

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

**OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU
RUDNIK TRBOVLJE - HRASTNIK**

Ljubljana, julij 2004

Mitja Pavlič

IZJAVA

Študent Mitja Pavlič 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 magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 5.7.2004

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PREDMET PROUČEVANJA.....	1
2 NAMEN IN CILJ PROUČEVANJA	5
3 METODE PROUČEVANJA.....	6
4 STRUKTURA DELA.....	6
1 ENERGIJA KOT GIBALO GLOBALNEGA RAZVOJA	7
1.1 DOMAČI IN SVETOVNI TRG PREMOGA.....	7
1.2 DOMAČI IN EVROPSKI TRG ELEKTRIČNE ENERGIJE.....	10
1.3 PODJETJE RTH KOT DEL DOMAČEGA TRGA PREMOGA.....	10
2 OBVLADOVANJE STROŠKOV	15
2.1 POMEN OBVLADOVANJA STROŠKOV	15
2.2 UVAJANJE NOVEJŠIH PRISTOPOV OBVLADOVANJA STROŠKOV V PODJETJU	17
2.3 INFORMACIJE O STROŠKIH.....	19
2.3.1 Opredelitev stroškov	19
2.3.2 Delitev stroškov.....	22
2.3.3 Pomen računovodskih informacij za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev.....	27
2.3.3.1 Stroškovno računovodstvo in računovodstvo odgovornosti	27
2.4 SISTEMI STROŠKOV V PODJETJU	29
2.4.1 Odločitve o zajemanju stroškov	30
2.4.1.1 Sistem stroškov na temelju delovnih nalogov	31
2.4.1.2 Procesni stroškovni sistem.....	33
2.4.2 Odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent.....	36
2.4.2.1 Stroškovni sistem dejanskih stroškov.....	36
2.4.2.2 Stroškovni sistem ocenjenih stroškov.....	37
2.4.2.3 Stroškovni sistem standardnih stroškov	37
2.4.3 Odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončnih proizvodov	37
2.4.3.1 Vrednotenje zalog dokončane proizvodnje po polni lastni ceni.....	39
2.4.3.2 Vrednotenje zalog dokončane proizvodnje po zoženi lastni ceni.....	40
2.5 MANAGERSKA ORODJA ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV	41
2.5.1 Tradicionalna managerska orodja za obvladovanje stroškov	42
2.5.1.1 Obvladovanje stroškov s spremljavo po stroškovnih mestih.....	42
2.5.1.2 Problemi ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih	43
2.5.1.3 Obvladovanje stroškov s spremljavo po stroškovnih nosilcih.....	43
2.5.2 Novejša managerska orodja za obvladovanje stroškov	44
2.5.2.1 Uporaba novejših managerskih orodij obvladovanja stroškov.....	46
2.5.2.2 Benchmarking.....	46
2.5.2.3 Celovito obvladovanje kakovosti	48
3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU RTH.....	51
3.1 PREDSTAVITEV PROUČEVANEGA PODJETJA	51
3.2 NAČIN SPREMLJANJA STROŠKOV V PROUČEVANEM PODJETJU	55
3.2.2 Uporabniki računalniških informacij in informacijski sistem za spremljanje stroškov ..	55

3.3 UPORABLJEN SISTEM STROŠKOV V KONKRETNEM PODJETJU	58
3.3.1 Zajemanje stroškov	58
3.3.2 Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent.....	61
3.3.3 Vrednotenje zalog	61
3.3.4 Spremljava stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.....	61
3.4 UPORABA SODOBNEJŠIH METOD OBVLADOVANJA STROŠKOV	66
3.5 OCENA SISTEMA STROŠKOV	67
4 ZAKLJUČEK	68
5 LITERATURA IN VIRI	70
5.1 LITERATURA	70
5.2 VIRI.....	72

