošek nanaša, lahko stroške prenesemo na njihove povzročitelje - stroškovne nosilce.

Stroškovni nosilec je v Slovenskem računovodskem standardu št. 16.21 opredeljen kot poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerimi jih je treba tudi povezovati. Sleherni strošek se neposredno ali pa posredno navezuje na povzročitelja, ki je lahko bodisi izdelek, bodisi storitev. V primeru, da podjetje ustvarja izdelke in storitve, ki še niso namenjene trgu, gre za začasne stroškovne nosilce. Izdelki in storitve, ki so že namenjeni trgu, pa so končni stroškovni nosilci. Pojem stroškovni nosilec je odvisen od načina odvijanja proizvodnje. V posamični proizvodnji je nosilec vsak naročen proizvod ali storitev, v serijski proizvodnji so nosilci vsi učinki v eni seriji, v množinski ali procesni proizvodnji pa vsi učinki v obračunskem obdobju (Koletnik, 2004, str. 187). Podobno kot pri stroškovnih mestih, imamo tudi pri stroškovnih nosilcih šifre le-teh. Običajno so v podjetjih sestavljene sistematično, tako, da na njihovi osnovi razberemo v katero skupino in podskupino se posamezen izdelek uvršča (glej Slika 7).

Slika 7: Šifrant stroškovnih nosilcev



X = del šifre stroškovnega nosilca

Vir: Koletnik, 2004, str. 216.

Omenili smo že, da lahko stroške razvrstimo glede na to, ali jih lahko neposredno pripišemo posameznim stroškovnim objektom. Rekli smo, da so **neposredni** (direktni) stroški tisti, za katere natančno vemo, kateri stroškovni objekt jih je povzročil in koliko jih je, splošni (posredni) stroški pa so tisti, ki jih ne moremo neposredno razdeliti na posamezne stroškovne objekte. Splošne stroške delimo na **splošne stroške proizvodnje** ter na **splošne stroške nabave, prodaje in uprave**. Ker so splošni stroški skupni za več stroškovnih mest, oz. za več stroškovnih nosilcev, jih moramo na posamezne stroškovne objekte prerazporediti posredno s pomočjo določenih metod - t.i. ključev. Ključ za razporejanje splošnih stroškov, ki je izražen v odstotkih, izračunamo na naslednji način:

$$\text{ključ za razporejanje splošnih stroškov} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova}} \times 100$$

Izračunani ključ nam pove kolikšen delež splošnih stroškov lahko pripišemo posameznemu stroškovnemu objektu. Znesek splošnih stroškov za posamezen stroškovni objekt dobimo tako, da skupne splošne stroške pomnožimo z izračunanim ključem.

Za razporeditev splošnih stroškov potrebujemo pravo osnovo. Ta mora biti čimbolj povezana s kategorijo splošnih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove (Tekavčič, 1997, str. 20). Osnove za izračun ključev delimo v dve skupini. Prva skupina zajema **naturalne ali fizične količine** (porabljene količine predmetov dela, porabljeno število ur neposrednega dela, porabljeno število strojnih ur, površina proizvodnje, število zaposlenih v neposredni proizvodnji), druga skupina pa operira z **vrednostmi** (vsi neposredni stroški, plače zaposlenih, stroški predmetov dela, prodajna vrednost izdelkov, vrednost delovnih sredstev) (povzeto po Milčinovič, 2006, str. 50).

V podjetju lahko vse splošne stroške razporejamo s pomočjo iste osnove, lahko pa različne splošne stroške razporejamo s pomočjo različnih osnov.

4.2 Odgovornost za stroške

Managerji spremljajo stroške po stroškovnih mestih ter ugotavljajo razlike med uresničenimi in planiranimi stroški. Za ugotovljene razlike v stroških ne morejo odgovarjati stroškovni nosilci (izdelki in storitve), lahko pa jih pripišemo ljudem, ki so za stroške odgovorni. O odgovornosti za nastale stroške lahko govorimo le, če jih poznamo po stroškovnih mestih, kjer je zanje nekdo odgovoren.

Stroškovna mesta obstajajo že v klasičnem stroškovnem računovodstvu. Toda odgovornost zanje ni skladna s hierarhično organizacijsko strukturo. Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko pa se odgovornost za iste stroške razteza na več ravni. Na vsakem mestu odgovornosti je torej treba poznati ne samo tiste stroške, za katere obstaja tu neposredna odgovornost, kot je to v primeru stroškovnih mest, temveč tudi tiste stroške, ki se izvorno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere obstaja tam neposredna odgovornost (Hočevar, 1994, str. 41). Iz tega lahko zaključimo, da je v podjetjih glavni manager nosilec odgovornosti za vse v podjetju nastale stroške.

Stroškovnega mesta torej ne moremo enačiti z mestom odgovornosti za nastale stroške. »**Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti« (Slovenski računovodski standard 16.21). Nosilec odgovornosti mora poznati načrtovane stroške, da jih lahko primerja z uresničenimi, saj za njih odgovarja.

Podjetja oblikujejo mesta odgovornosti z namenom, da povečajo učinkovitost in uspešnost podjetja, vendar morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, ki so (Pavšek, 1996, str. 10):

- neodvisnost operacij, kar pomeni, da so dosežki mesta odvisni od odločitev vodij tega mesta in da odločitve drugih vodij ne vplivajo na odločitve;
- specializirano znanje v smislu, da je mesto odgovornosti tako zaokrožena celota, da vodja lahko uporablja enako specializirano znanje;
- obseg posla v smislu, da vodja obvlada vse operacije mesta.

S tem, ko govorimo o obvladovanju stroškov, mislimo na racionalno gospodarjenje s prvinami poslovnih procesov. Pri tem je pomembno, da znamo predvidevati stroške, ki bodo v prihodnosti nastajali ter jim določiti odgovorne osebe. Brez nedvoumno opredeljene odgovornosti za nastale stroške, le teh ne moremo nadzirati in obvladovati. Se pravi, da je za podjetje bistvenega pomena, da ima zgrajeno tako imenovano piramido odgovornosti za poslovni rezultat, v kateri so z odgovornimi osebami pokriti tudi vsi stroški podjetja (Golob, 2004, str. 2). Za večji del stroškov, ki nastajajo na določenem stroškovnem mestu odgovarja oseba, ki je za to določena v organizacijski strukturi podjetja. Ta oseba pa na določene stroške preprosto ne more vplivati, saj so v pristojnosti drugih. Tipičen primer je strošek amortizacije, ki je v pristojnosti posloводства podjetja. Podobno je s splošnimi stroški nabave, prodaje in uprave, ki se po ključih prerazporedijo na proizvodjalna stroškovna mesta. Zato je treba z vidika poslovnega odločanja pri vsakem stroškovnem mestu ločevati **obvladljive** (angl. controllable costs) in **neobvladljive** (angl. non-controllable costs), oziroma stroške z neposredno in posredno odgovornostjo (Koletnik, 2004, str. 192). Odgovornost managerja je lahko omejena le na obvladljive stroške, zato mora podjetje poskrbeti, da bo imelo čim več obvladljivih stroškov (Hočevar, 1994, str. 41).

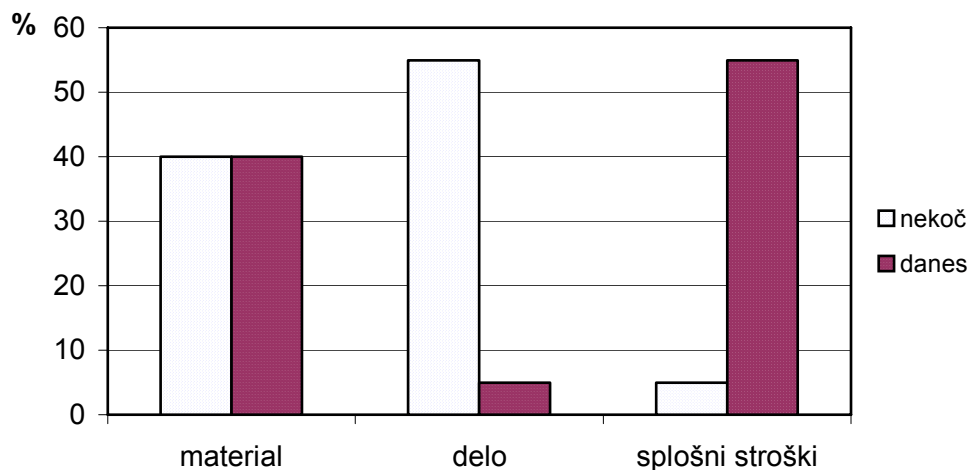
5 SODOBNI PRISTOPI OBVLADOVANJA STROŠKOV

5.1 Razlogi za uvedbo sodobnih pristopov, ki so povezani z obvladovanjem stroškov

Slabost tradicionalnih stroškovnih sistemov je, da se ne morejo prilagajati spremembam okolja. Z uvajanjem novih proizvodnih načel prihaja do velikih sprememb v strukturi stroškov (glej Slika 8). Gre predvsem za dvojje (povzeto po Tekavčič, 1997, str. 67):

- v strukturi stroškov se zmanjšuje delež neposrednih stroškov dela, povečujejo pa se splošni proizvodjalni stroški. Neposredno delo v proizvodnji je zaradi avtomatizacije postalo nepotrebno, oziroma se je bistveno zmanjšalo. Zaradi uvedbe avtomatizacije in računalniškega vodenja proizvodnje pa se je povečalo število zaposlenih, ki opravljajo režijsko delo (programerji, tehnologi, kontrolorji, vzdrževalci...);
- neprimerno se povečujejo fiksni stroški v primerjavi z variabilnimi, tako, da je potrebno vedno več stroškov razporejati na posamezne stroškovne nosilce s pomočjo ključev.

Slika 8: Sestava proizvodnih stroškov nekoč in danes



Vir: Jackson, Sawyers, 2001, str. 86.

Iz Slike 8 je razvidno, da se je naglo povečal delež splošnih proizvodnih stroškov, ki jih tradicionalno razporejamo na stroškovne objekte s pomočjo ključev. S tem se večja stopnja arbitrarnosti in z njo povezanih možnosti napak pri razporejanju stroškov in ugotavljanju lastnih cen poslovnih učinkov (povzeto po Tekavčič, 1997, str. 23). Izbira pravih ključev postaja v sodobnih razmerah vedno pomembnejša. Napačni ključi namreč vodijo do napačnih informacij o stroških po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Odločanje na podlagi informacij, dobljenih z uporabo prikazanih ključev, lahko namreč vodi do popolnoma napačnih sklepov, s tem pa tudi do napačnih poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 68).

Na uveljavljanje novih pristopov povezanih z obvladovanjem stroškov so močno vplivale tudi naslednje spremembe v gospodarstvu:

- v podjetjih raste število aktivnosti povezanih s pripravo proizvodnje, nastavitvijo strojev, načrtovanjem, koordiniranjem, ipd.;
- podjetja proizvajajo bistveno širši asortiman izdelkov, kot pred leti;
- v strukturi bruto domačega proizvoda se na račun zmanjševanja deleža industrije povečuje delež storitvenih dejavnosti.

Pomanjkljivosti tradicionalnih metod razporejanja stroškov odpravljajo sodobni sistemi stroškov, ki iščejo nove rešitve za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnih razmerah, ki od podjetij zahtevajo konkurenčnost in poslovno odličnost. Tradicionalne metode so primerne le še v primerih, ko ima podjetje malo izdelkov v proizvodnem programu, relativno malo splošnih stroškov, homogene procese proizvodnje, homogene kupce in trg, nizke administrativne, prodajne in distribucijske stroške ter visoko maržo, kar pa je danes redkost (Cokins, 1996, str. 27).

5.2 Predstavitev nekaterih sodobnih pristopov, ki so povezani z obvladovanjem stroškov

Mnoga podjetja so ugotovila, da jim obstoječi sistemi stroškov ne dajejo potrebnih informacij za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev, zato so z vodilnimi svetovalnimi hišami v svetu razvili več sodobnih managerskih orodij, povezanih z obvladovanjem stroškov, ki dajejo koristne podlage za sprejemanje poslovnih odločitev (Vidmar, 2006, str. 1). Prva sodobna managerska orodja so se v ZDA, EU in na Japonskem pričela uporabljati že v sedemdesetih letih dvajsetega stoletja. Napredna - strateško usmerjena podjetja uporabljajo sodobna managerska orodja, ki so posredno in neposredno povezana z obvladovanjem stroškov. V nadaljevanju specialističnega dela nameravam predstaviti naslednja orodja:

- koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Activity-Based Costing – ABC),
- predračunavanje na podlagi aktivnosti (Activity-Based Budgeting - ABB),
- poslovodenje na podlagi analize aktivnosti (Activity-Based Management - ABM),
- koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (Life-Cycle Costing - LCC),
- koncept ciljnih stroškov (Target Costing),
- teorija omejitev (Theory of Constraints – TOC),
- benchmarking,
- ravno ob pravem času (Just in Time – JIT),
- celovito obvladovanje kakovosti (Total Quality Management – TQM),
- koncept stalnih izboljšav poslovanja (Continuous Improvement),
- koncept prenove poslovnih procesov (Business Proces Reengineering – BPR) in
- uravnoteženi izkaz poslovanja (Balanced Scorecard – BSC).

Poleg naštetih orodij zasledimo v literaturi tudi druga orodja, ki so povezana z obvladovanjem stroškov, npr. kanban, šest sigma, metoda 20 ključev idr.

Kot sem omenil že v uvodu, želim še enkrat poudariti, da bi lahko nekaterim konceptom oporekali njihovo neposredno povezanost z obvladovanjem stroškov, vendar v sodobni literaturi s področja obvladovanja stroškov obravnavajo avtorji prav te koncepte in pojasnjujejo, kako lahko vplivajo na obvladovanje stroškov in posledično na povečanje uspešnosti poslovanja. Zaradi tega bom v nadaljevanju specialističnega dela posvetil pozornost predvsem uporabi teh konceptov v konkretnem podjetju – Pekarni Vrhnika d.d., saj, kot sem poudaril v uvodu, ocenjujem, da ima ob njihovi ustrezni uporabi to podjetje velike možnosti za obvladovanje stroškov in povečanje uspešnosti poslovanja.

5.2.1 Koncept ciljnih stroškov

Koncept ciljnih stroškov (angl. Target Costing) je v sedemdesetih letih dvajsetega stoletja razvila Toyota. Danes se koncept ciljnih stroškov najbolj uporablja na Japonskem (Nissan, Sony, Daihatsu...), nekoliko manj pa v ZDA in Evropi. Koncept se najpogosteje uporablja na področju razvitih industrijskih panog, za katere so značilni relativno kratki življenjski cikli izdelkov in pogoste spremembe izdelčnih modelov (npr. avtomobili). Koncept ciljnih stroškov se je uveljavil v tehnološko razvitih industrijskih podjetjih, zlasti tam, kjer so proizvodi

sestavljani iz velikega števila komponent in so mnoge komponente izdelane pri kooperantih, za naravo dela pa je značilna visoka mera ustvarjalnosti. Tipičen primer je avtomobilska industrija, kjer predstavlja nabava delov pri kooperantih približno 60% potrebnih komponent (Panič, 1996, str. 29).

Koncept ciljnih stroškov je proces strateškega dobička in stroškovnega poslovanja, ki ga lahko razložimo s šestimi osnovnimi načeli (Godler, 1999, str. 3):

1. cena je osnova za določitev stroškov;
2. usmerjenost na kupca;
3. usmerjenost na načrt proizvoda in procese;
4. oblikovanje timov različnih funkcijskih področij;
5. zniževanje stroškov skozi vso življenjsko dobo proizvoda in
6. vključevanje celotne verige vrednosti.

Podjetje pri tem konceptu ugotavlja ciljne stroške na podlagi prodajne vrednosti proizvoda in ciljnega (želenega) dobička, ki ga ustvari z ustrezno ravniyo stroškov. Ciljne stroške dobimo z metodo odštevanja, kjer so ciljni stroški razlika med tržno ceno in želenim dobičkom.

$$\text{ciljni stroški} = \text{tržna cena} - \text{želeni dobiček}$$

Ciljne stroške ugotavljamo v treh fazah:

1. podjetje določi ciljno ceno, ki omogoča doseg ciljne prodajne količine,
2. podjetje določi ciljni dobiček,
3. podjetje ugotovi kolikšni so ciljni stroški pri ciljnem dobičku.

Če podjetje ugotovi, da so predvideni stroški višji od ciljnih, se mora pričeti ukvarjati s problemom zniževanja stroškov (na višino ciljnih). Pomembno je, da zniževanje stroškov ne povzroči poslabšanja kakovosti izdelka, kar bi negativno vplivalo na pripravljenost kupca za nakup. Pri tem je pomembno zadržati zaželene in potrebne aktivnosti, zmanjšati ali odpraviti pa aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca ali k nemotenemu poslovanju podjetja (Šink, 2001, str. 31).

Stroške lahko znižamo tako, da preučimo aktivnosti, ki jih povzročajo ter s pomočjo oblikovalcem poslovnih učinkov pri določanju stroškovno učinkovitih proizvodnih procesov (Šink, 2001, str. 31). Tako primerjamo predvidene stroške ob nadaljevanju obstoječega načina proizvodnje z možnimi stroški ob uporabi alternativnega načina proizvodnje (drugi materiali, druge metode proizvodnje ipd.). Pri tem je pomembno, da alternativni način proizvodnje omogoča ohranitev obstoječe kvalitete proizvodov. Podjetje bo tako izbralo tisto različico, ki bo povzročala najnižje stroške in s tem omogočala doseganje najvišjega dobička.

Za razliko od klasičnega kalkuliranja stroškov, kjer podjetje ugotavlja stroške poslovnega učinka, se pri konceptu ciljnih stroškov ugotavlja, koliko lahko največ stane. Pri klasičnem

pristopu najprej oblikujemo izdelek, nato pa ugotavljamo stroške po posameznih fazah proizvodnje, ki se seštevajo. Ugotovljeni stroški so marsikdaj izredno visoki, zato podjetje prične s ponovnim oblikovanjem proizvoda. Če so stroški primerni, se na njihovi podlagi postavi končna prodajna cena. Osnovno primerjavo med postopkom klasičnega kalkuliranja in ciljnimi stroški lahko prikažemo na naslednji način (Panič, 1996, str. 30):

KLASIČNO KALKULIRANJE:

1. oblikovanje izdelka,
2. stroški izdelka,
3. cena izdelka.

CILJNI STROŠKI:

1. cena izdelka,
2. stroški izdelka,
3. oblikovanje izdelka.

Z uporabo koncepta ciljnih stroškov podjetja vplivajo na zmanjševanje celotnih stroškov življenjskega cikla. Da bi to dosegli, morajo v začetni – razvojni fazi oblikovati izdelek ustrezne kakovosti tako, da se bo kasneje proizvajal s čim nižjimi stroški.

5.2.2 Benchmarking

Benchmarking je primerjanje določenega procesa z enakimi procesi v svetovno znanih podjetjih, kar se postavi kot cilj, ki ga podjetje uresničuje, ali kot normo, s katero primerja lastno raven opravljanja teh aktivnosti (Tekavčič, 1996, str. 114). Podjetja se običajno primerjajo z najboljšimi podjetji v panogi in nasploh, z namenom, da bi na podlagi izsledkov nenehno izboljševala svoje poslovanje.

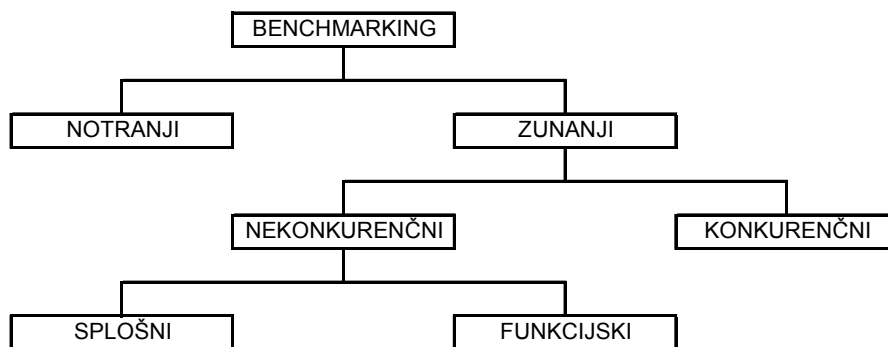
Benchmarking sam po sebi ne daje rezultatov, omogoča pa neprestano učenje od drugih podjetij. Poteka v petih fazah (povzeto po Šink, 2001, str. 38-40):

1. najprej **določimo uporabnike**, katerim bodo namenjene izdelane informacije (managerji in zainteresirani zaposleni v podjetju). Nato ugotavljamo njihove potrebe, da lahko opredelimo potreben obseg sredstev (denar, ljudje, čas). V nadaljevanju se določi predmet primerjave, kar so lahko različne aktivnosti poslovnega procesa in kazalci, ki jih opredeljujejo (delež stroškov za oglaševanje v prihodkih, število reklamacij, povprečne zaloge in drugi kazalci);
2. iz zaposlenih v podjetju in zunanjih sodelavcev, ki so sposobni in pripravljeni za izvedbo benchmarkinga **oblikujemo benchmarkinški tim**. Člani benchmarkinškega tima so srž benchmarkinškega tima in morajo biti predhodno dobro izobraženi na tem področju v taki meri, da lahko v prihodnosti služijo kot vzor tistim, ki jim sledijo (Spendolini, 1992, str. 96);
3. **določimo, katera podjetja so primerna za primerjavo**. To so lahko **neposredni konkurenti, vodilni v panogi**, lahko pa so tudi **podjetja iz drugih panog**. Pri tem je potrebno sestaviti seznam dovolj zanesljivih virov informacij, ki so lahko: zaposleni v primerjanemu podjetju, specializirani strokovnjaki (analitiki, svetovalci), vladni viri, mediji, gospodarske zbornice, mednarodne baze podatkov idr. Glede na to s čim primerjamo poslovanje podjetja, ločimo več vrst benchmarkinga (glej Slika 9). V osnovi poznamo **notranjega** ali internega (primerjamo, prakse, procese in učinke v

okviru lastnega podjetja), in **zunanjega** ali eksternega (primerjamo se lahko s podjetji po vsem svetu). V kolikor se ne primerjamo z neposrednimi konkurenti, govorimo o **nekonkurenčnem** benchmarkingu, ki ga delimo na **funkcijskega** (primerjamo se z vodilnimi podjetji v panogi) in **splošnega** (primerjamo se z najboljšimi podjetji nasploh). Če se podjetje primerja z neposrednimi konkurenti, govorimo o **konkurenčnem** benchmarkingu, ki vključuje primerjanje izdelkov, storitev in poslovnih procesov neposrednih konkurentov. »Od konkurentov se običajno ne more pričakovati izjemnega sodelovanja in s tem izmenjave znanj in izkušenj, zato spada konkurenčni benchmarking med najtežje izvedljivo in najbolj občutljivo vrsto benchmarkinga« (Marčetič, 2006, str. 11);

4. **zbiramo in analiziramo zbrane informacije**, če menimo, da so bile predhodne faze korektno opravljene. Do informacij pridemo s telefonskimi razgovori, na sestankih, z anketami, s preučevanjem publikacij ali medijev, s pregledom arhivov (Tekavčič, 1996 str. 117);
5. **izdelamo poročilo** o benchmarkingu in ga **predstavimo** v podjetju. V tej fazi iščemo priložnosti za izboljšanje proizvodov, procesov, učenje in pridobivanje novih idej in vpeljevanje novih konceptov v podjetje.