KAZALO SLIK

Slika 1: Svetovna poraba premoga.....	8
Slika 2: Svetovne zaloge premoga.....	8
Slika 3: Struktura elektrogospodarstva v Sloveniji glede na fizični tok električne energije	12
Slika 4: Razvrstitev posameznih managerskih metod glede na raven odločanja	17
Slika 5: Razmerje med stroški in izdatki	21
Slika 6: Razmerje med stroški in odhodki	21
Slika 7: Medsebojne povezave in odnosi med posameznimi komponentami proizvodnih stroškov izdelka	26
Slika 8: Sestavine stroškovnega računovodstva	28
Slika 9: Kombinacije sestavin sistema stroškov.....	30
Slika 10: Primerjava sistema stroškov na temelju delovnih nalogov in procesnega sistema stroškov	31
Slika 11: Prikaz stroškovnega sistema na temelju delovnih nalogov	32
Slika 12: Prikaz procesnega sistema stroškov	33
Slika 13: Analize odmika standardnih stroškov od dejanskih uresničenih stroškov	36
Slika 14: Proces benchmarkinga	48
Slika 15: Dejavniki potrebni za uspešno uvajanje COK v podjetje	50
Slika 16: Organizacijska oblika proučevanega podjetja.....	53
Slika 17: Struktura skupine naravnih vrst stroškov v procesu proizvodnje premoga.....	54
Slika 18: Struktura skupine naravnih vrst stroškov v procesu zapiranja RTH.....	55
Slika 19: Informacijski sistem v RTH.....	57
Slika 20: Sistem delovnih nalogov v procesu zapiranja podjetja RTH	60
Slika 22: Procesi in stroškovna mesta v podjetju RTH	63
Slika 23: Postopek razporejanja stroškov na SN in SMv proučevanem podjetju	64

Slika 24: Algoritem razporejanja stroškov na SN v podjetju RTH	66
--	----

KAZALO TABEL

Tabela 1: Določitev LC proizvoda z uporabo metode tehtanega povprečja in metode FIFO	35
Tabela 2: Poznavanje in uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih	45
Tabela 3: Stroški po naravnih stroškovnih vrstah v proučevanem podjetju.....	54
Tabela 4: Tipi in nazivi DN v RTH.....	59
Tabela 5: SM v podjetju RTH	62
Tabela 6: SM skupnega poimena v proučevanem podjetju in delež stroškov, ki se pripisujejo SN proizvodnja premoga in SN zapiranje rudnika.....	65

KRATICE UPORABLJNE V SPECIALISTIČNEM DELU

angl.	-	angleško
itd.	-	in tako dalje
ipd.	-	in podobno
mio.	-	milijon
mrd.	-	milijarda
npr.	-	na primer
oz.	-	oziroma
str.	-	stran
tj.	-	to je
l.	-	leto

UVOD

1 Predmet proučevanja

Podjetja¹ si prizadevajo uresničiti svoj temeljni cilj poslovanja tako, da si ustvarijo ustrezna sredstva² (angl. assets) in pogoje, da imajo zadosten vir sredstev³ (angl. liabilities and equity capital) za financiranje poslovanja. Denarno podobo sredstev spreminjajo v različne nedenarne oblike sredstev, potrebnih za oblikovanje poslovnih učinkov, tj. nekih proizvodov ali storitev. Proizvode ali storitve podjetja prodajajo na trgih, za katere je značilna silovita konkurenca med ponudniki, ki je posledica hitrega znanstveno-tehnološkega razvoja. Zaradi oblikovanja poslovnih učinkov se sredstva zmanjšujejo in se spreminjajo v stroške, npr. osnovna sredstva se skozi amortizacijski postopek spreminjajo v amortizacijo ali zaloge materiala, ki se skozi porabo materiala spreminjajo v stroške porabljenega materiala. V poslovnem procesu nastajajo stroški. V primeru, da ima podjetje vsako leto približno enake prihodke, lahko z zmanjšanjem stroškov izboljšamo poslovni izid. Predpogoj, da izboljšamo poslovni izid, je zmanjšati stroške.

Stroški so v bistvu neugodna sestavina poslovnega izida. Če v podjetju nastajajo stroški, ne da bi ob tem nastajali novi poslovni učinki, so taki stroški izguba. Poslovni učinki lahko ostajajo neprodani, v bistvu se le spremeni izhodiščna vrsta sredstev v zaloge dokončane ali nedokončane proizvodnje. Ali bodo tudi v takem primeru stroški zgolj izguba je odvisno od možnosti prodaje poslovnih učinkov. Podjetja se soočajo z izzivom, kako pritegniti kupce, ki se na trgu srečujejo s sorodnimi izdelki. Zahteva kupcev⁴ je poceni in kakovosten izdelek. V primeru, da uspe prodaja proizvedenih poslovnih učinkov, obstaja možnost, da bo prodajna cena poslovnih učinkov manjša od stroškovne cene, enaka ali večja od nje. Pri prvem primeru

¹ Podjetje je ekonomsko in pravno zaokrožena združba z gospodarsko pridobitnimi cilji, ki posluje v pogojih tveganja in prodaja na trgu pod tamkajšnjimi zakonitostmi, pri čemer je zanjo bistveno pomemben dobiček (Pučko, 1996, str. 1 - 3). Proučevano podjetje Rudnik Trbovlje - Hrastnik ne prodaja svojega proizvoda na trgu, kjer bi se srečevalo s ponudbo (prodajalci) in povpraševanjem (kupci). Svoj proizvod prodaja vnaprej določenemu kupcu. Cena proizvoda in proizvodna količina sta tudi določeni vnaprej. Kljub vsemu bom za proučevano združbo v delu uporabljal pojem podjetje.

² Mramor (1999, str. 75) definira sredstvo kot: "... imetje ali pravica v lasti posameznika, podjetja ali države, ki ji lahko pripišemo denarno vrednost." Sredstva so premoženja podjetja in so razdeljena na stalna ali osnovna, obratna in na finančne naložbe (Rozman, Pučko, 1993, str. 55). V Slovenskih računovodskih standardih - SRS (2002, str.175) je zapisano: "sredstva so v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskopravno razpolaga podjetje. Gledano s finančnega zornega kota so povezani z naložbenjem podjetja." Navajamo jih na levi strani bilance stanja (angl. balance sheet). V bilanci stanja se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti (SRS, 2002, str. 18).

³ Rozman, Pučko (1993, str. 76) definirata vir sredstev kot: "... pravne in fizične osebe, ki vlagajo, posojajo ali kako drugače prispevajo k sredstvom podjetja." Viri povedo, čigava so dejansko sredstva, s katerimi razpolaga podjetje. Do teh virov ima podjetje določene obveznosti; če je obveznost le v dobrem gospodarjenju govorimo o stalnih sredstvih. Če je obveznost vračanja dolgoročna, govorimo o dolgoročnih virih in obveznostih. O kratkoročnih virih in obveznostih govorimo, če je obveznost vračanja kratkoročna (kratkoročni krediti, obveznosti do dobaviteljev) (Rozman, Pučko, 1993, str. 76 - 77). Navajamo jih na desni strani bilance stanja. V SRS (2002, str.175) je zapisano: "obveznosti do virov sredstev so obveznosti, ki temeljijo na pravno zasnovanem razmerju podjetja do virov sredstev, s katerimi se financira podjetje. Podjetje ohranja tista sredstva financirjev, ki so pri njem in jih vrača v ustreznih rokih z obrestmi ali drugim nadomestilom za gospodarjenje vred."

⁴ Tekavčičeva (1997, str. 90) navaja, da postaja vse pomembnejši dejavnik uspešnosti proizvoda na globalnem trgu strategija nenehnih izboljšav, ki temelji na nenehnem iskanju konkurenčne prednosti na podlagi boljšega proizvoda in veliki prožnosti proizvodnega procesa.

bo le del stroškovne cene pokrit s prodajo poslovnega učinka. Presežek stroškovne cene nad prodajno se spremeni v izgubo, ki ni nič drugega kot skozi prodajo poslovnih učinkov izgubljeni kapital⁵. V drugem primeru podjetje nima ne izgube in ne dobička. Tretji primer, ki je v poslovanju najbolj zaželen, pa s prodajno ceno doprinese podjetju ne le nadomestilo za stroškovno ceno, temveč še določen dobiček, ki ni nič drugega kot skozi prodajo pridobljen kapital. Stroškovna in prodajna cena poslovnih učinkov sta torej odločilnega pomena za presojo uspešnosti poslovanja podjetja. Če predpostavimo, da je prodajna cena v pogojih popolne konkurence dana, je težišče odločanja o gospodarjenju podjetja na stroškovni ceni poslovnih učinkov, obsegu dejavnosti in sestavi dejavnosti (Melavc, 2000, str. 172 - 174).