Slika 9: Vrste benchmarkinga



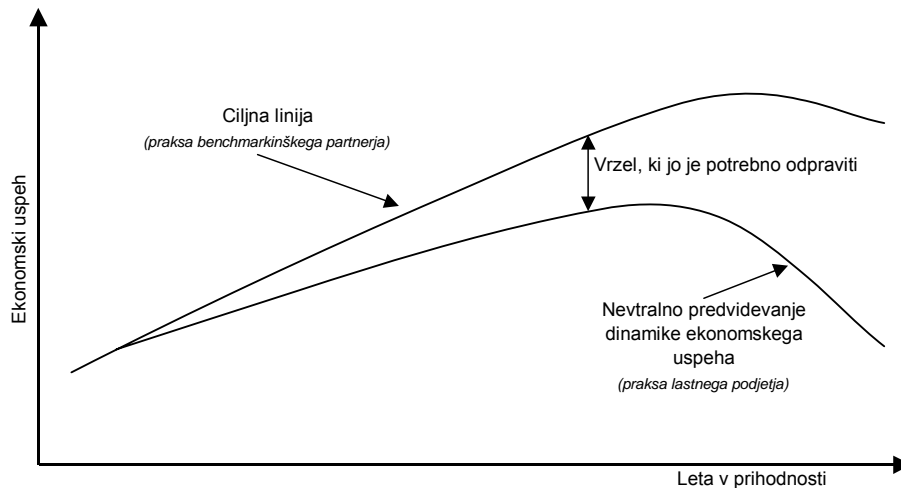
Vir: Lastna izdelava, 2006.

Z benchmarkinško analizo primerjamo rezultate našega in primerjalnega podjetja. Obstoječe stanje v podjetju se pri tem razume kot naša trenutna praksa, ki jo želimo primerjati trenutno najboljšo prakso, oziroma našim želenim stanjem. Razliko med obstoječim in želenim stanjem predstavlja vrzel (glej Slika 10), ki jo je potrebno zapolniti, pa bi dosegli konkurenta.

Pojem vrzeli uporabljajo avtorji s področja strateškega planiranja in sicer v fazi odločanja, ko govorijo o planski vrzeli. Pri izvajanju procesa strateškega planiranja dolgoročne planske cilje izrazimo s ciljno linijo. V našem primeru preučevanja benchmarkinga pa lahko ciljno linijo izrazimo z izvajanjem boljše prakse benchmarkinškega partnerja. Linijo nevtralnega predvidevanja pa kot izvajanje prakse lastnega podjetja. Vrzeli je pri strateškem planiranju opredeljena kot »planska vrzel«, ki pomeni razkorak med ciljno linijo in rezultati nevtralnega podjetniškega predvidevanja (Marčetič, 2006, str. 27). Pri benchmarkingu pa lahko vrzel

opredelimo kot razliko med našim izvajanjem prakse in izvajanjem prakse najboljšega konkurenta.

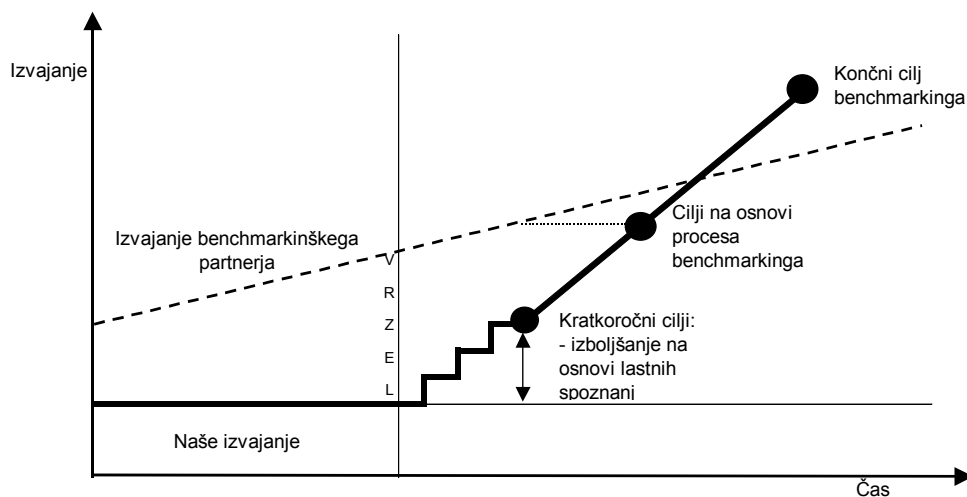
Slika 10: Planska vrzel - vrzel med izvajanjem lastne prakse in prakse najboljšega konkurenta



Vir: Lastna izdelava, 2006 (prirejeno po Pučko, 1999, str. 172).

Zunanji benchmarking je za podjetje koristen, saj nam da sliko, kje se podjetje nahaja, hkrati pa kaže na potrebo po nujnem uvajanju izboljšav v poslovanje, saj bomo le tako dosegli in prehiteli primerjano podjetje (glej Slika 11).

Slika 11: Prikaz končnega cilja benchmarkinga



Vir: Watson, 1993, str. 76.

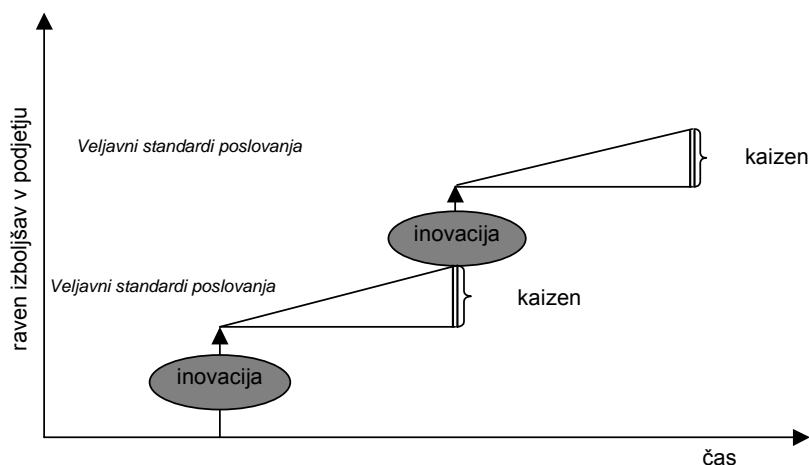
Benchmarking je razširjeno orodje, s pomočjo katerega v podjetjih pospešujejo proces poslovnih sprememb, ki omogoča stalne izboljšave poslovanja in posledično prispeva k obvladovanju stroškov. Lahko se uporablja samostojno, lahko pa se dopolnjuje z drugimi managerskimi koncepti za izboljšanje poslovanja. Benchmarking sam po sebi ne prispeva k izboljševanju poslovanja. Koristen je predvsem zato, ker na podlagi primerjav poslovnih

procesov s podobnimi procesi v najboljših podjetjih pridobimo koristne informacije, ki pripomorejo k identifikaciji in izvedbi izboljšav. Z benchmarkingom podjetje išče ideje za izboljševanje poslovanja, ne da bi pri tem posnemalo druga podjetja. S posnemanjem najboljših praks bi zavrla ustvarjalnost zaposlenih, poleg tega pa bi uvajali manjše izboljšave kot v primeru, če bi si prizadevali na podlagi spoznanj iz procesa benchmarkinga izboljšati poslovanje tako, da bi ne le dohiteli, marveč tudi prehiteli svoje tekmece. Z uporabo benchmarkinga razvijajo podjetja kritičen odnos do lastnih poslovnih procesov in začutijo potrebo po učenju od najboljših. Podjetje, ki želi premagati najboljšo mora biti ustvarjalno in naklonjeno spremembam poslovnih procesov. Podjetje s stalnim uvajanjem izboljšav, ki so posledica benchmarkinga, znižuje stroške svojega poslovanja in s tem posledično poveča svojo konkurenčnost na trgu.

5.2.3 Koncept stalnih izboljšav poslovanja

Koncept stalnih izboljšav poslovanja (angl. Continuous Improvement, jap. Kaizen) temelji na vzpostavitvi sistema stalnega izboljševanja procesov v podjetju, ki motivira zaposlene in skrbi za učinkovito porabo prvin poslovnega procesa (Tekavčič, 1994, str. 50). Ta koncept pripisuje velik pomen nenehnim, postopnim, čeprav majhnim izboljšavam v poslovanju, ki prispevajo k uspešnemu izvajanju nalog podjetja (glej Slika 12). Pri tem velja poudariti, da ne gre za korenite spremembe procesov, ampak za izboljševanje že obstoječih procesov v podjetju.

Slika 12: Proces stalnih izboljšav v podjetju - kaizen



Vir: Lutar-Skerbinjek, 2006, str. 85.

Bistvo koncepta je v tem, da podjetje **odkrije čimveč priložnosti za zmanjšanje stroškov**. V ta koncept so vključeni vsi zaposleni (zato so tudi bolj motivirani). Zaposleni si morajo prizadevati za obvladovanje stroškov na svojih delovnih mestih, ne glede na to, kje delajo (priprava proizvodnje, planiranje, nabava, proizvodnja, kontrola kakovosti, prodaja...).

Vedno moramo preučiti vzroke za odkrite napake v poslovanju, predvsem pa moramo poskrbeti, da se ne bodo ponavljale. Rezultat koncepta so izboljšave, ki se kažejo v

izboljšanju procesov priprave proizvodnje, izboljšanju delovanja strojev (znižanje izmeta), povečani usposobljenosti zaposlenih, motiviranju zaposlenih ipd.

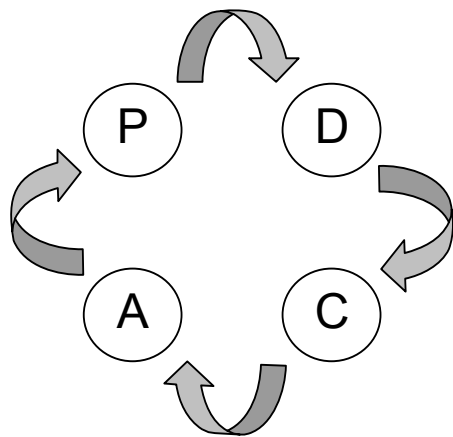
Oblikovanje stroškov z metodo stalnih izboljšav poteka v več korakih (Bratina, 2003, str. 44):

1. načrtovanje procesov za potrebe opredelitve aktivnosti,
2. določanje stroškov vsake aktivnosti,
3. ugotavljanje priložnosti stalne izboljšave,
4. izdelava predračunov za predlagane izboljšave,
5. iskanje potrebnih ukrepov za odpravo ali zmanjšanje stroškov aktivnosti,
6. uresničitev potrebnih sprememb ter primerjalna analiza stroškov in koristi uvedenih sprememb.

Stalno izboljševanje v praksi poteka po znanem Demingovem (PDCA) krogu, ki ga prikazuje Slika 13. V organizacijah prihaja do izboljšav, če ciklično ponavljamo naslednje korake oz. faze Demingovega kroga:

1. planiranje (**plan**),
2. izvedba (**do**),
3. preverjanje (**check**) in
4. ukrepanje (**act**).

Slika 13: Demingov (PDCA) krog stalnega izboljševanja



P (plan) PLANIRAJ

- vzpostavi cilje in procese, potrebne za doseganje rezultatov;

D (do) IZVAJAJ

- izvajaj procese;

C (check) PREVERJAJ

- nadzoruj in meri procese glede na cilje, poročaj o rezultatih;

A (act) UKREPAJ

- ukrepaj tako, da se delovanje procesov nenehno izboljšuje.

Vir: Žargi et al., 2005, str. 143.

V fazi **planiranja** je potrebno analizirati obstoječe stanje, opredeliti probleme in postaviti cilje. Namen planiranja je zadovoljevanje kupčevih zahtev po kakovosti, kar pa je možno le, če vsakemu zaposlenemu določimo zadolžitve in merljive cilje. V fazi **izvedbe** morajo zaposleni realizirati načrtovano. V fazi **preverjanja** (kontrole) ugotavljajo v kolikšni meri so dosegli zastavljene cilje in, če so se pojavili kakšni novi problemi. V fazi **ukrepanja** postajajo izboljšave del vsakdanjih aktivnosti v podjetju. Po fazi ukrepanja se zopet vrnemo v prvo fazo (planiranje), kjer prepoznavamo nove probleme ter planiramo njihovo reševanje. Ponavljanje tega ciklusa privede do izboljševanja. Če so taki ciklusi dovolj kratki (polletni ali letni)

dejansko govorimo o nenehnem izboljševanju, ki je v uspešnih organizacijah močno povezano z inovativnostjo (Žargi et al. 2005, str. 67).

»Proces stalnih izboljšav lahko povežemo z inovacijskim procesom, v kolikor proces stalnih izboljšav temelji na dobrem vodenju, uspešnih posameznikih in ekipi, ki jo podpira. Od invencije do inovacije je proces, ki ne more temeljiti samo na posameznikih. Inovacijski proces mora zajeti celotno organizacijo. Inovacije so lahko orodje za nenehne izboljšave, čeprav z njimi ukrepov za izboljšave ne moremo nadomestiti, saj tudi v inovacijskem ciklusu poznamo preventivne in korektivne ukrepe« (Žargi et al., 2005, str. 67). V Preglednici 2 prikazujem štiri področja inovacij.

Preglednica 2: Področja inovacij

Izdelčna inovacija	⇒	Izboljšanje, nov izdelek ali storitev
Procesna inovacija	⇒	Izboljšanje procesov znotraj organizacije. Osredotočena je na povečanje učinkovitosti
Marketinška inovacija	⇒	Povezano je s tržnim spletom, promocijo, embalažo, reklamo ali drugimi funkcijami proizvoda ali storitve
Managerska inovacija	⇒	Izboljšanje načina vodenja podjetja

Vir: Žargi et al., 2005, str. 67.

S pomočjo koncepta stalnih izboljšav poslovanja vplivamo na postopno izboljševanje obstoječih poslovnih procesov v podjetju. Stroške skušamo obvladovati s tem, da pri vseh poslovnih procesih v podjetju iščemo priložnosti za zmanjšanje stroškov. Prednost obvladovanja stroškov s konceptom stalnih izboljšav je v tem, da ne zahteva specializiranih delavcev, ki bi se ukvarjali le s tem, ampak so v ta proces vključeni vsi zaposleni. To posledično pomeni nižje stroške poslovanja podjetja. Iskanje možnosti stalnih izboljšav mora biti način delovanja v podjetju, ki zagotavlja izdelavo kvalitetnih proizvodov z nižjimi stroški.

5.2.4 Koncept prenove poslovnih procesov

Koncept prenove poslovnih procesov (angl. Business Proces Reengineering) pomeni **radikalno preurejanje poslovnih procesov** v podjetju, z namenom ustvarjanja pogojev za uspešno poslovanje. Gre za opustitev obstoječega načina dela v podjetju, z uvajanjem novih - boljših načinov, ki povzročajo:

- boljšo kakovost poslovnih učinkov,
- hitro odzivanje na potrebe trga (kupcev) in
- obvladovanje stroškov.

Pri prenovi poslovnih procesov gre za razširitev delovnih nalog, decentralizacijo odločanja, razvijanje delovnega procesa v skladu z naravnim zaporedjem stvari, lociranje dela tam, kjer

je to najbolj smiselno, zmanjšanje kontroliranja... Zaposleni morajo opravljati poslovne procese tako, da bo delo v celoti opravljeno v skladu s pričakovanji. Pri tem morajo korenito spremeniti način razmišljanja o delu, uvajati morajo sodobne pristope in nove načine opravljanja dela. Pri prenovi poslovnih procesov gre za vnovično »izumljanje« poslovanja, ne pa le za njegovo izboljševanje, oziroma spreminjanje (Šink, 2001, str. 56).

Bistveno pri prenovi poslovnih procesov je, da postane prizadevanje za povečanje produktivnosti in kakovosti osnovna filozofija dela na vseh področjih poslovanja – od analize trga, oblikovanja, razvoja, nabave, tehnologije, načrtovanja, proizvodnje, prodaje, transporta, financ, itd. (Šink, 2001, str. 58).

Prenova poslovnih procesov običajno pomeni umik podjetja na tista poslovna področja, na katerih ima neke osrednje sposobnosti. Prenovo poslovnih procesov uvajajo podjetja, ki zaidejo v krizo, ki je lahko:

- **latentna**: podjetje začne ugotavljati, da s svojim programom, njegovim obsegom in učinkovitostjo ni več usklajeno z današnjim, predvsem pa z jutrišnjim okoljem;
- **akutna**: podjetje je že ogroženo in potrebuje radikalne spremembe, za svojo ohranitev in kasnejšo ponovno rast (ozdravitev).

Prenove poslovnih procesov se ne lotevajo le podjetja, ki so v krizi, oziroma jo pričakujejo, ampak tudi najuspešnejša podjetja, ki so podvržena vedno hitrejšim spremembam v okolju.

Podjetja skušajo z občasnimi prenovami poslovnih procesov doseči velike izboljšave s popolnoma na novo zasnovanimi poslovnimi procesi, pri čemer se ne ozirajo na to, kako so se procesi odvijali pred tem. Z novim oblikovanjem poslovnih procesov odpravljajo aktivnosti, ki povzročajo nepotrebne stroške.

5.2.5 Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. Activity-Based Costing – ABC) v nadaljevanju koncept SAPP, temelji na predpostavki, da je aktivnost osrednja točka spremljanja in razporejanja stroškov. Obvladovanje aktivnosti mora zato postati temelj celotnega poslovanja v podjetju, saj bodo managerji, ki bodo obvladovali aktivnosti, obvladali tudi stroške (Vidmar, 2006, str. 27).

Koncept SAPP so razvili v ZDA zaradi hitrega tehnološkega razvoja in vedno močnejše konkurence, ki povzroča, da se v strukturi stroškov povečuje delež tistih, ki jih ne moremo neposredno pripisati posameznim stroškovnim objektom. Koncept SAPP omogoča da lahko podrobno spremljamo tudi splošne stroške – ne sicer po proizvodih, ampak po aktivnostih, ki so potrebne za njihovo proizvodnjo.

Osnovna zamisel te metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi, temveč aktivnosti podjetja, ki trošijo prvine poslovnega procesa. Proizvodi so le končni porabniki teh aktivnosti.

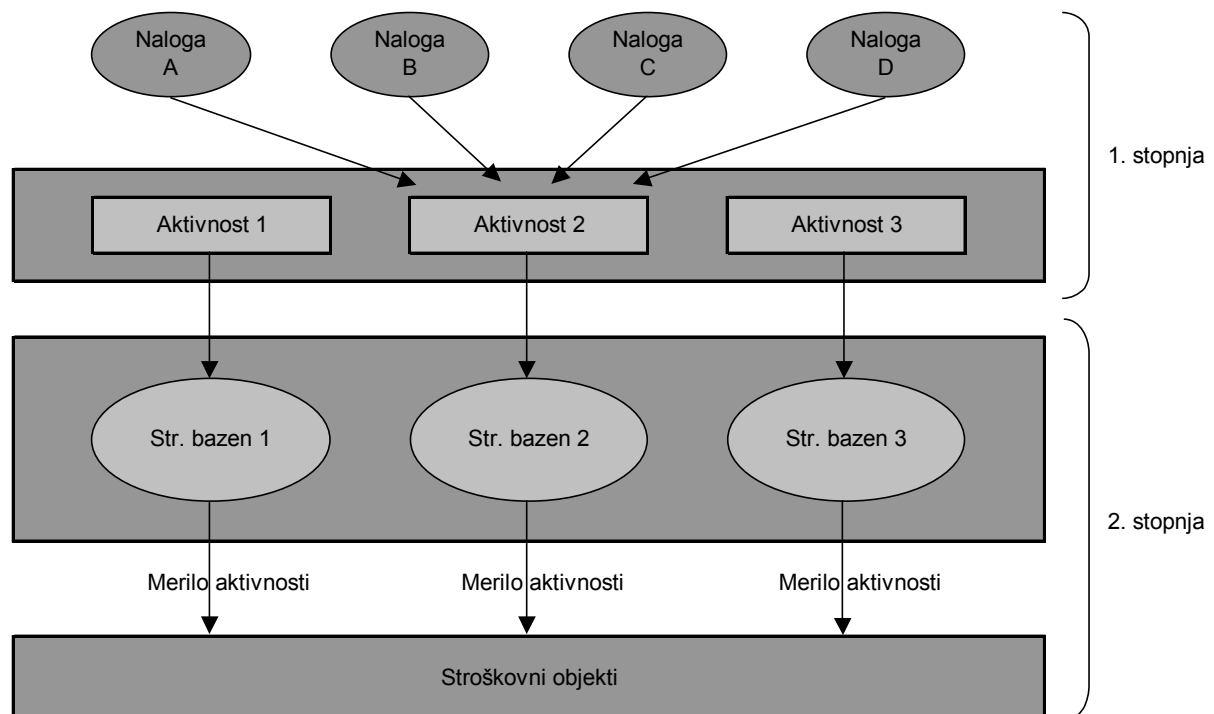
Koncept SAPP deluje tako, da najprej zbere stroške za vsako izmed aktivnosti v podjetju in jih nato pripiše izdelkom, storitvam ali drugim stroškovnim objektom, ki povzročajo to aktivnost (Horngren, Sundem, Stratton, 1999, str. 136).