Z zmanjšanjem stroškov ob danih prihodkih povečujemo poslovni izid - dobiček. Iz tega lahko izhaja veliko ukrepov za obvladovanje stroškov: od stimulacij in nagrajevanja za zmanjšanje stroškov, do kazni za povečanje stroškov. Druga od pomembnih možnosti je ustrezna proizvodna in poslovna politika. Usmerjeni smo k temu, da proizvajamo, kar prinaša dobiček, in izločamo iz proizvodnje tiste proizvode, ki prinašajo izgubo⁶. To je mogoče le, če natančno poznamo stroške določenega izdelka. Stroške, ki nastajajo v procesu, moramo zato deliti glede na mesto nastanka in glede na to, kdo mora s prodajo zagotoviti pokrivanje stroškov. Kadar na mestih nastajanja stroškov organiziramo evidentiranje in spremljanje stroškov, jih imenujemo stroškovna mesta. Izdelke, ki morajo zagotoviti nadomestilo teh stroškov in zagotoviti določen dobiček, imenujemo stroškovni nosilci (Bizjak et al. 1996, str. 241).

Prvi korak k zniževanju in obvladovanju stroškov je njihovo podrobno analiziranje in natančen vpogled v aktivnosti, kjer stroški nastajajo. Podjetje mora vsako od svojih aktivnosti za preživetje na globalnem trgu opraviti brezhibno v prvem poskusu. Povsod po svetu stroškom pripisujejo velik pomen, čeprav so stroški kategorija preteklosti, vendar nam lahko njihovo poznavanje pripomore k pozitivnim odločitvam za poslovanje v prihodnosti (Kaplan, 1982, str. 23 - 55).

Stroški vedno nastajajo v procesu poslovanja določenega podjetja. Podjetja se z optimizacijo stroškov borijo za preživetje, ne pa tudi za rast podjetja, kar pa dolgoročno pomeni, da prične podjetje pasivno ravnati za dogajanja na trgu. Podjetja, ki se pretirano osredotočijo na preživetje, počasi stagnirajo. Paziti je potrebno, da občasna "dieta" ne preraste v "anoreksijo". Z zmanjševanjem stroškov in zniževanjem števila zaposlenih se ne ustvarja bogastva, organizacija se preprosto le manjša, če sproti ne prihaja do vzvodov rasti na strani prihodkov. Za vsako podjetje je bolj kot zniževanje stroškov pomembno obvladovanje le teh. Z obvladovanjem stroškov dosežemo, da zadovoljimo potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in "stroški" kot naši konkurenti. Bratina (2003, str. 36) navaja: "Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno podpodročje politike podjetja, ki na osnovi notranjih in zunanjih stroškovnih analiz in z uporabo sistematičnih in metodoloških postopkov zasleduje celovito obvladovanje in

⁵ Mramor (1999, str. 75) definira kapital kot: "... dolgoročni vir financiranja, ki se deli na lastniški (angl. equity capital) in dolžniški kapital (angl. debt capital)." V SRS (2002, str. 16) je zapisano: "kapital je v podjetje vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju podjetja ohranjati in povečati."

⁶ Podjetja presojajo donosnost posameznega izdelka tako, da primerjajo prihodke od prodaje izdelka in stroške, povezane s proizvodom. Takšna primerjava daje pravilne informacije o tem, v kateri fazi življenjskega cikla (razvoj, uvajanje, rast, zrelost, upadanje) je proizvod. Dobiček prinašajo izdelki, ki so v fazi rasti in zrelosti. Navedeno predstavlja primerno izhodišče za odločanje o tem, ali naj proizvod še nadalje proizvajamo ali ne. Prav odločitve, sprejete v razvojni fazi proizvoda, pogosto privedejo do 90 odstotkov vseh stroškov, ki se pojavljajo v celotnem življenjskem ciklu proizvoda (Tekavčič, 1994, str. 81).