V tradicionalnem stroškovnem računovodstvu stroške najprej razporejamo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce. Pri tem razporejamo neposredne stroške na stroškovne nosilce direktno, splošne pa preko ključev. Pri konceptu SAPP pa je postopek naslednji:

- najprej zberemo stroške na ravni aktivnosti (v t.i. stroškovne bazene),
- nato pa jih od tam razporedimo na stroškovne objekte (to poteka s pomočjo meril aktivnosti).

Zgoraj opisana dvostopenjska delitev stroškov na podlagi aktivnosti je prikazana na Sliki 14. Pri uporabi koncepta SAPP najprej ugotovimo potrebne aktivnosti in z njimi povezane stroške. Za večji del splošnih stroškov lahko določimo na katere aktivnosti poslovnega procesa se nanašajo. Zato jih razporedimo na stroškovne objekte na podlagi meril aktivnosti, ki so opredeljena v količinskih enotah. Tako lahko npr. razporedimo splošni strošek nabave glede na število dobaviteljev surovin za proizvod, število potrebnih telefonskih razgovorov, časa, ki ga vzame naročanje, potrebnih manipulacij s surovinami...

Slika 14: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Stroški, ki sestavljajo aktivnost tvorijo stroškovni bazen, pri čemer so stroškovni bazeni centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce (Šink, 2001, str. 13), ki so lahko proizvod, serija, oddelek, celo podjetje... Takšnih bazenov naj bi ne bilo več kot dvajset.

Uvajanje koncepta SAPP v podjetje je povezano z zapletenim procesom in s precejšnjimi stroški. Pomembno je vedeti, da sam proces ne zagotavlja večjega obvladovanja stroškov in s tem večje uspešnosti poslovanja. Podjetje bo to metodo uporabilo, če bodo koristi od nje presegle stroške, ki jih povzroča. Menim, da bi bila uporaba metode SAPP zgolj zaradi razporejanja stroškov po stroškovnih objektih lahko neupravičena, zaradi visokih stroškov, ki jih povzroča. Uporaba koncepta SAPP je najbolj primerna za podjetja, ki imajo v strukturi stroškov velik delež splošnih stroškov.

Uporaba koncepta SAPP omogoča ugotovitev vzrokov za nastanek stroškov in s tem pridobivanje podlage za nadzor nad stroški. Zato je poleg pravilnega razporejanja stroškov na stroškovne nosilce, sistem SAPP zelo uporaben za obvladovanje stroškov v podjetju nasploh (Golob, 2004, str. 25). *Koncept SAPP temelji na spoznavanju aktivnosti v podjetju, ki jih z analizo kakovosti (glej Slika 19) razdelimo glede na to, ali dodajajo vrednost poslovnim učinkom, ali jih opravljamo učinkovito. Na podlagi analize kakovosti želimo povečati delež aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti poslovnih učinkov ter povečati učinkovitost opravljanja zelenih in potrebnih aktivnosti. S tem, ko obvladujemo aktivnosti, znižujemo stroške in prispevamo k povečanju uspešnosti poslovanja.*

5.2.6 Predračunavanje na podlagi aktivnosti

Predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. Activity-Based Budgeting - ABB) predstavlja učinkovito alternativo **tradicionalnemu predračunavanju** (inkrementalnemu), ki temelji na rezultatih preteklega poslovanja. Managerji stabilnih podjetij pogosto uporabljajo rezultate preteklih obdobj kot podlago za planiranje. Običajno se zgodi, da managerji pregledajo stroške preteklega obdobja in jih v predračunu povečujejo oz. zmanjšujejo v skladu s pričakovano stopnjo rasti prihodkov in inflacije. Če planirajo tako, da rezultate preteklih obdobj povečujejo ali zmanjšujejo, ne odpravljajo starih neracionalnosti, saj neučinkovitosti preteklega obdobja vgrajujejo v predračun prihodnjega obdobja. Tradicionalen način predračunavanja ni primeren za nova podjetja in podjetja v krizi.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti (ničelno) daje poudarek aktivnostim, ki so potrebne za zadovoljstvo potrošnikov ter doseganje načrtovanih prihodkov, stroškov in iz tega dobljenega rezultata podjetja. Pri predračunavanju na podlagi aktivnosti nas torej zanima predvsem kaj, koliko in na kakšen način moramo delati, da dosežemo načrtovan poslovni rezultat in zadovoljstvo kupcev. Koncept temelji na izboljšavah aktivnosti in procesov ter usklajevanju le teh znotraj podjetja in z okoljem. Končni rezultat predračunavanja na podlagi aktivnosti je predračun aktivnosti, ki je kvantitativna predstavitev pričakovanih aktivnosti v podjetju in odraža napoved managementa glede obsega dela ter finančnih in nefinančnih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za doseganje dogovorjenih strateških ciljev ter načrtovanih

sprememb za izboljšanje uspešnosti poslovanja (Vidmar, 2006, str. 50). Uporaba koncepta predračunavanja na podlagi aktivnosti je priporočljiva za vsa podjetja, še posebej za nova podjetja ter podjetja, ki so v krizi.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti sestoji iz naslednjih korakov (Cooper, Kaplan, 1999, str. 529):

1. ocena obsega proizvodnje in prodaje po posameznih poslovnih učinkih in kupcih v naslednjem obdobju,
2. predvidevanje potrebnih aktivnosti za ocenjeni obseg proizvodnje in prodaje,
3. izračun potrebnih prvin po posameznih aktivnostih,
4. določitev skupnega obsega posameznih prvin in
5. določitev zmogljivosti posamezne aktivnosti (glede na »ozka grla« v prvinah, ki omejujejo zmoglosti podjetja, da bi opravilo določeno aktivnost.

Predračunavanje na temelju aktivnosti je najlažje uvesti, če že imamo uveden sistem SAPP, ker gre pri tem konceptu v bistvu za koncept SAPP v nasprotni smeri. Iz planiranega obsega poslovnih učinkov načrtujemo potrebne aktivnosti, iz potrebnih aktivnosti pa izračunamo potrebno porabo poslovnih prvin.

Predračunavanje na podlagi analize aktivnosti izhaja iz predpostavke, da je potrebno vse sedanje aktivnosti v podjetju preučiti in jih v prihodnosti izvajati le, če so potrebne in omogočajo doseganje ciljev podjetja. Managerji morajo pri izdelavi predračuna upravičiti stroške vseh predvidenih aktivnosti, ki jih želijo zajeti v predračunu. To pomeni, da morajo že pri izdelavi stroškovno učinkovitega predračuna upoštevati izboljšanje opravljanja tistih aktivnosti, ki dodajajo vrednost ter zniževanje in odpravljanje stroškov aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti. Predračunavanje na podlagi aktivnosti je pristop, s pomočjo katerega lahko managerji hitreje in lažje vplivajo na izboljšanje izvajanja posameznih aktivnosti in poslovnih procesov v podjetju, s tem pa prispevajo k zniževanju stroškov. To dosežejo tako, da izdelajo stroškovno učinkovit predračun, ki je usklajen s predvidenim obsegom dela in določenimi strateškimi cilji.

5.2.7 Poslovođenje na podlagi analize aktivnosti

Poslovođenje na podlagi analize aktivnosti (angl. Activity-Based Management - ABM) se osredotoča na obvladovanje aktivnosti, kot sredstva za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce in ustvarjanje dobička, ki izhaja iz zagotavljanja te vrednosti (Golob, 2004, str. 27). Da bi dosegli ta cilj, je treba pozornost osredotočiti na razlikovanje med stroški aktivnosti, ki nič ne prispevajo k vrednosti proizvoda in stroški, ki mu dodajajo vrednost. Stroški, ki dodajajo vrednost so potrebni in jih ne moremo odpraviti, ne da bi s tem vplivali na vrednost proizvoda v očeh kupca. Stroške, ki proizvodu ne dodajajo vrednosti za kupce, pa lahko odpravimo. To je tudi osrednja naloga podjetja. Zavedati pa se moramo, da ne moremo odpraviti vseh tovrstnih aktivnosti (npr. računovodstva, kadrovske službe...), pa tudi vseh aktivnosti, ki jih od podjetja zahteva država z zakonodajo.

Podjetje si mora prizadevati, da obstoječe poslovne učinke proizvede z manjšim obsegom poslovnih prvin, to pa med drugim lahko doseže s pomočjo uvajanja sprememb v obliki poslovnih učinkov, izboljševanja procesov in novih tehnologij (Vidmar, 2006, str. 47). Podjetje lahko na podlagi kalkulacij ugotovi, da je potrebno opustiti proizvodnjo določenih izdelkov, ker so nedonosni. To pa pomeni, da za proizvodnjo preostalih izdelkov potrebuje manjši obseg poslovnih prvin. Z odpravljanjem aktivnosti, ki izdelkom ne dodajajo vrednosti ter z opuščanjem nedonosnih proizvodov, podjetje sprošča določene zmogljivosti, ki jih morajo managerji čim boljše izkoristiti.

Tako, kot predračunavanje na podlagi aktivnosti, se je tudi poslovodenje na temelju aktivnosti razvilo iz metode SAPP. Predhodno uveden koncept SAPP je pogoj za uvedbo poslovodenja na podlagi analize aktivnosti. *Poslovodenje na podlagi aktivnosti omogoča managerjem izboljševanje poslovnih procesov, ki prispeva k zmanjšanju stroškov. Obenem omogoča tudi podrobno analiziranje stroškov ter s tem spremljanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja.*

5.2.8 Koncept ravno ob pravem času

Koncept ravno ob pravem času (angl. Just in Time – JIT) je usmerjen na skrajševanje pretočnega časa v proizvodnji, povečanje kakovosti ter zmanjševanje zalog na minimum. Uporabo koncepta ravno ob pravem času si lahko predstavljamo tako, da izdelek proizvedemo točno takrat, ko ga je potrebno poslati kupcu. Podjetje lahko zato nabavlja material, dele in proizvodne komponente šele takrat, ko jih potrebuje. Cilj podjetja, ki uporablja koncept ravno ob pravem času je poslovati brez zalog, saj je skladiščenje zalog aktivnost, ki ne dodaja vrednosti (Horngren, Sundem, Stratton, 1999, str. 145). Koncept ravno ob pravem času so pričeli uporabljati v sedemdesetih letih dvajsetega stoletja v industrijskih podjetjih na Japonskem (Toyota, Kawasaki), kasneje pa so ga pričeli uporabljati tudi v ameriških in evropskih podjetjih.

Bistvo filozofije ravno ob pravem času je izločitev nepotrebne. Horngren, Sundem in Stratton (1999, str. 22) navajajo, da želijo managerji z uporabo tega koncepta **pospešiti proizvodni proces in izločiti zamudne aktivnosti, ki izdelkom ne dodajajo vrednosti** (npr. nadzor, čakanje ipd).

Podjetje lahko z boljšo organiziranostjo (poveže zaporedne elemente v proizvodnem procesu) pospeši pretok materiala, in s tem zniža potrebne zaloge. Na skrajševanje pretočnega časa vplivajo predvsem organizacija delovnih mest, analiza procesov pretoka informacij in materialov, preglednost procesov, vgrajevanje kakovosti v procese, skrajševanje časov zamenjave orodij, kontrola proizvodnje na načelu vlečenja in podobni elementi (Šink, 2001, str. 43). Pospešen pretok materiala pomeni nižje stroške in posledično višjo donosnost. Zaradi boljše organiziranosti se izboljša kakovost izdelkov, produktivnost in sposobnost prilagajanja.

Koncept ravno ob pravem času zagotavlja fleksibilnost na podlagi skrajševanja časa vseh procesov, na primer dobavnih rokov dobaviteljev, pretočnih časov poslovnih učinkov, časov razvoja novih poslovnih učinkov in podobno (Vidmar, 2006, str. 44). Koncept ravno ob pravem času temelji na dobrem sodelovanju z dobavitelji, ki jih običajno podjetje skrči, obdrži pa le tiste, ki zagotavljajo stalno kakovost in zanesljivost dogovorjenih dobav. Podjetja težijo k zmanjševanju dobaviteljev in se odločajo za dolgoročno sodelovanje, ki prinaša obojestransko korist. Pri tem je cena manj pomembna od kvalitete in zanesljivosti dobave (Wheatley, 1992, str. 55). Če podjetje posluje po načelu koncepta ravno ob pravem času, doseže največji prihranek stroškov v primeru, če od dobavitelja dobi kakovostne surovine, materiale, sestavne dele in podobno, ki mu jih ni treba več pregledati, saj jih preveri že dobavitelj sam z uporabo strogih postopkov nadzora kakovosti (Vidmar, 2006, str. 44). Večina podjetij ima tradicionalno dva ali več dobaviteljev posameznih surovin. »Pogosto podjetja izberejo najboljšega dobavitelja in nabavljajo izključno pri njemu, kar je zelo tvegano« (Wheatley, 1992, str. 57).

Podjetja z uporabo koncepta ravno ob pravem času pospešujejo proizvodni proces tako, da opravljajo aktivnosti ravno takrat, ko so potrebne. Aktivnosti, ki izdelkom dodajajo vrednost je potrebno izvajati smotrno. Aktivnosti, ki izdelkom ne dodajajo vrednosti je potrebno zmanjšati na minimalno (potrebno) raven oz. jih potrebno odpraviti. S tem, ko pospešujemo proizvodni proces in v njem odpravljamo nepotrebne aktivnosti lahko pomembno vplivamo na zmanjševanje stroškov.

5.2.9 Celovito obvladovanje kakovosti

Celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total Quality Management – TQM) omogoča, da kupci sprejmejo proizvod, kljub temu, da je dražji od konkurenčnih. Podjetje, ki proizvaja kakovostne proizvode, lahko s kakovostjo opraviči višje cene in na ta način poveča donosnost. Izdelek, ki zadovolji kupčeve potrebe, ali jih celo preseže je kakovosten. »Kakovost ima svojo vrednost in ceno, pa tudi svoje stroške, ki jih je treba čim bolj spoznati in zagotoviti, da bodo čim nižji, hkrati pa, da bo namen, zaradi katerega so nastali, dosežen« (Koletnik, 1996a, str. 421).

Obvladovati kakovost pomeni razviti, načrtovati, proizvajati in servisirati kakovosten proizvod, ki je najbolj ekonomičen, najbolj uporaben in vedno zadovoljuje potrošnika, Da bi ta cilj dosegli, morajo v organizaciji vsi sodelovati in pospeševati obvladovanje kakovosti, vključujoč najvišje vodstvo, vse sektorje v organizaciji in vse zaposlene (Ishikawa, 1987, str. 48).

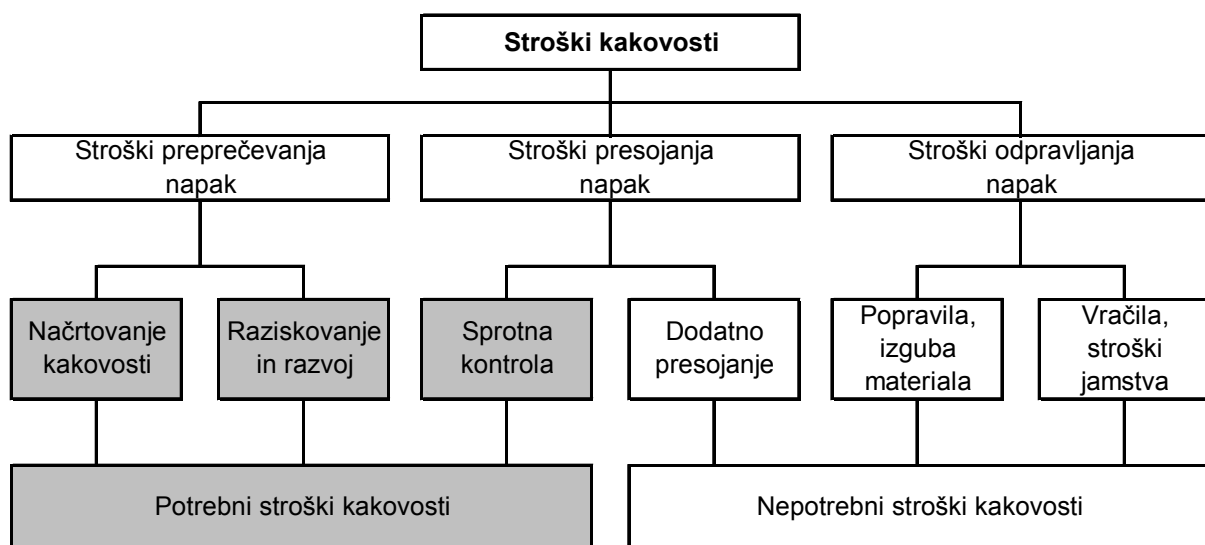
Celovito obvladovanje kakovosti upošteva načelo, da se ne da z minimalnimi stroški dobiti vrhunske kakovosti. Z dano ravni stroškov je potrebno doseči vrhunsko kakovost ali pa določeno kakovost doseči z minimalnimi stroški. Zato nadzor nad stroški ne pomeni vedno le pritisk na njihovo zmanjševanje (Koletnik, 1996, str. 431).

Prvotno je kakovost zagotavljala končna kontrola proizvodov v podjetju. Namen kontrole je bila izločitev neustreznih proizvodov in ugotovitev vzrokov za neustreznost. V naslednji fazi je bilo potrebno odpraviti vzroke, da se napake ne bi ponavljale. Danes mora vsak zaposleni opraviti svoje delo kakovostno, hitro in s čim nižjimi stroški. V zagotavljanje stalne kakovosti se sistematično vključujejo vsi zaposleni na vseh poslovnih funkcijah v podjetju. Temu rečemo celovito obvladovanje kakovosti, ki povezuje aktivnosti zaposlenih v podjetju s kupci in okoljem ter poskuša doseči najvišjo raven kakovosti (Gatiss, 1996, str. 11). Vidmar navaja (2006, str. 39), da »celovito obvladovanje kakovosti temelji predvsem na ljudeh in njihovem sodelovanju, saj zahteva medsebojno sodelovanje med izvajalnim sistemom, drugimi poslovnimi funkcijami v podjetju ter kupci«.

Ločimo dva vidika kakovosti – notranjega in zunanjega. Pri **notranjem** gre za odpravo neučinkovitosti s pomočjo racionalizacije, kontrole in krožkov kakovosti s pomočjo natančnejših strojev, bolj usposobljenega kadra... Notranji vidik kakovosti zagotavlja, da se bo proizvod ujema z zahtevami in standardi, ki jih postavijo projektanti na osnovi tržnih potreb. Pri **zunanjem** vidiku kakovosti gre za to, da proizvajamo vedno bolj kvalitetne proizvode, po katerih povprašuje kupec (blagovna znamka), ki je pogosto za tak proizvod pripravljen plačati višjo ceno.

Zagotavljanje kakovosti na vseh področjih poslovanja vpliva na poslovno uspešnost in učinkovitost, zato je za podjetja zelo pomembno, da si zagotovijo podatke o stroških kakovosti. Stroški kakovosti se tradicionalno pojmujejo kot stroški preprečevanja napak, stroški presojanja (ugotavljanja) napak in stroški odpravljanja napak. Pri tem ločimo potrebne in nepotrebne stroške kakovosti. Vrste in potrebnost posameznih stroškov kakovosti prikazujem na Sliki 15.

Slika 15: Delitev stroškov kakovosti

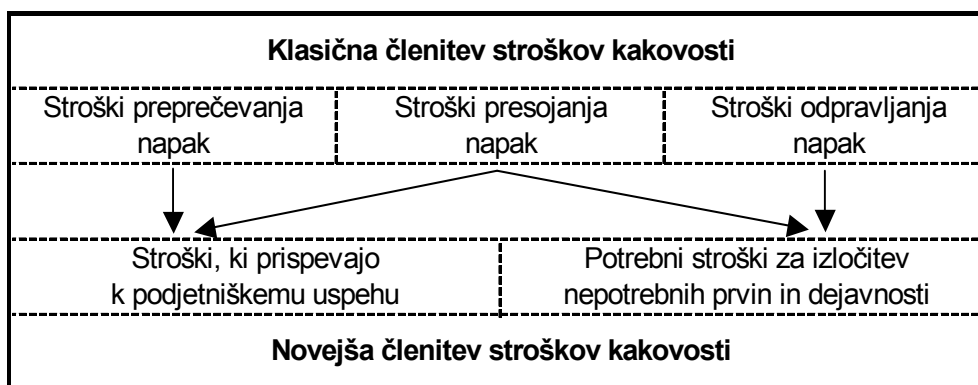


Vir: Koletnik, 1996a, str. 423 (po Erichsen: Erfassung und Steuerung von Qualitätskosten. 1995, str. 707).

V zadnjem času podjetja spreminjajo tradicionalno pojmovanje stroškov kakovosti tako, da težijo h kakovosti na vseh področjih poslovanja, saj le ta vodi k zadovoljstvu vseh in ne le kupca. Podjetja namesto kurativnih ukrepov (končne kontrole) izvajajo preventivne, saj le-ti preprečujejo in odpravljajo razloge, zaradi katerih prihaja do napak in ne napake kot v tradicionalnem pojmovanju stroškov kakovosti. S celovitim obvladovanjem kakovosti podjetja dosežejo, da se enake napake v prihodnosti ne ponavljajo.

Novejše gledanje na stroške kakovosti loči stroške kakovosti na tiste, ki prispevajo k podjetniškemu uspehu ter na stroške, ki so potrebni za izločitev nepotrebnih prvin in dejavnosti (glej Slika 16).

Slika 16: Klasično in novejše gledanje na stroške kakovosti



Vir: Koletnik, 1996a, str. 432.

Celovito obvladovanje kakovosti je poslovna miselnost, ki se v evropskih državah udejanja s serijo standardov kakovosti ISO 9000. Standarde ISO 9000 lahko razumemo tudi kot priporočilo za vodenje organizacij, ki temelji na veččinah za doseganje kakovosti proizvodov in je globalno usmerjeno (Žargi et al., 2005, str. 62).

Celovito obvladovanje kakovosti je koncept, ki pripomore k stalnemu izboljševanju kakovosti procesov in poslovnih učinkov v podjetju. Ta koncept uporabljamo kadar želimo doseči odličnost in zanesljivost na področju kakovosti ter obvladovanje stroškov. Z uporabo koncepta lahko v podjetju znižamo in odpravimo stroške, ki jih povzročajo izmet, napake, potrebna popravila ipd.

5.2.10 Teorija omejitev

Teorija omejitev (angl. Theory of Constraints – TOC) temelji na predpostavki, da je delovanje celotnega poslovnega sistema določeno z njegovimi omejitvami (Šink, 2001, str. 32). Teorijo je prvi opisal Eliyahu M. Goldratt v knjigi *The Goal* v sredini osemdesetih let 20. stoletja (Sytsma, 2005, str. 1). Temeljna naloga managerjev je uravnavanje in obvladovanje omejitev, ne pa zmanjševanje stroškov (Tekavčič, 1999, str. 397). Podjetje želi maksimizirati svojo bruto dodano vrednost, a mu pri tem omejitve otežujejo doseganje tega cilja. Računovodstvo

na temelju bruto dodane vrednosti je pravo nasprotje tradicionalnemu računovodstvu. Sestavljeno je iz (Šink, 2001, str. 33):

- **bruto dodane vrednosti**, ki je razlika med prodajno ceno artikla in izdatki za vse, kar ni posledica dela v podjetju (npr. nabavljene surovine). Stroški dela so po tej teoriji stalni stroški;
- **zaloge** so opredeljene kot ves denar, ki se ga porabi za nakup predmetov dela (npr. surovine);
- **odhodki obdobja brez stroškov neposrednega materiala** so vsi stroški, ki jih je potrebno odšteti od bruto dodane vrednosti, da dobimo dobiček.

Omejitve podjetjem otežujejo doseganje temeljnega cilja poslovanja, ki je maksimiziranje bruto dodane vrednosti. V osnovi poznamo dve vrsti omejitev: fizične in nefizične omejitve. **Fizične omejitve** so npr. kapacitete strojev. **Nefizične omejitve** pa so npr.: povpraševanje na trgu, postopki (procedure) v podjetju, individualni - osebni pogledi na svet (Sytsma, 2005, str. 1). Fawcett in Pearson navajata, da so lahko omejitve v poslovnem sistemu različne, npr. (povzeto po Šink, 2001, str. 34):

1. **tržne omejitve** (naše proizvodne zmogljivosti so višje od povpraševanja na trgu);
2. **omejitve v poslovnih prvinah znotraj podjetja** (na razpolago je premalo prvin poslovnega procesa, zato ni možno dosegati zmogljivosti za zadovoljitev povpraševanja na trgu);
3. **omejitve v poslovni politiki** (management z ukrepi preprečuje, da bi se podjetje v celoti odzvalo na tržne priložnosti);
4. **omejitve pri nabavi materiala** (težave pri oskrbi z materiali, ki jih podjetje nabavlja pri zunanjih dobaviteljih);
5. **logistične omejitve** (zaradi določenih poslovnih zahtev prihaja do omejitev pri izvajanju posameznih poslovnih funkcij).

Lahko bi navedli še številne druge razvrstitve omejitev, na primer zunanje in notranje omejitve ali pa tržne omejitve v poslovnih prvinah in omejitve v poslovni politiki, ki pa se vsebinsko prekrivajo z zgornjo razdelitvijo omejitev.

Ne glede na vrsto omejitev v posameznem poslovnem sistemu, poteka uresničevanje teorije omejitev v praksi v petih zaporednih korakih, ki omogočajo doseganje temeljnega cilja podjetja skozi proces nenehnih izboljšav. Ti koraki so naslednji (Šink, 2001, str. 35):

1. najprej je treba ugotoviti, katere so ključne omejitve v poslovnem procesu;
2. iz omejitve je potrebno »iztisniti« čim več;
3. ko je sprejeta odločitev v drugem koraku, ji je potrebno podrediti vse ostale odločitve v podjetju;
4. izboljšati je potrebno tisto (na primer poslovno prvino, proces), ki predstavlja omejitev v sistemu;
5. če je omejitev odpravljena, je potrebno proces pričeti znova.

Tradicionalni pristopi povezani z obvladovanjem stroškov so od managementa zahtevali zniževanje stroškov na vseh področjih poslovanja. Ker se je pri tem management ukvarjal z več stvarmi naenkrat, jih je zato težje obvladoval. Teorija omejitev predpostavlja, da je delovanje celotnega podjetja določeno z njegovimi omejitvami, zato je najpomembnejša naloga managerjev uravnavanje in obvladovanje omejitev. Prednost procesa uveljavljanja teorije omejitev je v tem, da se podjetje osredotoči le na nekatere ključne omejitve, ki predstavljajo nekakšno »ozko grlo« za doseganje temeljnega cilja poslovanja, ki je maksimiranje bruto dodane vrednosti na ravni podjetja kot celote. Običajno ima podjetje veliko omejitev, zato bi bilo nesmotrno, da bi se management ukvarjal z vsemi naenkrat in, da bi vsem omejitvam pripisoval enako težo. S tem, ko management s pomočjo stalnih izboljšav odpravlja ključne omejitve, vpliva na zniževanje stroškov poslovanja celotnega podjetja. To pa je ključna razlika glede na tradicionalne pristope, ki se ukvarjajo z vprašanjem zmanjševanja stroškov po enoti poslovnega učinka. Teorija omejitev skuša dokazati, da zmanjševanje stroškov po enoti poslovnega učinka ne vodi v najboljše poslovne odločitve, to pa pomeni, da podjetje ne dosega optimalnega poslovnega izida.

5.2.11 Koncept stroškov življenjskega cikla

Koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (angl. Life-Cycle Costing - LCC) pomaga managerjem pri predvidevanju prihodnosti na podlagi ocenjenih stroškov po fazah življenjskega cikla proizvoda. Vsak poslovni učinek gre skozi različne faze življenjskega cikla, ki se razlikujejo po stroških, prihodkih od prodaje in doseženem poslovnem izidu. Avtorji največkrat omenjajo naslednje faze življenjskega cikla: razvoj, uvajanje, rast, zrelost, in upadanje. Najpomembnejše značilnosti vsake izmed faz prikazujem v Preglednici 3.

V fazi **razvoja** so stroški visoki predvsem zaradi raziskav in razvoja, po drugi strani pa še ni prihodkov, posledično ni dobička. V fazi **uvajanja** se podjetje sooča z visokimi stroški, ki jih povzročajo nezasedene proizvodne kapacitete in močno oglaševanje novega proizvoda. Posledica je, da ni dobička in da obstaja negativen denarni tok. V fazi **rasti** so stopnje rasti prodaje najvišje. Stroški na enoto proizvoda pričnejo padati (zaradi fiksnih stroškov). V tej fazi ima podjetje pozitiven denarni tok in dosega najvišji dobiček. V fazi **zrelosti** so kupci že dobro seznanjeni s proizvodom, zato prodaja doseže svoj vrh. Ker je konkurenca močna, mora podjetje spustiti svoje prodajne cene, zato prične dobiček upadati. V fazi zrelosti je potrebno posebno pozornost posvetiti nadzoru nad stroški. V fazi **upadanja** prične prodaja upadati zaradi znižanega obsega povpraševanja po proizvodu. Zaradi manjših proizvedenih količin se povečajo stroški proizvodnje na enoto, prodajne cene pa običajno padajo (lahko tudi naraščajo). V tej fazi se pojavi izguba in negativen denarni tok.

Uspešnost izdelka je odvisna od vseh prihodkov in stroškov, ki nastajajo v vseh fazah življenjskega cikla, vključno s stroški nastalimi v fazi razvoja izdelka. Koncept stroškov življenjskega cikla nam omogoča predvideti znesek za kritje stroškov v fazah, ki ne prinašajo dobička (razvoj, uvajanje, upadanje) s pomočjo ustvarjenega dobička v fazi rasti in zrelosti (glej Slika 17). Pomembna ugotovitev koncepta stroškov življenjskega cikla je, da podjetja

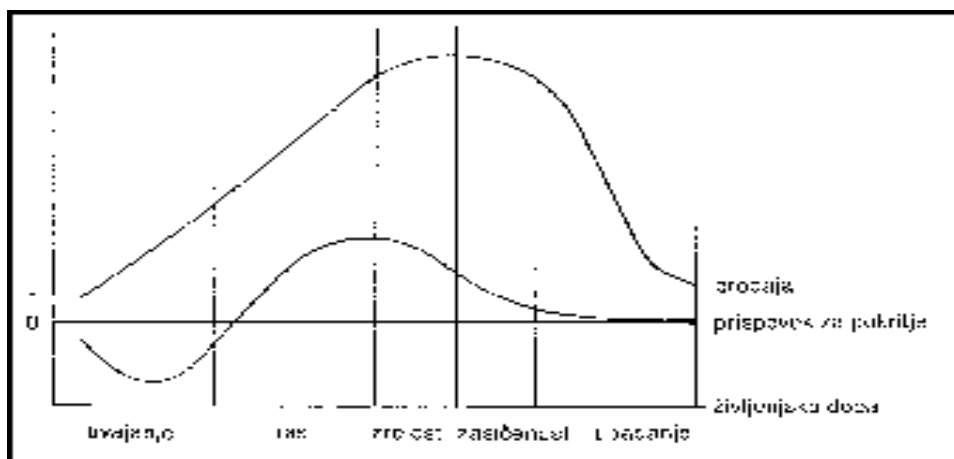
namenjajo premajhno pozornost fazi razvoja, ki pogosto povzroča visoke stroške. Faza razvoja je prav tako zelo pomembna, ker odločilno vpliva na stroške v naslednjih fazah življenjskega cikla.

Preglednica 3: Vpliv faze življenjskega cikla izdelka na stroške, prihodke in dobiček

Faza življenjskega cikla	Stroški	Prihodki od prodaje	Dobiček
Razvoj	Ni stroškov proizvodnje, stroški raziskav in razvoja pa so izjemno visoki.	Prihodkov od prodaje ni.	Dobička ni; proizvod povzroča izgubo zaradi stroškov razvoja in raziskav.
Uvajanje	Povprečni stroški proizvodnje so visoki, proizvod pa bremenijo tudi visoki stroški oglaševanja.	Prodane količine so majhne; prodajna cena je odvisna od prodajne strategije.	Običajno prihaja do izgube zaradi stroškov oglaševanja.
Rast	Povprečni stroški se znižujejo kot posledica pridobljenih izkušenj in razporeditve stalnih stroškov na večje število proizvodov.	Prodane količine naraščajo; prodajna cena se prilagaja tržnim razmeram.	Dobiček je visok.
Zrelost	Povprečni stroški proizvodnje so stabilni.	Vrhunec prodaje; prodajna cena se navadno zniža.	Dobiček se zmanjšuje.
Upadanje	Povprečni stroški proizvodnje se začnejo zviševati zaradi zmanjšane obsega proizvodnje.	Prodajne količine upadajo; prodajna cena lahko naraste kot poskus povečanja dobička ali pade, da bi se tako povečal obseg prodaje.	Dobiček lahko preide v izgubo.

Vir: Tekavčič, 1997, str. 171 (po Barfield, Raiborn, Dalton, 1991, str. 607).

Slika 17: Življenjski cikel izdelka



Vir: Schneider et al., 1994, str. 156.

Bistvena ugotovitev koncepta stroškov življenjskega cikla je, da je dobro, če izdelek čim več časa preživi v proizvodnji in čim manj na risalnih deskah. Posledica pa je neprestano skrajševanje razvojnih obdobjih novih izdelkov, kar je posebej opazno v avtomobilski industriji (Fargher, 2006). *Koncept stroškov življenjskega cikla omogoča podjetjem opredeliti stroške načrtovanja, razvijanja in opustitve poslovnih učinkov ter procesov že v fazi oblikovanja poslovnih učinkov in procesov, kar olajša obvladovanje teh stroškov.*

5.2.12 Uravnoreženi izkaz poslovanja

Uravnoreženi izkaz poslovanja (angl. Balanced Scorecard – BSC) sta razvila Robert S. Kaplan, profesor računovodstva na harvardski poslovni šoli in David P. Norton kot direktor svetovalnega podjetja. Teoretično zasnovo, ki temelji na viziji in strategiji podjetja so izboljšali na praktičnih izkušnjah severnoameriških podjetij. Gre za nov, revolucionaren pristop v merjenju, preučevanju in prikazovanju uspešnosti podjetja. Managerji s pomočjo uravnoreženega izkaza poslovanja usmerjajo energijo, sposobnosti, znanje in veščine zaposlenih k doseganju strateških ciljev.

Koncept izhaja iz ugotovitve, da so tradicionalni finančni kazalniki precej kratkoročno naravnani in zastareli, saj se nanašajo na pretekle dogodke. Bistvenega pomena za uspešnost poslovanja v prihodnosti so kazalniki prihodnje uspešnosti. Koncept tako vsebuje poleg **finančnih** podatkov iz računovodskih izkazov še **nefinančna** področja poslovanja kot so pripadnost in zadovoljstvo zaposlenih, zvestoba in zadovoljstvo kupcev, kadrovanje, razvoj, inovativnost, prilagodljivost ipd. Finančni kazalniki so rezultat preteklih aktivnosti, medtem, ko so nefinančni usmerjeni v prihodnost. Koncept BSC je namenjen merjenju uspešnosti poslovanja in kontroli uresničevanja zastavljene strategije podjetja, ki jo lahko popravljamo.

Uravnoreženi izkaz poslovanja, ki je usmerjen v doseganje strategije, temelji na 4 osnovnih vidikih (povzeto po Kaplan, Norton, 2000, str. 37-41):

1. **finančni vidik:** pokaže, če strategija organizacije vodi k izboljšanju finančnih rezultatov, ki jih pričakujejo lastniki. Tipični finančni kazalniki se nanašajo na rast, donosnost, denarni tok, vrednost delnic, ekonomsko dodano vrednost in druge finančne kazalnike;
2. **vidik poslovanja s strankami:** je zelo pomemben za razvoj obstoječih in nadaljnjih poslov, zato mora podjetje skozi različne dejavnike spremljati odnos do stranke in obratno. Ti dejavniki so: tržni deleži, ohranjanje poslov pri strankah, pridobivanje strank z novimi izdelki ali storitvami, zadovoljstvo strank in dobičkonosnost strank. Za vsak dejavnik je treba v podjetju razviti še podrobne kazalnike (kakovost, konkurenčnost cen);
3. **vidik notranjih poslovnih procesov:** pomembno je, kdaj vstopi podjetje na trg in kakšni so časi, potrebni za razvoj novega izdelka oziroma časi za izvedbo naročila. Ob tem pa ne smemo pozabiti na obvladovanje stroškov proizvodnega procesa;
4. **vidik učenja in rasti:** ciljev podjetja, ki so določeni skozi kazalnike gornjih vidikov, ni mogoče uspešno realizirati, če znotraj podjetja ni inovativnosti in učenja, ki jih

prikažemo s kazalniki kot so: zadovoljstvo zaposlenih, število ur izobraževanja, stroški izobraževanja in produktivnost. Rast podjetja pa lahko merimo s kazalniki o vlaganjih v razvojno dejavnost, deležu prodaje novih izdelkov, vlaganjih v strojno opremo, vlaganjih v informacijske sisteme...

Gledano v celoti, uravnoteženi sistem kazalnikov pretvarja vizijo in strategijo v cilje in kazalnike. V sistem so vključeni kazalniki želenih rezultatov ter tudi procesov, ki bodo vodili proti želenim prihodnjim rezultatom. (Kaplan, 2000, str. 41).

Uravnoteženi izkaz poslovanja se vedno pogosteje uporablja tudi v slovenskih podjetjih. »Pogosto se dogaja, da slovenska podjetja spremljajo nefinančne kazalce, vendar ne v obliki uravnoteženega izkaza poslovanja. To pomeni, da se zavedajo njihovega pomena, kazalniki pa jim pomagajo pri spremljanju uspešnosti poslovanja« (Miklavc, 2002, str. 40).

Ko management potrdi strategijo podjetja in odobri sredstva za njeno uresničevanje, sledi pomembna faza prenosa strategije v merljive ključne kazalnike uspeha, s pomočjo katerih bomo spremljali uresničevanje strategije na različnih področjih poslovanja. *Uravnoteženi izkaz poslovanja je strateško managersko orodje, s pomočjo katerega lahko podjetje v hitro spreminjajočem sodobnem poslovnem okolju spremlja, izboljšuje in usmerja poslovanje ter s tem vpliva na zmanjševanje stroškov.*

6 Obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika

6.1 Predstavitev Pekarne Vrhnika

6.1.1 Kratka predstavitev Pekarne Vrhnika

Nastajanje Pekarne Vrhnika se je pričelo po letu 1970, ko je na Notranjskem prišlo do združevanja manjših krajevnih pekarn, slaščičarn in prodajaln. Navedeni obrati so bili v sklopu podjetja Žito TOZD Mlini združeni v delovno enoto Notranjsko področje.

Zaradi razdrobljenosti proizvodnje in zastarele tehnologije se je proizvodnja kruha in peciva že leta 1975 preselila v novozgrajeno pekarno na Vrhniki, medtem ko se je proizvodnja keksov in slaščic ohranila le na Rakeku. Podjetje je ohranilo specializirane prodajalne, kjer so pretežno prodajali lastne izdelke.

Leta 1978 je delovna enota Notranjsko področje na podlagi referendumске odločitve delavcev postala TOZD Pekarna Vrhnika v delovni organizaciji Žito Ljubljana. V letu 1989 se je preoblikovala in preimenovala v Žito Pekarna Vrhnika d.o.o. V devetdesetih letih je Pekarna Vrhnika postala poznana kot proizvajalec najboljšega kruha (hlebcev) v Sloveniji. Zaradi nenehne rasti povpraševanja je podjetje pričelo hitro rasti. Pekarna Vrhnika je v devetdesetih letih povprečno dosegala 10% letno rast proizvedenih količin. Zaradi prezasedenosti

proizvodnih kapacitet in povpraševanja v regijah, kjer prej s svojimi izdelki ni bila prisotna, je pričela z gradnjo malih pekarn tudi izven vrhniškega prodajnega območja. Pekarna Vrhnika ima tako danes poleg matične pekarnice na Vrhniki še pekarnice v Kopru, Postojni, Kranju in Ljubljani.

Pekarna Vrhnika je 10.02.1997 pričela poslovati kot delniška družba. Danes je Pekarna Vrhnika hčerinska družba podjetja Žito d.d. iz Ljubljane, ki ima večinski, skoraj 100% lastniški delež.

Osnovna dejavnost Pekarne Vrhnika, ki predstavlja več kot 80% prihodkov je proizvodnja pekarskih izdelkov uveljavljene blagovne znamke »Vrhniški kruh«. Podjetje proizvaja tudi slaščice blagovne znamke »Zmajčkov butik«. Pekarna Vrhnika ima obsežno maloprodajno mrežo (19 prodajal), v kateri proda petino svoje proizvodnje. Podjetje se ukvarja tudi z grosistično prodajo surovin in pripomočkov za pekarsko in slaščičarsko dejavnost.

Pekarna Vrhnika se je po treh desetletjih delovanja razvila v peto največje pekarsko podjetje v Sloveniji, če gledamo proizvedene količine, če pa gledamo kakovost proizvodov pa se uvršča na sam vrh. Pekarna Vrhnika je bila leta 1999 med prvimi živilskimi podjetji v Sloveniji, ki so za projekt obvladovanja kakovosti na področju razvoja, proizvodnje in trženja, pridobila Standard kakovosti ISO 9001. Pozneje je podjetje osvojilo še HACCP, to je sistem analize kritičnih točk, namenjen minimiziranju tveganja za potrošnika.

6.1.2 Vizija in poslanstvo Pekarne Vrhnika

Vizija opisuje stanje, ki ga želi podjetje s svojim delovanjem vzpostaviti v prihodnosti. Pučko definira vizijo (2004, str. 1) kot »mentalno sliko možnega in zaželenega prihodnjega položaja organizacije«. Vizijo morajo poznati vsi zaposleni v podjetju, zato mora biti preprosta za komuniciranje in privlačna, da bi zaposleni vanjo verjeli pa mora biti tudi realistična.

Pekarna Vrhnika je izoblikovala naslednjo vizijo: **»Pekarna Vrhnika bo kot ena izmed vodilnih proizvajalk pekarskih in slaščičarskih izdelkov, zadovoljevala potrebe potrošnikov z dnevno svežimi izdelki vrhunske kakovosti«.**

- Iz zgornje vizije lahko povzamemo naslednje usmeritve poslovanja Pekarne Vrhnika, ki želi:
- ostati med vodilnimi proizvajalci pekarskih in slaščičarskih izdelkov v Sloveniji;
 - izboljšati svojo prepoznavnost po izdelkih visoke kakovosti, ki jo zagotavlja uporaba najsodobnejše opreme in tehnoloških postopkov;
 - slediti povpraševanju na trgu tako, da kupcem stalno ponuja nove izdelke. Pri tem ne sledi zgolj evropskim trendom, ampak jih tudi soustvarja;
 - povečati svoj tržni delež s celovito ponudbo pekarskih in slaščičarskih izdelkov;
 - biti ustvarjalno, inovativno, fleksibilno, stroškovno učinkovito in v vseh pogledih odlično podjetje.

Poslanstvo Pekarne Vrhnika obsega proizvodnjo in prodajo okusne in zdrave, naravno pridelane rastlinske hrane, ob ohranjanju najboljših slovenskih kulinaričnih tradicij in uporabi najsodobnejših tehnologij. Vse to, upoštevajoč tudi najsodobnejša zdravstvena spoznanja in razvoj prehranskih želja potrošnikov, so razlogi za ugled Pekarne Vrhnika.

6.1.3 Organiziranost Pekarne Vrhnika

Pekarna Vrhnika ima **poslovno-funkcijsko** organizacijsko strukturo, ki velja za najpogostejšo organizacijsko obliko med malimi in srednje velikimi podjetji. Rozman navaja (2004, str. 87), da je poslovno-funkcijska organiziranost »prikladna za stabilno in ne preveč kompleksno okolje in za pretežno rutinsko tehnologijo«. V skladu s to navedbo ugotavljam, da je za Pekarno Vrhnika poslovno-funkcijska organiziranost primerna.

Pekarna Vrhnika ima enočlansko upravo, ki jo vodi **predsednik uprave**. Predsednik uprave - glavni manager usklajuje delovanje poslovnih funkcij in je edini neposredno odgovoren za uspeh podjetja, ki je rezultat delovanja vseh poslovnih funkcij skupaj. To pomeni, da je odločanje o najpomembnejših zadevah centralizirano, čeprav to v primeru Pekarne Vrhnika ne drži povsem. Več o tem bo napisanega v nadaljevanju.

Glavna značilnost poslovno-funkcijske organiziranosti je notranja razdelitev in zaokrožitev delovnih področij. Predsedniku uprave Pekarne Vrhnika so tako neposredno podrejeni **funkcijski managerji** kadrovske službe, službe za razvoj in tehnologijo, tehnično-proizvodne službe, maloprodaje in prodaje na debelo. Prodajna, nabavna in finančno-računovodska služba je enotna za celotno Skupino Žito, zato ima predsednik uprave le posreden vpliv na poslovanje teh služb.

Poslovno-funkcijska organiziranost je še posebej primerna za mala in srednje velika podjetja. V takšnih podjetjih se običajno uporablja **čista linijska** organiziranost, ko pa gre za večja podjetja pa je primernejša **linijsko-štabna** organiziranost. Pekarna Vrhnika se glede na uporabljene kriterije uvršča med srednja in velika podjetja. V takšnih primerih se običajno oblikujejo **štabne enote**, katerih osnovni namen je pomoč in razbremenitev vodstvenih delovnih mest. Vloga štabov je predvsem v podpori linijskim delovnim mestom. Naloga za štabno enoto je izpeljana iz linijske naloge in običajno obsega njen strokovni, neoperativni del. Osnove značilnosti štabov so naslednje (Rozman, 2004, str. 88):

- ne sprejemajo odločitev in ne delegirajo nalog v linijskem sistemu,
- načelno so lahko povezani z vsako hierarhično ravno v podjetju, a jih najpogosteje srečamo blizu vrha podjetja,
- naloge so usmerjene predvsem v strokovno obdelavo posameznega primera,
- velika strokovna specializacija.

V Pekarni Vrhnika so predsedniku uprave neposredno podrejene tri štabne enote: sistem vodenja kakovosti, kontroling ter tajništvo.

Vodje služb in štabnih enot ter predsednik uprave predstavljajo kolegijsko organiziran management Pekarne Vrhnika. Strokovni kolegij se običajno sestane enkrat mesečno, po potrebi pa tudi večkrat. Funkcija posloводства je vodenje poslovanja podjetja, organiziranje in usklajevanje delovnega procesa v njem, predlaganje poslovne politike in ukrepov za njeno izvajanje, izvrševanje odločitev ter opravljanje drugih zadev, ki jih določata zakon in statut podjetja (Turk, 1982, str. 9).

Posebnost organizacijske strukture v Pekarni Vrhnika je dvojna podrejenost prodajne, nabavne in finančno-računovodske službe. V teh primerih gre za to, da je služba organizirana pod okriljem obvladujočega podjetja Žito d.d. za vse hčerinske družbe. Kljub temu ima predsednik uprave hčerinske družbe določen (premajhen) vpliv na vodje teh služb, čeprav mu niso neposredno podrejeni. Glavni razlog za takšno organiziranost je racionalizacija poslovanja v okviru Skupine Žito.

6.2 Kontroling v Pekarni Vrhnika

Ko govorimo o uvajanju kontrolinga v Pekarno Vrhnika d.d., moramo najprej omeniti, da je bila Pekarna Vrhnika nekdanj TOZD v okviru podjetja Žito. Tedaj so imeli v Žitu skupne službe zbrane na enem mestu. Ena izmed skupnih služb je bila plansko-analitska služba, ki je opravljala podobne naloge, kot jih danes opravlja kontroling. Plansko-analitska služba je bila organizacijsko gledano samostojna funkcija, tako kot proizvodna, prodajna, nabavna, računovodska, kadrovska idr. V času socializma je bil v plansko-analitskih službah velik poudarek na planiranju, ki pa je bilo zaradi slabe informacijske podpore dolgotrajno in zahtevno opravilo. Analiziranje in kontroliranje poslovanja ter predlaganje ukrepov za izboljšanje poslovanja so bile manj pomembne naloge plansko-analitske službe, saj so bile tržne razmere stabilne. Analiziranje je bilo usmerjeno predvsem v spremljanje preteklih dogodkov, manj pa v tekoče dogodke. Razlog za to ni bil le v stabilnih tržnih razmerah, ampak predvsem v tem, da v sicer kadrovsko številčni plansko-analitski službi ni bilo primerne računalniške podpore.

Koncem osemdesetih in v devetdesetih letih dvajsetega stoletja so se dogajale velike spremembe v političnem, gospodarskem in tehnološkem okolju, ki niso obšle pekarskih podjetij. Pekarna Vrhnika se je v tem času let ločila od Žita in postala sprva družba z omejeno odgovornostjo, kasneje pa delniška družba. S tem, ko je Pekarna Vrhnika postala samostojno podjetje je vzpostavila lastno finančno-računovodsko službo, ki je med drugim opravljala naloge v pristojnosti kontrolinga. V tem obdobju je pričela Pekarna Vrhnika hitro rasti in se razvijati; odpirali so se novi proizvodni obrati, nove trgovine, povečevalo se je število zaposlenih, pričeli so rasti prihodki in posledično tudi stroški.

Nastale spremembe so od managementa terjale takojšen odziv z uporabo sodobnih konceptov ter pripomočkov vodenja. Največji problem je bil v tem, da je bila Pekarna Vrhnika tedaj informacijsko slabo podprta. Management podjetja se je na problem odzval tako, da so v

okviru finančno-računovodske službe odprli delovno mesto analitika, ki je moral sprva ob pomoči informatikov prilagoditi okoren informacijski sistem tako, da je omogočil hitre in kakovostne informacije za potrebe odločanja. To je bila prva, a zelo pomembna naloga, ki jo je moral analitik opraviti. Na podlagi izdelanega informacijskega sistema je bilo možno izdelati številne prepotrebne analize, ki se niso nanašale le na finančno-računovodsko službo, ampak vedno pogosteje tudi na druge službe v podjetju (npr. prodajno, nabavno...). Poleg tega so se analitikove delovne naloge iz analize poslovanja vedno bolj razširjale na druga področja kontrolinga, kot so planiranje, spremljanje uspešnosti, ugotavljanje odmikov med planiranim in realiziranim, predlaganje ukrepov za izboljšanje poslovanja, izdelava kalkulacij, poročanje upravi ipd. Management podjetja je sčasoma ugotovil, da ima v okviru finančno-računovodske službe lepo zasnovan kontroling, ki se ukvarja praktično z vsemi področji poslovanja v podjetju.

Pomembna naloga kontrolinga je nadziranje. Ker je bil kontroling v Pekarni Vrhnika umeščen kot del finančno-računovodske službe, je to pomenilo, da je v finančno-računovodskem delu nadziral samega sebe. Situacija je omogočala prikrievanje in prirejanje informacij znotraj finančno-računovodske službe.

Management podjetja je kmalu spoznal, da je potrebno kontroling ločiti od finančno-računovodske službe. Pri tem se je pojavilo vprašanje umestitve kontrolinga v organizacijsko strukturo. Kontroling bi v linijsko-funkcijski organiziranosti podjetja lahko postal samostojni oddelek, tako kot npr. finančno-računovodski, prodajni, nabavni idr. »Linijsko-funkcijska organiziranost ne omogoča neodvisnosti in nevtralnosti kontrolinga, oziroma jo pogosto omejuje, zato je lahko kontroling organiziran tudi kot štabna enota« (Hanfland, Ziegenbein, 1992, str. 54).

V letu 2000 je zaradi zgoraj navedenega razloga prišlo do odločitve, da se v Pekarni Vrhnika uvede kontroling kot štabna enota. Neposredna podrejenost kontrolinga predsedniku uprave je omogočila večjo objektivnost informacij. Kontroling je kljub samostojnosti ohranil močno povezanost z vsemi funkcijami, še posebej s finančno-računovodsko.

Da je bila odločitev o uvedbi lastnega kontrolinga pravilna, se je izkazalo že kmalu po njegovi uvedbi. Obvladujoča družba Žito je v postopku centralizacije ponovno prenesla finančno-računovodsko službo pod svoje okrilje. Fizično ločenost managementa in računovodstva pa je omilil lastni kontroling, ki poleg svojih nalog opravlja še del nalog, ki bi jih sicer moralo računovodstvo. Menim, da je v dani situaciji kontroling močno pridobil na pomenu, saj managementu pravočasno zagotavlja računovodske in druge informacije, potrebne za lažje odločanje.

Delovno mesto kontrolerja v Pekarni Vrhnika je cenjeno in vseskozi pridobiva na pomenu. Kontroler je in mora biti najboljši poznavalec razmer v podjetju, poznati mora razmere na vseh področjih poslovanja ter pristojnosti in odgovornosti managerjev s katerimi neprestano

sodeluje. Z njihovo pomočjo izdelava strateške in operativne plane, nato pa nepristransko ugotavlja uspešnost poslovanja in poroča managementu o nastalih odmikih od načrtovanega.

Pomembna sestavina kontrolerjevega dela v Pekarni Vrhnika je izdelava kalkulacij lastnih cen izdelkov, ki jih podjetje trži. Kalkulacija je točna, če kontroler dobro pozna stroške poslovanja in jih pravilno prerazporedi na izdelke. Pri razporejanju neposrednih stroškov proizvodnje običajno kontroler nima težav, le-te se pojavijo pri razporejanju splošnih stroškov. Pomembno je, da kontroler »najde« pravo osnovo za razdelitev določenega splošnega stroška ter jo kasneje uporabi pri določitvi ključev, ki povedo, kolikšen delež splošnih stroškov odpade na obravnavani izdelek.

Kontroling v Pekarni Vrhnika nadgradi kalkulacijo lastne cene s simulacijskim izračunom dobičkonosnosti izdelka v MS Excelu. To stori tako, da v modelu kalkulacij simulacijsko določa prodajne pogoje (cene, popusti), po katerih bo izdelek prodajal kupcem. Model pomaga managerjem pri poslovnih odločitvah glede prodajnih cen izdelkov, saj omogoča izračun prodajne cene pri kateri podjetje nima ne dobička in ne izgube, izračun dejanske dobičkonosnosti, izračun potrebnih prodajnih cen za določeno dobičkonosnost, izračun potrebne lastne cene za dano dobičkonosnost pri določenih prodajnih pogojih ipd. Iz kalkulacij izhaja tudi izračun praga rentabilnosti za izdelke, ki pove, kolikšno količino je potrebno izdelovati, da bodo prihodki enaki odhodkom. Možen je tudi izračun dobičkonosnosti izdelka ob spreminjanju prodajnih količin.

Menim, da se delo kontrolinga ne konča kot poročanje o nastalih odmikih. Delovanje kontrolinga je usmerjeno v prihodnost in doseganje zastavljenih ciljev. To doseže tako, da managementu predlaga ukrepe za izboljšanje poslovanja. Lahko bi rekli, da je kontroler pri svojem delu uspešen, ko ga management sprejema kot sodelavca in svetovalca obenem.

Delovno mesto kontrolerja v Pekarni Vrhnika zahteva strokovno usposobljenost in dobro poznavanje podjetja. V zadnjem času so se s strani obvladujoče družbe pojavile težnje po centralizaciji kontrolinga. Skupina Žito bi tako imela kontroling organiziran kot štabno službo, znotraj katere bi imeli »specializirane« funkcijske kontrolinge (tržni, proizvodni, finančni idr.). Po mojem mnenju bi s tem naredili napako, ker bi:

- kontroling oddaljili od managementa hčerinskih družb,
- funkcijski kontrolerji slabo poznali poslovanje številnih hčerinskih družb z različnimi proizvodnimi programi.

Prednost takšne centralizacije kontrolinga je specializacija funkcijskih kontrolerjev, ki pa po mojem mnenju ne odtehta ustreznih delovnih izkušenj v podjetju in s tem njegovega poznavanja, ki je osnovni pogoj za uspešen kontroling.

6.3 Obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika

6.3.1 Razlogi za spremljanje, zniževanje in obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika

Spremljanje in obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika je povezano z razvojem proizvodnje v zadnjih letih. Pekarna Vrhnika skuša posodobiti proizvodnjo tako, da predrago delovno silo nadomešča z najsodobnejšo tehnologijo, ki danes omogoča proizvodnjo pekovskih izdelkov enake ali celo višje kakovosti z nižjimi stroški.

Pekarna Vrhnika s postopnim razvojem prehaja iz ročne (obrtniške) izdelave na vedno bolj avtomatizirano. Razlog za to je tehnološki napredek z vedno boljšo kakovost strojev, ki nadomeščajo neposredno ročno delo. Posledično se spreminjajo tudi stroški in njihova struktura. V Pekarni Vrhnika so še pred nekaj leti v strukturi stroškov prevladovali neposredni stroški, med katerimi so prevladovali stroški neposrednega dela. Postopoma se je struktura stroškov pričela spreminjati v prid splošnih proizvodjalnih in neproizvodjalnih stroškov kot so stroški raziskav in razvoja, stroški trženja, stroški informacijskih sistemov ipd. Na te stroške ne moremo gledati kratkoročno in jih ni možno podvreči ustaljeni racionalizaciji v podjetju, saj nastajajo v interesu dolgoročnega razvoja (Koletnik, 1996a, str. 285).

Pekarna Vrhnika ima široko paleto kakovostnih, pretežno ročno izdelanih pekovskih izdelkov, ki se tržijo pod uveljavljeno blagovno znamko »vrhniški kruh«. Ročna izdelava kruha in peciva povzroča višje stroške proizvodnje kot linijska, katere se poslužujejo največji konkurenti. K uspešnemu poslovanju družbe je doslej največ prinesla visoka raven kakovosti izdelkov, ki je Pekarni Vrhnika ustvarila imidž proizvajalca najboljšega kruha in peciva v Sloveniji.

Visoka kakovost izdelkov izhaja iz uresničevanja vizije podjetja, ki je bila izdelana pred dobrim desetletjem. Tedaj je bila Pekarna Vrhnika ena izmed številnih neprepoznavnih pekarn, ki so proizvajale ozek asortiman »standardnih« pekovskih izdelkov, katerih cene je vse do leta 1997 določala država. Proizvajalci pekovskih izdelkov so v takšnih razmerah prisegali na linijsko proizvodnjo, ki je kljub slabši kakovosti izdelkov prinašala največji dobiček. Proizvajalci pekovskih izdelkov so želeli izboljšati dobiček z dvigom cen, ki pa ga je država vztrajno zavračala. Na podlagi grožnje s stavko, ki jo je podala Žitna skupnost (danes Združenje pekov pri GZS), je država sprostila cene vseh pekovskih izdelkov, tako, da se danes le-te oblikujejo po tržnih pogojih; to je po zakonu ponudbe in povpraševanja. Tedaj je Pekarna Vrhnika pospešeno razvijala in na lokalni trg (Notranjska in delno Ljubljana) uvajala številne nove izdelke, katerih kakovost je bila nadpovprečna. Kupci so bili za kvalitetnejši izdelek pripravljeni plačati višjo ceno, ki je upravičevala višje stroške ročne proizvodnje.

Kvalitetni izdelki Pekarne Vrhnika so postopoma postali iskani tudi v drugih, bolj oddaljenih regijah (Gorenjska, Goriška, Slovenska Istra). Kapacitete v matični pekarni na Vrhniki niso zadoščale za nemoteno proizvodnjo kakovostnih izdelkov, zato so hitro odprli 5 sodobno opremljenih malih pekarn (dve v Ljubljani, po eno pa v Kopru, Kranju in Postojni), ki so

oskrbovale lokalni trg z najbolj prodajanimi svežimi pekovskimi izdelki. Ob sprostitvi kapacitet so posodobili še matično pekarno na Vrhniku.

Postopoma so pričeli tudi največji konkurenti posodabljeni svojo tehnično opremljenost in izboljševati kakovost izdelkov. Do danes so se konkurenti na področju kakovosti že precej približali Pekarni Vrhnika. Kljub temu ostaja kakovost poglavitna konkurenčna prednost, ki jo ima Pekarna Vrhnika, zato so vse aktivnosti v podjetju še naprej usmerjene na zadovoljstvo potrošnika. V podjetju se zavedajo, da cene izdelkov ne morejo več bistveno dvigniti, to pa pomeni, da lahko uspešnost poslovanja povečajo predvsem z obvladovanjem stroškov ob nespremenjeni, oziroma povečani kakovosti izdelkov.

Pekarna Vrhnika je v preteklosti s svojim uspešnim poslovanjem zadovoljevala lastnike družbe kljub temu, da zniževanju stroškov ni posvečala velike pozornosti. V zadnjih letih se je ob zaostrovanju prodajnih pogojev močno povečeval pritisk konkurence, ki na trgu ponuja cenejše bolj ali manj kakovostne izdelke. Pekarna Vrhnika s tedanjim načinom dela ni bila dovolj pripravljena na pritisk konkurence, zato je bilo potrebno usmeriti aktivnosti v ohranitev tržnega deleža ob nespremenjeni kakovosti izdelkov. Takrat so na spremenjene tržne razmere reagirali z akcijsko prodajo vodilnih izdelkov, s tem, da načina poslovanja niso spreminjali. Pri tem so po mojem mnenju naredili usodno napako, saj vodilnih izdelkov niso le razvrednotili, ampak so pri kupcih ustvarili vtis, da je bila dotlej proizvodnja pekovskih izdelkov zelo dobičkonosna, čeprav so bile visoke cene predvsem posledica dražje ročne izdelave in zaostrovanja prodajnih pogojev pri kupcih (rast rabatov, superrabatov, cassascontov, 100% priznavanje vračil ipd.). Poleg tega je zaradi akcijske prodaje vodilnih izdelkov močno upadla prodaja ostalih izdelkov, ki so se že tako proizvajali v manjših količinah. Z zmanjševanjem proizvedenih količin teh izdelkov so se zaradi večje razdrobljenosti dela povečali stroški njihove proizvodnje. Vsi navedeni razlogi so povzročili, da je Pekarna Vrhnika za ceno ohranjanja tržnega deleža postopoma prehajala v krizo, saj so prihodki rasli počasneje kot stroški.

Podjetje je tedaj z opravljeno analizo ugotovilo, da najslabše poslovne rezultate v Pekarni Vrhnika dosegajo delovno intenzivne dejavnosti (ročna proizvodnja tortnega dekorja, tort po naročilu, svežih slaščic, keksov in sendvičev). Ker v danem trenutku ni bilo časa za dolgoročneje zmanjševanje stroškov, se je presojalo le tiste stroške, na katere se je dalo kmalu vplivati. V podjetju so bili najobsežnejši stroški prav stroški dela, zato je prišlo do zaprtja obrata, ki je proizvajal tortni dekor ter odpuščanja presežnih delavcev. Hkrati se je pričelo zmanjševati tudi vse ostale nepotrebne stroške, do katerih so bili dotlej prizanesljivi. V tistem času je pričela večinska lastnica, družba Žito d.d., ukvarjati s centraliziranjem služb za vse družbe v Skupini Žito. Kot prva se je centralizirala finančno-računovodska služba, kasneje pa sta se ji pridružili še prodajna in nabavna. Združevanje služb je prineslo koristi, pa tudi slabosti. Med koristmi bi omenil predvsem znižanje stroškov dela v teh službah (Skupina Žito kot celota potrebuje manj »režijskih« delavcev) ter izboljšanje pogajalske pozicije do dobaviteljev (doseganje nižjih cen), kupcev (ugodnejši rabati) in drugih (nižji stroški tujih storitev ipd.). Žal pa je centralizacija prinesla tudi slabosti, saj se Pekarna Vrhnika čuti

zastopljeno, predvsem zaradi uveljavljanja splošne prakse matične družbe Žito d.d. na vseh področjih, kljub temu, da ta ni vedno najboljša. S centralizacijo služb je prišlo do situacije, ko glavni managerji odvisnih družb ne morejo več bistveno vplivati na zaposlene v centraliziranih službah, saj mu ti niso več neposredno podrejeni. Tipičen primer je prodajna služba, ki odločilno vpliva na prihodke odvisne družbe, povzroča pa tudi visoke splošne stroške. Glavni manager odvisne družbe (direktor) je odgovoren za celotni poslovni rezultat družbe, ki pa je močno odvisen od dela prodajne službe, na katero pa ne more vplivati.

Pekarna Vrhnika je v proces zniževanja stroškov vključila vse zaposlene, tako, da ji je do danes uspelo znižati stroške na vseh področjih. Ravno zniževanje stroškov je bistveno vplivalo na vidno izboljšanje poslovnih rezultatov v zadnjem času, tako, da se danes Pekarna Vrhnika po ustvarjenem dobičku uvršča med najboljša podjetja v panogi. Zaposleni verjamejo, da bo možno še dodatno znižati stroške, predvsem z obvladovanjem in odpravljanjem aktivnosti, ki ne prinašajo dodane vrednosti.

Menim, da bo v Pekarni Vrhnika možno še dodatno zniževati stroške ob nespremenjeni kakovosti izdelkov, vendar bo hkrati potrebno tudi spreminjati strukturo prodaje v prid izdelkov z višjo dodano vrednostjo. Pomembno je, da management s politiko obvladovanja stroškov zagotovi podjetju dolgoročni obstoj in rast. Osnova za obvladovanje stroškov je sistematična analiza nastalih stroškov in uporaba metod, s pomočjo katerih izboljšamo razmerje med vrednostjo izdelka z vidika kupca in stroški, ki jih izdelek povzroča.

6.3.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v Pekarni Vrhnika.

V Pekarni Vrhnika še vedno prevladuje tradicionalni način obvladovanja stroškov, ki temelji na spremljanju stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Stroškovna mesta Pekarne Vrhnika so prilagojena velikosti, organiziranosti, posebnostim poslovanja in metodi razporejanja stroškov na stroškovne nosilce. Pekarna Vrhnika ima glede na svojo velikost kar precej stroškovnih mest, ki jih lahko razdelimo v naslednje štiri skupine:

- stroškovna mesta, ki so neposredno povezana z glavno dejavnostjo - s proizvodnjo,
- stroškovna mesta, ki so neposredno povezana s stransko dejavnostjo - trgovino na debelo in drobno,
- stroškovna mesta pomožne dejavnosti in
- splošna stroškovna mesta.

Vsak v podjetju nastali strošek mora biti prerazporejen na ustrezna stroškovna mesta. Na podlagi zbranih stroškov po stroškovnih mestih se pripravi računovodska poročila, analize in nenazadnje kalkulacije lastnih cen izdelkov.

Pri poslovanju podjetja nastajajo stroški, ki jih delimo na neposredne in splošne. Neposredni stroški so neposredno vezani na posamezen stroškovni objekt. Splošni stroški s samim

stroškovnim objektom niso neposredno povezani, so pa posledica aktivnosti, ki so potrebne za nemoteno poslovanje podjetja. Kljub temu je potrebno splošne stroške prenesti na stroškovna mesta in kasneje na stroškovne nosilce.

Pri razporejanju stroškov s splošnih stroškovnih mest na temeljna stroškovna mesta se kontroling v Pekarni Vrhnika poslužuje uporabe ključev, katerih ustreznost redno presoja. Največji problem je razdelitev splošnih stroškov prodaje, nabave in uprave na posamezna stroškovna mesta, saj se že v osnovi pojavlja problem razdelitve na dejavnosti (pekarstvo, slaščičarstvo, trgovina na debelo in trgovina na drobno). V drugi fazi se pojavi problem razdelitve ocenjenih splošnih stroškov dejavnosti na posamezna stroškovna mesta znotraj te dejavnosti. V tretji fazi pa je potrebno razdeliti ocenjene splošne stroške posameznega stroškovnega mesta na stroškovne nosilce.

V vseh treh omenjenih fazah je običajno prihajalo do nesoglasij med kontrolingom, ki je ključ pripravil in vodi organizacijskih enot, ki so bili odgovorni za rezultate svojih enot. Do trenj je prihajalo, ker so stroški splošnih stroškovnih mest poslabševali poslovni izid določenih organizacijskih enot, kljub temu, da vodje le-teh na te stroške preprosto niso mogli vplivati. V teh primerih je prihajalo do problema pripisovanja neobvladljivih stroškov vodji organizacijske enote. V takšnih primerih je bilo pomembno vodjem organizacijskih enot pojasniti razliko med pojmom stroškovno mesto in mesto odgovornosti in jo v rezultatih tudi prikazati. To stori kontroling tako, da pripravi izkaze poslovnega izida za vse organizacijske enote, ki jim naknadno prišteje po ključu izračunane splošne stroške nabave, uprave in prodaje. Proizvodnim obratom se prišteje še stroške prevoza izdelkov do odjemnih mest, ki se prav tako izračunajo po ključu.

Posebnost Pekarne Vrhnika je v tem, da ima več lokacij, na katerih se nahaja več stroškovnih mest, zato ima za določene stroške, ki se pojavljajo na posamezni lokaciji, izdelane razdelilnike (ključe), ki te stroške sorazmerno glede na izbrano osnovo porazdelijo med vpletena stroškovna mesta. Gre predvsem za lokacije tipa proizvodni obrat s prodajalno, kjer stroški nastajajo skupno in jih ni smiselno ločeno prikazovati zaradi višjih stroškov, ki jih to povzroča (npr. dva števca za elektriko, vodo, skupno ogrevanje, skupni kontejnerji za odpadke ipd.). V takšnih primerih mora kontroling s pomočjo sodelavcev preučiti nastajanje stroškov na takšnih lokacijah in jih pravično razdeliti med vpletena stroškovna mesta. Naloga kontrolinga ni le v tem, da pripravi realne razdelilnike za delitev stroškov na takšnih lokacijah, ampak je tudi v tem, da periodično kontrolira njihovo ustreznost.

Kontroling v Pekarni Vrhnika se zaveda, da je uspešnost posameznih stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev odvisna od kontrolerjevega subjektivnega izbora ključev za razdelitev splošnih stroškov. Menim, da lahko Pekarna Vrhnika v prihodnosti upravičeno pričakuje rast strukturnega deleža splošnih stroškov v celotnih stroških. S tem, ko se bo povečeval delež splošnih stroškov, se bo povečevala tudi verjetnost, da bo prišlo do nepravičnih odločitev o stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Management Pekarne Vrhnika redno ugotavlja uspešnost posameznih stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev, premalo pa se posveča odgovornosti za nastale stroške. Menim, da bi lahko z uvedbo **stroškovnih mest odgovornosti** povečali uspešnost in učinkovitost poslovanja v družbi. V Pekarni Vrhnika bi morali za vsak nastali strošek določiti nosilca odgovornosti, katerega uspešnost bi presojali v skladu z doseganjem njegovega plana. Pri uvedbi stroškovnih mest odgovornosti je namreč zelo pomembno, da nosilci odgovornosti ne odgovarjajo za aktivnosti, ki jih ne kontrolirajo in o njih ne odločajo. Da bi vzpostavili spremljanje stroškov po mestih odgovornosti, bi bilo potrebno nadgraditi obstoječi informacijski sistem MODIS. Nosilci odgovornosti za nastale stroške so običajno likvidatorji faktur, zato bi bilo smiselno ob vključitvi v MODIS uvesti dimenzijo odgovorna oseba za strošek. Odgovorna oseba za stroške bi bila ob uvedbi takšnega spremljanja stroškov zadolžena za planiranje stroškov, izvajanje aktivnosti v katerih nastajajo ti stroški ter kontroliranje stroškov (likvidiranje faktur).

Mesta odgovornosti za stroške se v Pekarni Vrhnika pojavljajo na vseh nivojih in so hierarhično urejena. Najvišji nivo odgovornosti za stroške ima predsednik uprave, ki v celoti odgovarja za poslovanje podjetja. Njemu podrejeni managerji poslovnih funkcij in strokovni sodelavci v štabnih enotah odgovarjajo le za stroške, ki so v njihovi pristojnosti.

Velik problem, s katerim se ne sooča le Pekarna Vrhnika, ampak tudi celotna Skupina Žito je neustrezna informacijska podpora poslovnih procesov. Skupina Žito je pri nabavi informacijskega sistema omejena ne le finančno, ampak z velikim obsegom podatkov, ki bi jih moral informacijski sistem prenesti. V preteklosti je bil nabavljen sicer zmogljiv, a ne dodelan informacijski sistem MODIS. Trenutno je MODIS ločen informacijski sistem, ki naj bi sčasoma postal integralen.

Naloga finančno-računovodske službe, ki jo za Pekarno Vrhnika opravlja družba Žito je, da v računovodskem informacijskem sistemu MODIS pravočasno zaključi z vključitvami in pripravi računovodske izkaze. Ti izkazi so zbirni in precej nepregledni, zato se uporabljajo le kot prva informacija o poslovanju za preteklo obdobje. Da bi prišli do kvalitetnih podatkov v čim krajšem času je računalniški center na pobudo kontrolinga omogočil prenos baze računovodskih podatkov v OLAP kocko. OLAP kocka je predelana, zožena podatkovna zbirka računovodskih, komercialnih, kadrovskih, proizvodnih podatkov, se pravi »prebrana zrna od semen« na tiste ekonomske vsebine, ki zanimajo direktorja, vlagatelje, inženirje in odločevalce na različnih upravljalnih nivojih (Lozej et al., 2003, str. 52).

Glavni uporabnik OLAP-a je kontroling, ki pripravlja raznovrstne informacije, na podlagi katerih se management lažje odloča. Prednost OLAP-a pred standardiziranimi poročili MODIS-a je v tem, da ponuja številne možnosti kombiniranja možnih poizvedb iz medsebojno povezanih podatkovnih baz.

6.3.3 Uporaba sodobnih metod, ki so povezane z obvladovanjem stroškov v Pekarni Vrhnika

Pekarna Vrhnika še vedno uporablja predvsem tradicionalne metode obvladovanja stroškov. Tako kot številna druga podjetja je tudi Pekarna Vrhnika vede ali nevede pričela uporabljati nekatere sodobne metode s katerimi posredno ali neposredno vpliva na obvladovanje stroškov. Njihovo uporabo prikazujem v nadaljevanju specialističnega dela.

Benchmarking v Pekarni Vrhnika

Uporaba benchmarkinga je v Pekarni Vrhnika dokaj razširjena. Prevladuje **notranji benchmarking**, pri katerem se medsebojno primerja poslovanje organizacijskih enot (pekarn, prodajaln). V Pekarni Vrhnika se poseben poudarek namenja malim pekarnam, ki so si zelo podobne po svoji opremljenosti, kapacitetah, proizvedenih količinah, številu zaposlenih, asortimanu ipd. Pekarna Vrhnika je z ukrepi, ki so izhajali iz primerjalne analize malih pekarn dosegla, da se v vseh obratih izvajajo »najboljše prakse«, ki omogočajo proizvodnjo visoko kvalitetnih izdelkov z nižjimi stroški. V Pekarni Vrhnika so na podlagi benchmarkinške analize ugotovili, kasneje pa v praksi tudi dokazali, da je možno v posameznih pekarnah ob nespremenjenih prihodkih in kvaliteti opazno znižati določene stroške.

V strukturi stroškov pekarnice, ki ročno proizvaja pekarske izdelke prevladujejo stroški dela, zato ni čudno, da je radikalno znižanje stroškov možno le z zniževanjem stroškov dela. Pomemben dejavnik, ki vpliva na višino stroškov dela v pekarni je relativno drago nočno delo, ki ga ni možno zamenjati z dnevnim, saj kupci zahtevajo dnevno sveže pekarske izdelke. Ob predpostavki, da pekarna ohrani nočni način proizvodnje, je bilo potrebno izločiti nepotrebne aktivnosti, potrebne pa organizirati tako, da se je povečala produktivnost dela.

Znižanje stroškov je bilo v največji meri posledica boljše organiziranosti dela. Dogajalo se je namreč, da so prišli vsi zaposleni v pekarni hkrati na delo, hkrati pa so tudi odhajali. Potrebe po delavcih v pekarni pa so v praksi popolnoma drugačne, saj morajo najprej priti na delo mešalci surovin, nato oblikovalci in šele na koncu predpečniki. Hkraten prihod vseh na delo je pomenil, da delavci niso bili vedno izkoriščeni, in da so pridelali številne nadure, ki so za podjetje predstavljale velik strošek. Podobno kot z delom je bilo tudi z delovnimi sredstvi, ki so bila neracionalno trošena (peči so bile ogrevane po nepotrebem). Neracionalno trošenje delovnih sredstev pa ni povzročalo le višjih stroškov energije in vzdrževanja, ampak je vplivalo tudi na zmanjševanje vrednosti delovnih sredstev.

Pekarna Vrhnika redno izvaja benchmarking med posameznimi organizacijskimi enotami. Naj omenim le nekaj najpomembnejših kazalnikov, ki jih spremlja: vrednostna prodaja, količinska prodaja, vložene ure, vrednostna in količinska prodaja na vloženo uro, delež izmeta v %, delež ostanka v %, delež vračil (neprodanih izdelkov) v %, število reklamacij, rendement (izdelane količine kruha iz 100 kg moke), delež bolniške odsotnosti glede na vložene ure,

stopnja pokritja odsotnosti (bolniške, dopusti) z nadurami, pogodbenim in študentskim delom, delež stroška dela v prihodku ipd.

V zadnjem času se Pekarna Vrhnika vedno pogosteje poslužuje tudi **zunanjega benchmarkinga**. Pri tem mislim predvsem na dvoje. V prvem primeru gre za **primerjanje z najboljšimi v panogi, konkurenti ali pa s panogo kot celoto**. Pri tem je problem zagotovitev točnih in svežih informacij o primerjanem podjetju, oziroma panogi. Pekarna Vrhnika pridobiva zanimive informacije predvsem tako, da se primerja s panogo kot celoto. Najbolj verodostojni informacijski viri za tovrstne primerjave so težko dostopna in pogosto zastarela interna gradiva Združenja pekov pri GZS. Mimogrede naj omenim, da to ni v skladu s politiko Ministrstva za gospodarstvo, ki je z namenom pospeševanja benchmarkinga uvajalo projekt »Zunanji benchmarking«.

V drugem primeru gre za primerjanje poslovanja Pekarne Vrhniko in njenih obratov **z drugimi družbami v Skupini Žito in njihovimi obrati**. Na nivoju oddelkov matične družbe Žito d.d. se trenutno ločeno zbirajo številni podatki, ki jih posredujejo tako matična, kot tudi hčerinske družbe, z namenom ugotavljanja trendov, kontrole doseganja planov ter benchmarkinga. Benchmarkinga med družbami in obrati so se lotili z namenom, da bi našli »najboljše prakse« in jih prenesli v tiste družbe in obrate, ki za njimi zaostajajo. Rezultati takšnih benchmarkinških analiz so pokazali na velike razlike med družbami in obrati, čeprav se ukvarjajo s primerljivimi dejavnostmi. Iz rezultatov benchmarkinških analiz lahko razberemo povezave med kazalniki in uspešnostjo poslovanja. Rezultati kažejo na to, da najuspešneje poslujejo družbe in obrati, ki proizvajajo kakovostne izdelke z nadpovprečnimi lastnimi cenami, ker jim visoka raven kakovosti omogoča doseganje višjih prodajnih cen. Benchmarking Pekarne Vrhniko in njenih obratov z drugimi družbami v Skupini Žito je sicer zelo dobrodošel, vendar za Pekarno Vrhniko ni tako koristen, kot bi moral biti. Razlog za to je v tem, da bi morali za benchmarkinškega partnerja izbrati najboljšega v panogi, le-ta pa je po rezultatih sodeč prav Pekarna Vrhnika. Dobra rešitev v nastalih razmerah bi bila usmeritev na benchmarking z najboljšimi podjetji na svetu.

Uravnotežen izkaz poslovanja v Pekarni Vrhniko

Kontroling v Pekarni Vrhniko redno spremlja gibanje nekaterih kazalnikov poslovanja, vendar ne v obliki uravnoteženega izkaza poslovanja. Pri tem ne preučuje le finančnih kazalnikov (dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala, dobiček na zaposlenega, dnevi vezave terjatev, dnevi obračanja zalog, likvidnost, zadolženost idr.), temveč se ukvarja tudi z nefinančnimi kazalniki. Spremljanje nefinančnih kazalnikov poslovanja se tako kot pri uravnoteženem izkazu poslovanja usmerja na različne vidike poslovanja (poslovanje s kupci, notranje procese, učenje in rast). Pekarna Vrhnika spremlja tiste kazalnike za katere meni, da odločilno vplivajo na uspešnost in učinkovitost poslovanja. Naj naštejemo le nekaj kazalnikov, ki jih v Pekarni Vrhniko spremljajo mesečno: fluktuacija zaposlenih, zdravstveni absentizem zaposlenih, stroški izobraževanja zaposlenih, izobrazbeno napredovanje zaposlenih, delež nadur v vloženi urah, število novih izdelkov, število izboljšav, število reklamacij, povprečne

senzorične ocene naključno izbranih izdelkov, delež ostanka in izmeta, produktivnost na zaposlenega, rendement, vrednostna prodaja na uro, povprečna cena prodanih izdelkov, delež lastnih izdelkov v prodaji, delež vračil neprodanih izdelkov, število odjemnih mest, terjatve do kupcev, zadolženost, likvidnost idr.

Glavna pomanjkljivost obstoječih kazalnikov je v tem, da se spremljajo ločeno za različne namene in jih ni možno najti zbranih na enem mestu. Pozitiven premik so sicer nedodelana poročila po proizvodnih obratih, ki jih morajo odvisne družbe Skupine Žito pošiljati na matično družbo. V njih spremljajo številne bolj ali manj pomembne kazalnike, katerim so predhodno določili cilje. Sestavni del poročil so tudi komentarji, s katerimi pojasnjujejo odmik od načrtovanih ciljev. Na podlagi poročil, ki jih pošiljajo odvisne družbe, izdela matična družba nekakšno benchmarkinško analizo v kateri grafično primerja nekatere kazalce po družbah in proizvodnih obratih. Omenjena poročila so po mojem mnenju dobra osnova za uvedbo uravnoteženega izkaza poslovanja.

Menim, da bi morala Pekarna Vrhnika v prihodnosti dopolniti obstoječi način spremljanja kazalnikov in ga sistematično preurediti v uravnotežen izkaz poslovanja. Osnova za uvedbo je jasno začrtana strategija podjetja, ki bi jo s pomočjo uravnoteženega izkaza poslovanja preoblikovali v cilje in kazalnike štirih področij (finančni vidik, vidik ravnanja s strankami, vidik notranjih poslovnih procesov ter vidik učenja in rasti). Pekarna Vrhnika bi morala v prvi fazi določiti strateške poslovne enote (SPE), katerim bi kasneje določili strateške cilje. Menim, da bi bilo smotno določiti štiri strateške poslovne enote: SPE pekarne, SPE slaščičarne, SPE maloprodaja, SPE prodaja na debelo.

Za vzpostavitev uravnoteženega izkaza poslovanja bi pri vsaki strateški poslovni enoti, za vsak vidik poslovanja potrebovali približno pet ključnih kazalnikov, ki najbolj pripomorejo k doseganju strateških ciljev podjetja. Menim, da večino najpomembnejših kazalnikov v Pekarni Vrhnika že spremljajo, zato bi bilo delo enostavnejše, vsekakor pa bi bilo smotno preučiti potrebo po novih.

S spremljanjem gibanja kazalnikov bi lahko management v vsakem trenutku opazoval odklone v doseganju zadanih strateških ciljev strateških poslovnih enot in podjetja ter pravočasno pripravil korektivne ukrepe s pomočjo katerih bi te cilje dosegel. Z uvedbo uravnoteženega izkaza poslovanja bi razvili sistem strateškega vodenja, ki managerjem pomaga pri uresničevanju strategije in doseganju dolgoročnih sprememb v organizaciji.

Na začetku uvajanja uravnoteženega izkaza poslovanja bi za spremljanje dosežkov zadoščal enostavni informacijski sistem (preglednice v MS Excelu), kasneje pa bi bilo smotno, da bi v proces integracije informacijskih sistemov (v MODIS), vključili kazalnike štirih vidikov poslovanja.

Celovito obvladovanje kakovosti v Pekarni Vrhnika

Omenili smo že, da je Pekarna Vrhnika prepoznavna po kakovostnih izdelkih, ki so plod dolgoletnega dela na področju kakovosti. V podjetju se zavedajo, da je vrhunska kakovost izdelkov pogoj za nadaljnji obstoj ob vedno večji konkurenci. Dolgoletni tradiciji in dobremu imidžu podjetja želijo ob bok postaviti močno zaupanje kupca, da mu ponujajo zdravo, varno in okusno hrano, ki je preplet tradicije in najnovejših tehnoloških dognanj.

Pekarna Vrhnika želi neprestano zmanjševati stroške, hkrati pa želi neprestano nadzorovati in izboljševati kakovost. Zato vzporedno z rednim zmanjševanjem stroškov lansira tudi program celovitega obvladovanja kakovosti. Kakovost obvladuje s pomočjo mednarodnega sistema vodenja kakovosti ISO 9001 ter sistema zagotavljanja varne hrane HACCP, ki je vanj vključen.

SISTEM VODENJA KAKOVOSTI (ISO 9001)

»ISO 9000 standarde lahko razumemo kot priporočilo za vodenje organizacij, ki temelji na veččinah za doseganje kakovosti proizvodov in je globalno« (Žargi et al., 2005, str. 62). Standardi ISO 9000 so torej nekakšen mednarodni dogovor o dobri praksi vodenja podjetij, ki izhaja iz praktičnih izkušenj vodenja najboljših podjetij v svetu. Te izkušnje lahko podjetja prenesejo v svoje poslovanje in pri tem izboljšajo svojo kakovost in uspešnost.

V Sloveniji je postalo certificiranje sistemov vodenja kakovosti splošna praksa, ne le v gospodarskih, ampak tudi v negospodarskih organizacijah (javna uprava, šolstvo, zdravstvo...). Pogosto se dogaja da poslovni partnerji, kot tudi druge organizacije, pogojujejo poslovno sodelovanje s pridobitvijo certifikata. Številna podjetja zato želijo pridobiti certifikat hitro, s čim nižjimi stroški ter brez ustreznih rešitev za določene zahteve. V Sloveniji se tako pogosto dogaja, da podjetja z zunanjo pomočjo vzpostavijo dokumentacijo sistema, potem pa delajo naprej po ustaljenem starem sistemu, brez nepotrebnih zahtev ISO.

Pekarna Vrhnika se je zavedala prednosti, ki jih prinaša sistemska rešitev vodenja kakovosti, zato je pridobila certifikat še preden so ga pričeli pogojevati poslovni partnerji. Vzpostavitev sistematičnega vodenja kakovosti je terjala organizacijsko spremembo (nova štabna enota) z zaposlitvijo vodje sistema kakovosti. V Pekarni Vrhnika so z uvedenim standardom kakovosti ISO 9001 dosegli predvsem dvoje:

- **občutno povečanje reda** (z dokumentacijo sistema kakovosti so natančno opredelili način izvajanja procesov in jasno določili odgovornost za izvajanje) ter
- **boljšo kakovost poslovnih učinkov** (usmerili so se na pričakovanja potrošnikov po kakovostni in varni hrani).

»Certificiranje sistemov vodenja nedvomno pomeni tudi urejanje procesov dela, večjo odgovornost in s tem delovno vnemo, posameznikom pomenijo urejanje dokumentacije in informatike. Na ta način pričakujejo manj napak in ponovitev in tako lahko v večji meri

neposredno vplivajo na učinkovitost procesov in produktivnost. Posebej je treba poudariti - o tem govorijo mnoge raziskave – da certificiranje sistemov zmanjša število napak, povečuje prodajo in povečuje zadovoljstvo odjemalcev« (Žargi et al., 2005, str. 62).

Pomembno je, da zna podjetje oceniti kolikšne stroške jim povzročata vodenje in kontrola kakovosti. Kontroling v Pekarni Vrhnika dnevno spremlja izmet v proizvodnji ter ostanek (višek proizvedenih izdelkov, ki niso šli v prodajo) v ekspeditu. Pri tem je pomembno od ostanka ločiti tisti del izdelkov, ki se namensko proizvedejo z namenom opravljanja senzoričnih analiz (kontrola kakovosti). S senzoričnimi analizami naključnih izdelkov, ki jih izvaja posebna komisija se ugotavlja splošna kakovost izdelkov, namenjenih prodaji. Namen senzoričnih analiz ni le **odkrivanje napak pri izdelkih**, ampak predvsem **iskanje in odpravljanje vzrokov**, ki so jih povzročili. V podjetjih se morajo namreč zavedati, da pridemo do kakovostnega izdelka z izdelavo in ne s kontrolo kakovosti. Vzrokov za napake je lahko več, najpogosteje se pojavljajo kot neustreznost surovin in embalaže, neusposobljenost zaposlenih, nejasnost postopkov, pomanjkljivost opreme ipd.

Na podlagi v kalkulacijah izračunanih variabilnih stroškov v lastnih cenah je možno oceniti kolikšne stroške povzročata ostanek (neprodani višek ter sensorika) in izmet. »Z dobro kontrolo kakovosti se na daljši rok tudi zmanjšajo stroški poslovanja, saj znižujemo stroške izmeta, popravil in ostalih anomalij« (Russel, Taylor, 1998, str. 98). Vodja sistema kakovosti se med drugim ukvarja tudi z zbiranjem podatkov o reklamacijah, ki so običajno povezane s kakovostjo izdelka, dostavo in pomanjkljivo spremno dokumentacijo. V Pekarni Vrhnika se zavedajo, da je potrebna kakovost na vseh področjih poslovanja, zato mora vsak na svojem delovnem mestu opravljati delo tako, da do reklamacij ne pride, če pa do njih že pride je potrebno odpraviti vzroke in vzpostaviti kontrole tam, kjer se reklamacije ponavljajo.

Hočevar in Ogan (1996, str. 15) navajata, da proizvodnja izdelkov brez napak ni zadostna, saj pri celovitem obvladovanju kakovosti ne smemo vse pozornosti usmeriti le na izdelek in poprodajne storitve, ampak tudi na kakovost notranjih operacij in procesov.

V Pekarni Vrhnika so vzpostavili in dokumentirali sistem vodenja kakovosti, ki omogoča čim bolj **učinkovito izvajanje procesov** ter **njihovo stalno izboljševanje**. Pri vzpostavljanju sistema kakovosti so:

- **identificirali procese**, ki potekajo v podjetju, določili zaporedje in medsebojne vplive teh procesov. **Glavna procesa** sta proizvodni in prodajni proces, **podporni procesi** pa so poslovodni proces, proces kontrolinga, finančni proces, razvojni proces, nabavni proces, kadrovanje in usposabljanje, skladiščenje in distribucija, sistem kakovosti, sistem HACCP, investicije in vzdrževanje, informatika in kontrola kakovosti;
- **določili kriterije in metode**, ki so potrebne za zagotovitev učinkovitega obvladovanja procesov;
- **določili vire in informacije**, ki so potrebne za podporo delovanja in nadzorovanja teh procesov;
- **določili način nadzorovanja, merjenja in analize procesov** ter

- uvedli stalno izboljševanje učinkovitosti procesov.

Pekarna Vrhnika si je v Poslovniku kakovosti zadala tri **osnovne cilje politike kakovosti: proizvajati kakovostne in varne izdelke, zagotavljati kakovostne storitve pri trženju izdelkov ter zagotavljati kakovostne poslovne procese na vseh področjih poslovanja.**

Doseganje ciljev politike kakovosti v Pekarni Vrhnika je možno le z doslednim izpolnjevanjem postopkov in pravil, ki so zapisana v Poslovniku kakovosti. Zato je pomembno, da vsi **zaposleni v podjetju poznajo in izvajajo predpisane postopke za zagotavljanje kakovosti**, hkrati pa sproti **vnašajo izboljšave in koristne spremembe** ter s tem izboljšujejo sistem kakovosti.

Management v Pekarni Vrhnika je postavil in zaposlenim posredoval politiko celovitega obvladovanja kakovosti pod sloganom »Smo za kakovost«. Hkrati je management poskrbel za izobraževanje zaposlenih z namenom, da se seznanijo s politiko obvladovanja kakovosti ter, da spoznajo svojo vlogo pri tem procesu. Po opravljenem izobraževanju je postala naloga managementa podpiranje, nadziranje in spremljanje učinkovitosti izvajanja sistema kakovosti v podjetju.

SISTEM VARNE HRANE (HACCP)

Pekarna Vrhnika ima vzpostavljen sistem varne hrane – HACCP (angl. Hazard Analysis Critical Control Point), ki **končnim potrošnikom zagotavlja varnost živil**. Sistem varne hrane je integriran v sistem vodenja kakovosti. Sistem vodenja kakovosti in sistem varne hrane se medsebojno prepletata in sta medsebojno povezana tudi z dokumentacijo, zapisi, sledljivostjo, definiranjem odgovornosti ter korektivnimi in preventivnimi ukrepi. Skupna značilnost obeh sistemov je, da dvigujeta raven zaupanja potrošnikov v izdelke in storitve certificiranih ponudnikov. V kolikor pride do navzkrižja interesov, ima zahteva po varni hrani absolutno prednost pred zahtevo po kakovosti.

Preglednica 4: Ključne razlike med sistemoma ISO in HACCP

ključna razlika	ISO	HACCP
1. usmerjenost sistema	kakovost živil	varnost živil
2. pristop k sistemu	prostovoljen	obvezen
3. povezanost s sistemom kakovosti	osnova	lahko je vključen

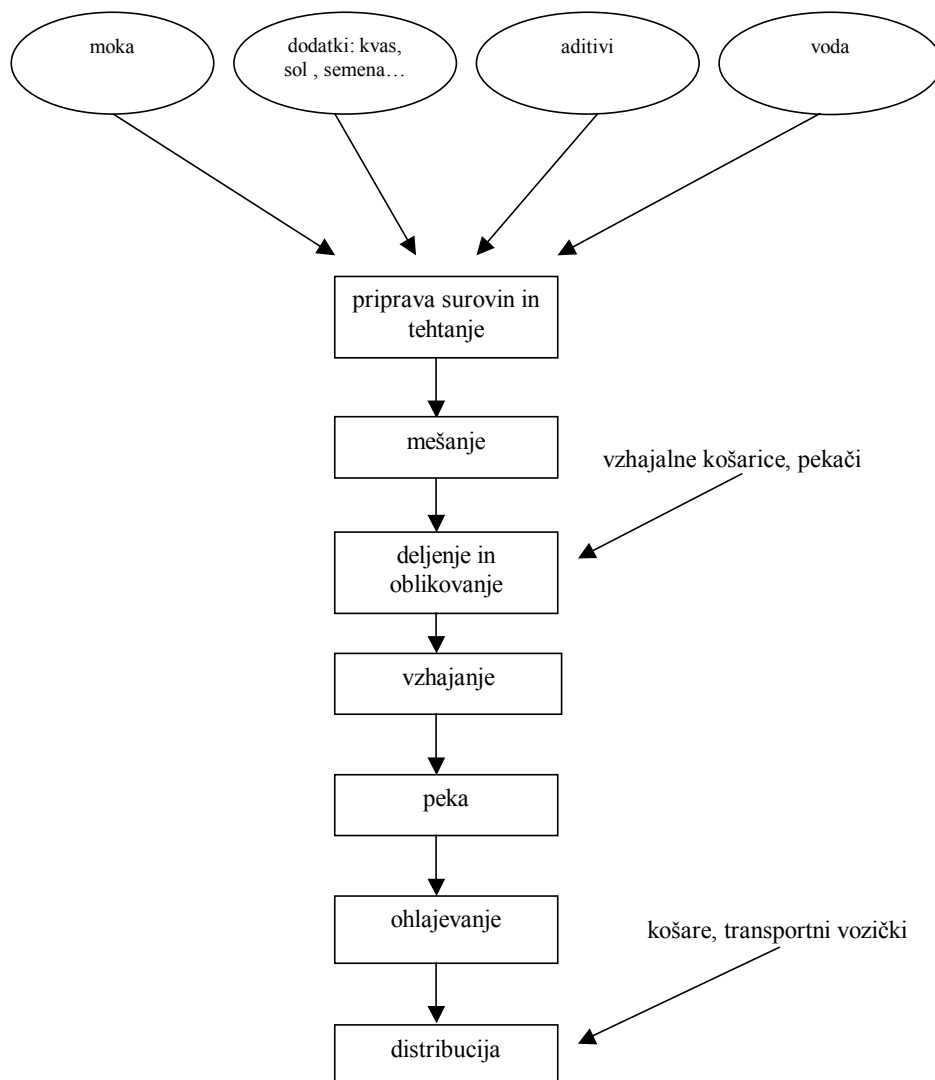
Vir: Lastna izdelava, 2006.

»HACCP je orodje vodenja, ki omogoča mnogo bolj strukturiran in domišljen pristop k obvladovanju prepoznanih nevarnosti v proizvodnji in prometu živil, kot so tradicionalno uveljavljeni postopki kontrole. Poudarek pri vpeljavi HACCP sistema je na preprečevanju odstopanj na izdelku, za razliko od tradicionalnega pristopa, ki poudarja ugotavljanje

odstopanj na že gotovem izdelku in zaustavitev le-tega v nadaljnjo distribucijo in promet« (Raspor et al., 2002, str. 83).

»Proizvodnja pekovskih izdelkov je nekdanj zaradi ročnega dela veljala za relativno varno. Nove nevarnosti v sodobnih pekarskih proizvodnjah so velika uporaba semen in večja uporaba strojev, ki predstavljajo nove možnosti vdora tujkov v izdelke« (Raspor et al., 2002, str. 448). V Pekarni Vrhnika tako že v fazi razvoja izdelka in tehnologije predvidevajo možna tveganja (nevarnosti), ki bi lahko ogrozile varnost živil. Osnova za opredelitev možnih tveganj je **hodogram tehnološkega postopka**, ki ga prikazujem na Sliki 18. Za vsako v hodogramu določeno fazo tehnološkega postopka se opredelijo **možna tveganja v proizvodnji izdelkov** (glej Preglednica 5), ki jih delimo na **fizična** (npr. kamni, vijaki, dlake omel), **biološka** (mikotoksini, insekti, plesni) in **kemična** (npr. napačna odmera in uporaba čistil, prevzem tujih vonjav).

Slika 18: Hodogram tehnološkega postopka v proizvodnji pekovskih izdelkov (vzorec)



Vir: Interno gradivo Žito d.d., 2006.

Preglednica 5: Analiza faz proizvodnega postopka in opredelitev potencialnih tveganj v tehnologiji proizvodnje pekovskih izdelkov

Faza proizvodnega postopka		F-fizikalno tveganje, B-biološko tveganje, K-kemijsko tveganje
PRIPRAVA SUROVIN IN TEHTANJE	F	Tujki iz žepov, iz mize, iz surovin, deli vreč, vrvic...
	B	Okužbe surovin, klicenosci, insekti in glodalci v okolju, plesni v prostoru ali iz surovin, razmnoževanje insektov v zabojih z moko...
	K	Napačna zatehta aditivov, napačna uporaba čistil za opremo...
MEŠANJE TESTA	F	Tujki iz žepov, strojelomi, tujki iz okolja...
	B	Insekti iz okolja, plesni iz prostora...
	K	Napačna uporaba čistil za opremo...
DELJENJE, OBLIKOVANJE IN VZHAIJANJE	F	Tujki iz žepov, strojelomi, tujki iz okolja, tujki iz vzhajalnih košaric...
	B	Insekti, glodalci iz okolja, plesni iz prostora, okužene vzhajalne košarice ...
	K	Napačna uporaba čistil za opremo, kapljanje iz stropa komore...
PEKA KRUHA	F	Tujki iz tekočih trakov, trske loparjev, deli aparatov za vsajanje...
	B	--
	K	Kondenz pare...
OHLAJEVANJE KRUHA	F	Trske loparjev, deli aparatov za vsajanje, tujki iz vozičkov
	B	Ptiči, insekti, glodalci iz okolja, plesni iz okolja, prijemanje pri zlaganju
	K	--
DISTRIBUCIJA	F	Polomljene košare, tujki iz vozičkov, tujki od osebja, tujki pri zlaganju v košare, nepravilno rokovanje s košarami
	B	Ptiči, insekti, in glodalci iz okolja, plesni iz okolja, prijemanje pri zlaganju
	K	Nepravilno pranje plastičnih košar, prevzem tujih vonjev-avtomobilski izpuhi

Vir: Interno gradivo Žito d.d., 2006.

Pekarna Vrhnika je z uvedenim sistemom HACCP sistematično opredelila tveganja za zdravje potrošnika in pripravila ukrepe s katerimi zmanjšuje oziroma preprečuje možna tveganja v proizvodnji in distribuciji. »Dobra proizvodna praksa je že po tradiciji reševala večino proizvodnih tveganj za zdravje potrošnika in je kljub modernizaciji pekarn veljavna še danes.

To velja tako za sejanje moke, optični pregled košaric in ostalih lesenih površin, kot tudi za preprečevanje mikrobioloških napak« (Raspor et al., 2002, str. 452).

SISTEM VODENJA VARNOSTI ŽIVIL (ISO 22000)

Pekarna Vrhnika nenehno usklajuje sistem kakovosti z zahtevami novejših verzij standarda ISO 9001, hkrati pa ob spremembah upošteva povezave s sistemom varne hrane HACCP, ki je integriran v sistem kakovosti. V bližnji prihodnosti namerava Pekarna Vrhnika osvojiti še na novo oblikovani standard za zagotavljanje varnih živil ISO 22000 (Food safety management systems – Requirements for any organization in teh food chain), ki izvira iz standardov ISO 9001 in iz sistema varne hrane HACCP.

Standard ISO 22000 določa zahteve za vodenje sistema varnosti živil v organizacijah, ki so vključene v živilsko verigo. Če organizacija dokaže, da izpolnjuje zahteve standarda, s tem potrjuje, da je sposobna obvladovati tveganja, ki ogrožajo varnost živil oz. proizvodov, ki jih izdeluje, ali daje v promet in da tako posreduje na tržišče oz. potrošnikom ali končnim uporabnikom proizvode, ki so varni in ki izpolnjujejo zahteve odjemalca in veljavne zakonodaje (Klun, Česen, 2006, str. 21).

Koncept stalnih izboljšav v Pekarni Vrhnika

Če želimo ustvariti konkurenčno, svetovno gledano prvovrstno (World Class) podjetje ne moremo stati »križem rok«. Da bi se lahko kosali z obstoječimi in novimi tekmeci in vedno rastočimi pričakovanji potrošnikov, se moramo truditi za stalno izboljševanje poslovanja na vseh področjih dela (Taylor, Brunt, 2001, str. 79). Izboljševanje poslovanja v podjetjih je kontinuiran proces, ki se ne sme nikoli ustaviti, zato ga mora management podpirati in s svojim zgledom vseskozi spodbujati.

Pri uvajanju sistema stalnih izboljšav si podjetja pomagajo s številnimi modeli, ki se s sistematičnim pristopom lotevajo različnih vidikov poslovanja. Med njimi najdemo ISO standarde, model poslovne odličnosti EFQM, uravnotežen sistem kazalnikov BSC, model 20 ključev, World Class Manufacturing, šest sigma ipd. (Košir, 2006, str. 11). V Pekarni Vrhnika so stalne izboljšave temeljno načelo celovitega obvladovanja kakovosti - vključene so tako v sistem kakovosti ISO 9001, kot tudi v sistem varne hrane HACCP. Sam sistem kakovosti je oblikovan tako, da omogoča in spodbuja stalne izboljšave, ki se uvajajo s pomočjo notranjih in zunanjih presoj sistema, ob preprečevalnih (preventivnih) in popravnih (korektivnih) ukrepih ter s sistemom planiranja in poročanja o izvrševanju plana. Ker so cilji kakovosti večinoma merljivi, je redno postavljanje ciljev in ocena izvrševanja ciljev močan spodbujevalec stalnega izboljševanja.

V Poslovniku kakovosti Pekarne Vrhnika je zapisano, da so vsi zaposleni v podjetju dolžni dosledno izvajati predpisane in sprejete postopke ter, da jih morajo sproti prilagajati novim

izzivom prakse in aktivno uvajati principe stalnih izboljšav. Pri svojem delu morajo upoštevati princip Demingovega kroga kakovosti (PDCA):

- planiraj svoje delo,
- izvedi svoje delo,
- preverjaj in analiziraj rezultate glede na načela, cilje in zahteve ter
- ukrepaj tako, da se stanje izboljšuje.

V Pekarni Vrhnika so manjše in postopne izboljšave v poslovnem procesu ustaljena praksa. Tovrstne izboljšave poslovnih procesov se v podjetju pojavljajo že od nekdaj, kljub temu, da jih pred leti ni nihče posebej spodbujal. Pogosto se je dogajalo, da se je zaradi nesistematičnega pristopa na tem področju uvajalo izboljšave le v enem obratu, saj v drugih za te izboljšave niso vedeli. Da bi izboljšali informiranost zaposlenih o izboljšavah so v ta namen za celotno Skupino Žito izdali poseben obrazec na katerega se vpiše podatke o avtorju, vrsti izboljšave, prihranku ipd. Management matične družbe se je odločil, da bo v internem časopisu predstavil najpomembnejše izboljšave in njihove avtorje. S tem se pojavijo pozitivni učinki, saj se informira zaposlene o izboljšavah, dodatno se motivira avtorje, hkrati pa se motivira ostale zaposlene, da tudi oni predlagajo izboljšave poslovnih procesov.

Management skuša spodbujati vse zaposlene k razmisleku o tem, kaj lahko storijo na svojem delovnem mestu, da bi izboljšali poslovanje in hkrati zmanjšali stroške. Vsak zaposleni v Pekarni Vrhnika lahko svojemu nadrejenemu pisno ali ustno predlaga izboljšavo, le-ta pa preuči primernost predloga in predlaga izvedbo ukrepov.

Management Pekarne Vrhnika s simboličnimi finančnimi in nefinančnimi nagradami motivira zaposlene k posredovanju predlogov za izboljšave na vseh področjih. Kljub simboličnemu nagrajevanju zaposlenih za izboljšave, se je doslej večina izboljšav uvedla spontano, kar je med drugim posledica velike pripadnosti podjetju. Menim, da bi morala družba še bolj spodbujati ustvarjalnost zaposlenih. Da bi to dosegli bo potrebno vzpostaviti sistem nagrajevanja, ki bo spodbujal zaposlene v proces izboljšav. Nagrada za izboljšavo mora biti primerna dosežkom zaposlenih. Najpomembnejše izboljšave bi morale biti nagrajene s ustreznimi finančnimi in nefinančnimi nagradami, za preostale izboljšave pa bi morali nagraditi avtorje vsaj neformalno, to je s priznanji, pohvalami, simboličnimi nagradami, vključitvijo v dogajanje, prostim časom, možnostjo osebnega razvoja, zabavo ipd.

Program stalnih pospešenih sprememb (CPAP) v Pekarni Vrhnika

Pekarna Vrhnika je v zadnjem času s pomočjo zunanjih strokovnjakov pričela uvajati program stalnih pospešenih sprememb - CPAP (Continuous Progress Acceleration Program), ki je sestavljen iz urejanja delovnega mesta s pomočjo **koncepta »5S«** ter dveh učinkovitih orodij za izboljšanje poslovnih procesov: **preverjanja oz. vzorčenja in snemanja dela.**

KONCEPT »5S«

Pekarna Vrhnika je pričela uvajati koncept »5S«, ki hkrati omogoča izboljšanje učinkovitosti, organizacije dela, kakovosti, varnosti in ekonomičnosti. Koncept »5S« se usmerja na organiziranost učinkovitih delovnih mest ter na standardizirane delovne procese. **Filozofija »5S« poenostavlja delovno okolje, zmanjšuje in odpravlja nepotrebne aktivnosti ter aktivnosti, ki ne dodajajo vrednosti, hkrati pa izboljšuje kakovost, učinkovitost in varnost** (Skaggs, 2006).

Koncept »5S« temelji na petih japonskih besedah, ki se začenjajo s črko »S«. Številni avtorji so tem besedam našli primerne besede v angleškem jeziku, ki se začenjajo s črko »S«. Uporaba koncepta »5S« poteka v petih zaporednih korakih:

1. »S« (jap. Seiri, angl. Sort) – **sortiranje in odstranjevanje vseh nepotrebnih stvari** z delovnega mesta. Za vsak predmet, ki se nahaja na določenem delovnem mestu se vprašamo:
 - Ali je potreben?
 - Če je potreben, v kolikšni količini?
 - Ali mora biti postavljen tukaj?Pri sortiranju predmetov je pomembno, da na delovnem mestu ostanejo predmeti, ki jih zaposleni potrebuje, preostale pa se prestavi na skladiščenje drugam, oziroma se jih odstrani (nepotrebna dokumentacija, polomljeno orodje, surovine s pretečenim rokom, poškodovane surovine ipd.), lahko pa se jih postavi na področje za opazovanje.
2. »S« (jap. Seiton, angl. Set In Order) – **organiziranje stvari, ki jih potrebujemo** na delovnem mestu. V tej fazi organiziramo stvari tako, da so enostavnejše za uporabo in, da jih lahko vsakdo takoj najde (npr. talne označbe transportnih poti, talne označbe mest namenjenih paletam, stenske table z obrisi in nazivi orodja, urejeni predalniki z vijaki ipd.). Z organiziranjem stvari odpravimo naslednje izgube pri delu: nepotrebno hojo in premikanje, izgube zaradi iskanja, izgube človeške energije, izgube zaradi prevelikih zalog, izgube zaradi izdelkov z napako, izgube zaradi nevarnih delovnih pogojev ipd.
3. »S« (jap. Seiso, angl. Shine) – **redno čiščenje** delovnega mesta je potrebno ker ljudje radi delamo v čistih in svetlih prostorih, kjer takoj najdemo predmete, ki jih potrebujemo. Sprotno čiščenje terja manj napora, hkrati pa omogoča, da pravočasno odkrijemo napake na opremi (puščanje olja, vlaženje, pokanje spojev ipd.), ki bi lahko ohromile proizvodnjo.
4. »S« (jap. Seiketsu, angl. Standardize) – **dober red** je potreben, saj lahko le z uporabo najboljših praks učinkovito opravljamo dela in naloge vedno na isti način (dokler ne izvedemo izboljšav).
5. »S« (jap. Shitsuke, angl. Sustain, Rigor) – **strogost in doslednost pri vzdrževanju reda in čistoče** je zelo pomembna, saj se brez nje podjetje hitro vrne na prejšnje stanje.

Uvajanje koncepta »5S« prinaša v Pekarno Vrhnika **koristi**:

- **za zaposlene** (ustvarjalno sodelovanje pri organiziranju dela, boljše počutje na delovnem mestu, izboljšano komunikacijo med sodelavci) in
- **za podjetje** (izboljšano kakovost, izboljšano pretočnost, zmanjševanje stroškov, povečano varnost ipd.).

Sistem »5S« kot celota ustvarja urejen prostor za delo, ki omogoča minimizacijo potrebnega časa za aktivnosti, ki izdelkom ne dodajajo vrednosti. Pet zaporednih korakov pomaga zagotavljati, da bo tako pridobljen čas zaposlenih porabljen za izvajanje bolj produktivnih aktivnosti, poleg tega pa zagotavlja še zmanjševanje možnosti za napake, zmanjševanje popravil in poškodb – to je aktivnosti, ki povzročajo visoke stroške [URL: <http://www.wmep.org/5sworkshop.html>].

PREVERJANJE – VZORČENJE DELA






Druga sestavina programa stalnih pospešenih sprememb (CPAP) je preverjanje, oziroma vzorčenje dela (angl. work sampling). Postopek vzorčenja poteka tako, da pristojna oseba občasno hodi mimo delovnih mest in opazuje, kaj zaposleni delajo v trenutku, ko jih zagleda. Ocenjevalec mora na list napisati besedo, ki pove kaj dela zaposleni v tistem trenutku (bere, gleda v zrak, tipka, telefonira, hodi, ni prisotna itd.).

SNEMANJE






Tretja sestavina programa stalnih pospešenih sprememb (CPAP) je pozorno opazovanje in »snemanje« (angl. filming) dela določene osebe v časovnih intervalih (npr. ena minuta). Ocenjevalec za evidentiranje porabljenega časa uporablja obrazec z označenimi časovnimi intervali, na katerem uporablja zeleno in rdečo barvo. Ko oseba dela nekaj kar **prispeva k dodani vrednosti** podjetja je porabljeni čas za to aktivnost označen z zeleno barvo, ko pa opravlja dela, ki ne prispevajo k dodani vrednosti, čas za to aktivnost označi z rdečo barvo. Glede ocene, ali je aktivnost »zelená« ali »rdeča«, si lahko ocenjevalec najbolje pomaga z vprašanjem: »Ali lahko aktivnost zaračunamo končnemu kupcu? Če je odgovor da, potem je aktivnost »zelená«, če je odgovor ne, je »rdeča«.

Izbrani zaposleni v Pekarni Vrhnika z redno izdelavo polurnih posnetkov postajajo vedno večji izvedenci za določene poslovne procese. Namen snemanj je v tem, da znajo ocenjevati smotrnost in učinkovitost posameznih aktivnosti, ki jih izvajajo zaposleni (glej Slika 19). V podjetju lahko imamo osebo za katero se nam zdi, da je pri delu marljiva in je vsak dan v službi 10 ur ali več. Pri tem se nam postavlja ključno vprašanje: »Ali lahko čas in napor te osebe zaračunamo stranki – ali nam prinaša dodano vrednost? Pomembno je vedeti, da imamo in bomo vedno imeli delovna mesta, kjer bo večina časa bodisi »zelená« ali »rdeča«.

Slika 19: Matrika kakovosti aktivnosti z vidika podjetja

		Ali aktivnost dodaja poslovnemu učinku vrednost z vidika kupca?	
		DA	NE
		Ali je aktivnost potrebna z vidika zahtev podjetja?	
Ali aktivnost opravljamo učinkovito?	DA	DA	NE
	NE	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">A</div> 	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">C₁</div> 
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">B</div> 	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">C₂</div> 	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">D</div> 	

Oznake pomenijo:

-  aktivnost je zaželeno in se opravlja učinkovito
-  aktivnost je potrebna in se opravlja učinkovito
-  aktivnost je zaželeno, vendar je treba povečati učinkovitost njenega opravljanja
-  aktivnost je potrebna, vendar se opravlja neučinkovito
-  aktivnost ni zaželeno in ni potrebna

Vir: Tekavčič, 1997, str. 168.

Cilj ocenjevalcev je, da na podlagi opazovanj aktivnosti predlagajo ukrepe, s pomočjo katerih bodo vsak dan zmanjševali količino »rdečih« aktivnosti, ki poslovnim učinkom ne dodajajo vrednosti z vidika kupca. Poleg tega morajo z izvedenimi ukrepi povečevati učinkovitost opravljanja zaželenih in potrebnih aktivnosti. Ne glede na učinkovitost opravljanja aktivnosti, je potrebno odpraviti tiste aktivnosti, ki poslovnim učinkom ne dodajajo vrednosti in niso potrebne z vidika zahtev podjetja. Podjetje z boljšim obvladovanjem aktivnosti prispeva k zmanjševanju stroškov in povečanju uspešnosti poslovanja.

6.3.4 Ugotovitve in predlogi za nadaljnje aktivnosti na področju obvladovanja stroškov v Pekarni Vrhnika

Pri izdelavi specialističnega dela sem preučil obstoječi način obvladovanja stroškov v Pekarni Vrhnika. Ugotovil sem, da Pekarna Vrhnika uporablja tradicionalni model obvladovanja stroškov, to je spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Opaziti je prisotnost nekaterih sodobnih metod povezanih z obvladovanjem stroškov, ki so se uvedle bodisi načrtno (celovito obvladovanje kakovosti, proces stalnih izboljšav poslovanja, CPAP), bodisi spontano (benchmarking, zametki uravnoveženega izkaza poslovanja).

Na podlagi izsledkov empirične raziskave o uporabi sodobnih managerskih metod povezanih z obvladovanjem stroškov, ki je bila pozimi 2001/2002 opravljena na Ekonomski fakulteti, ugotavljam, da se Pekarna Vrhnika glede poznavanja in uporabe sodobnih metod povezanih z obvladovanjem stroškov, uvršča med večino slovenskih podjetij, za katera je značilno slabo

poznavanje sodobnih orodij z redkimi izjemami, kot so koncept stalnih izboljšav, celovito obvladovanje kakovosti in benchmarking (povzeto po Tekavčič, Šink, 2002, str. 203).

Glede na moje poznavanje razmer v pekarski panogi ocenjujem, da bo Pekarna Vrhnika v prihodnosti še bolj izpostavljena povečevanju konkurence v panogi, zato bo prisiljena v dodatno zmanjševanje stroškov in njihovo obvladovanje. Pekarna Vrhnika namerava v bližnji prihodnosti zgraditi nove proizvodne prostore v katerih namerava uporabljati najsodobnejšo opremo in tehnologijo za proizvodnjo pekovskih izdelkov. Pričakovana avtomatizacija proizvodnih procesov bo povzročila povečanje strukturnega deleža splošnih stroškov v celotnih stroških, kar pomeni, da tradicionalni način obvladovanja stroškov ne bo več ustrezen. Management na podlagi tako pridobljenih – napačnih informacij ne bo mogel več sprejemati pravih odločitev, kar pa je za podjetje lahko usodno.

Pomembno je, da se management na pričakovane spremembe čimprej pripravi in vzpostavi najustreznejše sodobne metode povezane z obvladovanjem stroškov. Menim, da ima Pekarna Vrhnika z doslej vzpostavljenimi sodobnimi metodami dobro osnovo za nadaljnje aktivnosti na področju obvladovanja stroškov.

V proces obvladovanja stroškov bo potrebno vključiti vse zaposlene v Pekarni Vrhnika, saj bodo le tako videli in razumeli smisel svojega delovanja in prispevali k povečanju učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Lah (2006, str. 12) tako navaja: »Stroške bomo obvladovali le, če se bomo tega zavedali vsi v podjetju, vsak na svojem delovnem mestu. Vprašajmo se: kako lahko jaz pri svojem delu vplivam na stroške, katera sredstva za delo uporabljam, kako jih uporabljam, ali bi lahko delal bolje, ali delam napake, ki povzročajo zastoje in probleme, kako izkoristim delovni čas, ali delam varno, ali pri delu uporabljam zaščitna sredstva, ali skrbim za svoje zdravje«?

V Pekarni Vrhnika bi si morali vsi zaposleni prizadevati za povečanje števila aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika kupcev ter povečanje učinkovitosti opravljanja zaželenih in potrebnih aktivnosti. Oboje vodi h končnemu cilju, ki je povečanje dobička z doseganjem višjih prodajnih cen in znižanjem stroškov poslovanja.

7 SKLEP

V sodobnih razmerah si lahko podjetje zagotovi dolgoročni obstoj le tako, da si prizadeva postati eno izmed najboljših podjetij na svetu v svoji panogi, pri tem pa se mora usmerjati v doseganje rezultatov in v zadovoljevanje potrošnikov. Vsako podjetje si želi postati najboljši z vidika kakovosti izdelkov in storitev, velikosti tržnega deleža, širine asortimana, inovativnih izdelkov in storitev, rasti in dobička. Vodilno mesto lahko glede na vedno zahtevnejše potrošnike, konkurente in spremembe v svetovnem gospodarstvu doseže in obdrži le s stalnim, hitrim in pravočasnim spreminjanjem. Sposobnost prilagajanja in hitrega

spreminjanja je postala ključna konkurenčna prednost podjetij, ki jim zagotavlja uresničevanje ciljev in s tem obstoj.

Podjetje se mora v sodobnem okolju nenehoma prilagajati spreminjajočemu se trgu in sprejemati poslovne odločitve, ki omogočajo doseganje zastavljenih ciljev. Eden izmed najpomembnejših pogojev za sprejem pravih poslovnih odločitev so pravilne, primerne in pravočasne informacije o stroških, ki jih managementu običajno zagotavljata računovodstvo in/ali kontroling, s pomočjo ustrezno oblikovanega računovodskega informacijskega sistema.

Management mora dobro poznati stroške, da ugotovi tisto višino stroškov, ki je še sprejemljiva za dani obseg poslovanja in sproži ukrepe za njihovo zniževanje na ciljno raven. Pomembno se mi zdi poudariti, da je zmanjševanje stroškov, še posebej stroškov dela, kratkoročni ukrep, ki utegne dolgoročno imeti neugodne posledice. Bolj kot kratkoročno zmanjševanje stroškov je pomembno njihovo dolgoročno obvladovanje. Nekdaj so v strukturi stroškov prevladovali »obvladljivi« neposredni stroški, danes pa se njihova struktura spreminja v prid splošnih, za obvladovanje le-teh pa tradicionalna orodja obvladovanja stroškov niso več primerna. Pomanjkljivosti tradicionalnih orodij obvladovanja stroškov odpravljajo sodobni sistemi stroškov, ki iščejo nove rešitve za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnih razmerah, ki od podjetij zahtevajo konkurenčnost in poslovno odličnost.

V specialističnem delu sem predstavil prednosti in slabosti nekaterih najbolj poznanih managerskih orodij, ki podjetjem omogočajo izboljšave v poslovanju in s tem prispevajo k obvladovanju stroškov. Posamezna managerska orodja so med seboj močno povezana in so za podjetja koristna šele takrat, ko znajo izkoristiti možnosti, ki jim jih ta orodja ponujajo. Uvajanje sodobnih metod obvladovanja stroškov je v praksi relativno drago in zamudno opravilo. Napredna podjetja kljub tem slabostim uvajajo sodobne metode, saj ugotavljajo, da je odločanje na podlagi izkrivljenih informacij o stroških lahko za njih usodno.

Podjetje s spremljanjem in obvladovanjem stroškov opozarja na aktivnosti ter ponuja orodja s pomočjo katerih izboljšuje vse aktivnosti, ki pripomorejo k povečani vrednosti poslovnega učinka, hkrati pa krči in odpravlja nepotrebne. Lahko zaključimo, da uporaba sodobnih managerskih orodij za obvladovanje stroškov povečuje konkurenčno sposobnost podjetja, hkrati pa povečuje uspešnost in učinkovitost poslovanja.

Sodobna managerska orodja, ki so povezana z obvladovanjem stroškov so relativno dobro poznana na Japonskem, v ZDA in razvitih državah EU, precej slabše pa je z njihovim poznavanjem v Sloveniji. Vedno hitreje spremembe v okolju slovenskih podjetij zahtevajo hitro odzivnost in prilagodljivost kupčevim zahtevam. Napredek, izobraževanje managerjev in spremembe v okolju bodo od slovenskih podjetij zahtevali uporabo sodobnih managerskih metod, ki so povezane z obvladovanjem stroškov.

Menim, da bi morali sodobne metode, ki so povezane z obvladovanjem stroškov poznati tako vodilni managerji, kot tudi vodje oddelkov, računovodje, kontrolerji, kot tudi vsi, ki lahko s svojim delom v podjetju vplivajo na zmanjševanje in obvladovanje stroškov. Management podjetja mora vzpostaviti sistem, ki bo omogočal, da bodo zaposleni razumeli pomen zniževanja ter obvladovanja stroškov in ga sprejeli za vodilo pri svojem delu.

8 LITERATURA

1. Anthony Robert N., Reece James S.: Accounting principles. 7th edition. Chicago : Irwin, 1995. 686 str.
2. Bec Aneta: Kontroling v podjetju Kolinska d.d. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 42 str.
3. Bratina Darja: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: ocena stanja in predlogi rešitev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 90 str.
4. Cokins Gary: Activity-Based Cost Management: Making It Work. Boston : The McGraw-Hill Companies, 1996. 226 str.
5. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: The design of cost management systems. 2nd edition. Upper Saddle River : Prentice Hall, 1999. 536 str.
6. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
7. Gatiss Gordon: Total Quality Management. London : Cassel, 1996. 158 str.
8. Godler Mojca: Ciljni stroški. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 46 str.
9. Golob Andrej: Obvladovanje stroškov s podporo integriranega informacijskega sistema SAP R/3 – primer Tobačne Ljubljana. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
10. Hanfland Ulrich, Ziegenbein Klaus: Controlling. 4. überarbeitete Auflage. Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl Verlag, 1992. 469 str.
11. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
12. Hočevar Marko, Igljučar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 268 str.
13. Hočevar Marko, Ogan Pekin: Sodobne računovodske informacije za slovenska podjetja / Contemporary accounting information for Slovenian firms. Ljubljana : Raziskovalni center Ekonomske fakultete, 1996. 28 str.
14. Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O.: Introduction to Management Accounting. 11th edition. Upper Saddle River : Prentice Hall International, 1999. 763 str.
15. Horngren Charles T. et al.: Management and Cost Accounting. London : Prentice Hall Europe, 1999. 895 str.
16. Injac Marko: Kontroling v praksi Dolenjskih podjetij. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 56 str.
17. Ishikawa Kaoru: Kako celovito obvladati kakovost : japonska pot. Ljubljana : Tehniška založba Slovenije, 1987. 180 str.
18. Jackson Steve, Sawyers Roby: Managerial accounting. Fort Wort : Harcourt College Publishers, 2001. 486 str.

19. Jazbec Boža: Obvladovanje stroškov s sodobnimi računovodskimi rešitvami. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 172 str.
20. Kaplan Robert S.: Advanced management accounting. Englewood Cliffs : Prentice Hall, 1982. 655 str.
21. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov: preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
22. Košir Leon: Naj postane »World Class« vaša perspektiva. Kakovost – revija slovenskega združenja za kakovost, Ljubljana, marec 2006, 1, str. 11-13.
23. Klun Nataša, Česen Marinka: ISO 22000:2005 – izziv ali nujnost. Kakovost – revija slovenskega združenja za kakovost, Ljubljana, marec 2006, 1, str. 21-22.
24. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo (Teze za predavanja študentom 4. letnika). Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 69 str.
25. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomska - poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
26. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996a. 453 str.
27. Lah Natalija: Leto varčevanja – Obvladovanje stroškov. Rudar – časopis Poslovnega sistema Premogovnik Velenje, Velenje, 2 (2006), 40, str. 12-14.
28. Ločniškar Mojca: Računovodske informacije za poslovanje. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 56 str.
29. Marčetič Polonca: Benchmarking kot managersko orodje in poskus njegovega uvajanja v podjetje Krka zdravilišča. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 86 str.
30. Melavc Dane: Kako gospodariti. 2. popravljena izdaja. Kranj : Moderna organizacija, 1993, 280 str.
31. Milčinovič Anica: Kontroling polne lastne cene izdelka. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 86 str.
32. Panič Igor: Koncept ciljnih stroškov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 54 str.
33. Pavlič Mitja: Obvladovanje stroškov v podjetju Rudnik Trbovlje Hrastnik. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 73 str.
34. Pavšek Marin: Metode ugotavljanja in analiza stroškov z zornega kota izboljšanja poslovnega rezultata. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 82 str.
35. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
36. Raspor Peter et al.: Priročnik za postavljanje in vodenje sistema HACCP. Ljubljana : Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje in Biotehniška fakulteta – Oddelek za živilstvo, 2002. 598 str.
37. Russel Roberta S., Taylor Bernard W.: Operations management: Focusing on Quality and Competitiveness. 2nd edition. Upper Saddle River : Prentice Hall, 1998. 837 str.
38. Schneider Wilfried et al.: Gospodarsko poslovanje 4. Celovec : Mohorjeva založba, 1994. 320 str.
39. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.

40. Spendolini Michael J.: The Benchmarking Process: Compensation and Benefits Review. Sarnac Lake, 24 (1992) 5, str. 21-29.
41. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 124 str.
42. Šink Darja, Tekavčič Metka: V kolikšni meri (poslovodni) ravnatelji v slovenskih podjetjih uporabljajo nove analitske in druge sodobne pristope. Analiziranje kot eno od informacijskih orodij ukrepanja (poslovodnih) ravnateljev (zbornik referatov). Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize, 2003. str. 21-34
43. Taylor David, Brunt David: Manufacturing Operations and Supply Chain Management – The LEAN Approach. London : Thomson Learning, 2001. 388 str.
44. Tekavčič Metka: Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. Zbornik: Lastninjenje in uspešnost podjetij. Portorož : Društvo ekonomistov Ljubljana, 1994, str. 79-89.
45. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
46. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
47. Tekavčič Metka: Teorija omejitev in koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa: nasprotujoča ali dopolnjujoča se pristopa? Slovenska ekonomska revija. Ljubljana, 50 (1999), 4, str. 395-408.
48. Turk Ivan: Poslovne informacije za poslovodni organ. Kranj : Moderna organizacija, 1981. 77 str.
49. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva. 3. predelana izdaja. Maribor : Založba Obzorja, 1984. 430 str.
50. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. 2. ponatis. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 1083 str.
51. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
52. Vidmar Nataša: Sodobni managerski koncepti v zvezi z obvladovanjem stroškov s primerom uravnoteženega sistema kazalnikov v podjetju Voljatelj telekomunikacije. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 75 str.
53. Watson Gregory H.: Strategic benchmarking: How to rate your company`s performance against world`s best. New York : John Willey & Sons, 1993. 269 str.
54. Wheatley Malcolm: Understanding Just in Time in a Weak (Business in a Weak Series). London : Hooder Headline, 1992. 91 str.
55. Žargi Darinka et al.: Znanje za obvladovanje sprememb. Zbornik referatov 14. letne konference Slovenskega združenja za kakovost (Portorož, 10.-11.11.2005). Ljubljana : Slovensko združenje za kakovost, 2005. 184 str.

9 VIRI

1. Fargher Neil: Cost accounting toolbox. University of Oregon.
[URL:<http://darkwing.uoregon.edu/~nfargher/classes.html>], 20.04.2006.
2. Internet Explorer. [URL:<http://www.balancedscorecard.org>], 13.08.2006.
3. Internet Explorer. [URL:<http://www.kontroling.si/solak>], 04.04.2006.
4. Internet Explorer. [URL:<http://www.ogc.gov.uk/sdtoolkit/reference/deliverylifecycle/lifecyclecosting.html>], 12.01.2006.
5. Internet Explorer. [URL:<http://www.pekarna-vrhnik.si>]; 17.03.2006.
6. Internet Explorer. [URL:<http://www.zito.si>], 13.06.2006.
7. Internet Explorer. [URL:<http://www.wmep.org/5sworkshop.html>], 09.10.2006.
8. Interno gradivo Pekarne Vrhnik d.d.
9. Interno gradivo Združenja pekov pri Gospodarski zbornici Slovenije.
10. Interno gradivo Žito d.d.
11. Levič Zdravka: Priprava računovodskih izkazov – gradivo za seminar. Kranj : Podjetje I.S.S. d.o.o., 2004. 33 str.
12. Lozej Marko et al.: Stroški in kalkulacije v proizvodnih in storitvenih podjetjih – gradivo za seminar. Ljubljana : LM Veritas d.o.o., 2003. 95 str.
13. Lutar-Skerbinjek Andreja: Stroškovno računovodstvo in stroški kakovosti – predloge za predavanja. [URL:<http://rcum.uni-mb.si/epfracun/datoteke/STRRpredloge%20pred.-UNI.ppt#752,140>], 17.01.2006.
14. Pučko Danijel: Strateški management – teze predavanj za šolsko leto 2004/05. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 61. str.
15. Rozman Rudi: Gradivo za predmet Teorija organizacije. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004.
16. Skaggs Todd: Essential in the Lean Manufacturing Structure is The »5S« Philosophy. [URL:http://www.tpmonline.com/papakaizen/articls_on_lean_manufacturing_strategies/5s.html]; 09.10.2006.
17. Sytsma Sid : The Theory of Constraints (Making Proces Under Conditions of Limited Resources, Capacities, or Demand). [URL:<http://www.sytsma.com/cism700/toc.html>], 12.01.2006.
18. Študijsko gradivo in zapiski z dodiplomskega in podiplomskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani.

DODATEK

Slovarček tujih besed in kratic, ki so navedene v specialističnem delu

Tuj izraz oziroma kratica	Prevod in pomen
5S philosophy	filozofija, ki se ukvarja z urejanjem delovnih mest
benchmarking	primerjalna analiza
comptroller	ameriški izraz za vodjo računovodstva v vladnih organizacijah
controllability	zmožnost nadziranja, obvladovanje
controllable cost	strošek, ki ga lahko manager obvladuje
controller	ameriški izraz za vodjo računovodstva (v podjetjih); nemški izraz za poslovodnega računovodnjo
cost cutting	zniževanje stroškov
cost driver	povzročitelj stroškov
cost management	obvladovanje stroškov
CPAP (C ontinuous P rogress A cceleration P rogram)	program stalnih pospešenih sprememb
effectiveness	uspešnost
efficiency	učinkovitost
filming	snemanje dela
GZS	G ospodarska Z bornica S lovenije
HACCP (H azard A nalysis C ritical C ontrol P oint)	ATKKT (A naliza T veganja K ritičnih K ontrolnih T očk) je sistem, ki ugotavlja, vrednoti in nadzira tveganja, ki so pomembna za varnost živil
management	poslovodstvo (ravnateljstvo), vodenje
management accounting (am.) managerial accounting (angl.)	poslovodno (upravljalno) računovodstvo, kontroling
MODIS (M odri I nformacijski S istem)	naziv računovodskega informacijskega sistema, ki ga uporablja Pekarna Vrhnika
OLAP (O n- L ine A nalytical P rocessing)	programska orodja, ki omogočajo ažuren dostop do informacij v obliki vrtilnih tabel (MS Excel)
PDCA (P lan- D o- C heck- A ct) Cycle	nenehno ciklično ponavljanje naslednjih korakov oz. faz: načrtovanje, izvedba, kontroliranje in ukrepanje; poznano tudi kot Demingov krog
performance measurement	merjenje uspešnosti
R&D (R esearch and D evelopment)	R & R (R aziskave in R azvoj)
TOZD	T emeljna O rganizacija Z druženega D ela
work sampling	preverjanje - vzorčenje dela