kontrola področja stroškov v podjetju v smislu celovitega obvladovanja stroškov." Vsako podjetje poskuša rasti s povečevanjem obsega poslovanja. Vzporedno s tem se povečujejo tudi stroški. Pri tem je ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. V interesu vsakega podjetja je čim nižji prag rentabilnosti, to pomeni, da želi podjetje pričeti poslovati z dobičkom pri čim manjšem obsegu poslovanja. Za dosego le tega je ključnega pomena obvladovanje stroškov.

Poslovno okolje predstavlja zelo dinamičen proces. Obstoječi sistemi stroškov (tradicionalni) so postali neustrezna osnova za sprejemanje kvalitetnih poslovnih odločitev. Vzrok za njihovo neustreznost so spremembe v poslovnem okolju⁷ (Tekavčič, 1995, str. 2 - 3). Zaradi navedenega je zelo pomembno uvažanje novih managerskih pristopov⁸ v vse nivoje poslovnega odločanja.

Zmanjševanje porabe domačega premoga ima v Evropi hude regionalne in socialne posledice, zato ima premogovništvo v državi poseben status. Na osnovi pogodbe Evropske skupnosti za premog in jeklo se je leta 1993 sprejela odločitev, ki je urejala državne pomoči premogovništvu. V letu 2002 je veljavnost pogodbe in vseh, na njeni podlagi sprejetih aktov, potekla. Kljub temu se je pripravila nova uredba, ki je podaljšala dovoljene državne pomoči premogovništvu do leta 2010. Republika Slovenije (RS) se je skozi Zakon o postopnem zapiranju Rudnika Trbovlje - Hrastnik (RTH) in razvojnem prestrukturiranju regije (ZPZRTH) odločila, da zapre premogovnike rjavega premoga v Zasavju. Do leta 2007 naj bi potekala proizvodnja za potrebe Termoelektrarne Trbovlje (TET) s sočasnim zapiranjem, po tem letu pa bi se izvajala samo zapiralna dela.

Po nacionalnem energetskega programu⁹ (NEP) bo zamenjava premoga z drugimi fosilnimi gorivi (predvidoma s plinom) v Sloveniji neizogibno poslabšala samozadostnost in povečala uvozno odvisnost tudi pri proizvodnji električne energije. Po navedbah v nacionalnem energetskega programu za leto 2003 je tudi v bodoče potrebno ohraniti večji del domače proizvodnje lignita in poiskati kompromis med izpolnjevanjem obvez po Kjotskem sporazumu in doseganju ekonomskih pogojev poslovanja. Ekonomski pogoji poslovanja so v NEP določeni s prodajno ceno premoga, ki bi znašala 2,8 EUR/GJ¹⁰. Direktiva o električni energiji dopušča, da se 15 odstotkov proizvodnje električne energije lahko izvzame iz okvirjev zakonodaje o liberalizaciji trgov¹¹ tako, da dobijo prednost domači viri. Na ta način

⁷ V strukturi stroškov se zmanjšuje delež neposrednih stroškov dela. V nasprotju s tem se povečujejo splošni proizvodni stroški. Neprimerno se povečujejo stalni stroški v primerjavi s spremenljivimi stroški (Tekavčič, 1997, str. 67)

⁸ Managerske pristopi, kot so ravno ob pravem času (JIT), reinženiring poslovnih procesov (BPR), poslovanje s cilji (MBO), upravljanje na podlagi opažanj (MBWA), kanban, matrično vodenje, najemanje zunanjih izvajalcev, benchmarking, krčenje obsega proizvodnje, strateška zavezništva, vitka proizvodnja in druge, je potrebno gledati tudi kot na inovacije, ki so tistim, ki so jih prvi izkoristili, zagotovili kratkotrajne konkurenčne prednosti. Konkurenčnost je tako potrebno graditi na razvijanju organizacijskih rešitev, ki omogočajo ohranjati plodno ravnovesje med izkoriščanjem že znanega in ustvarjanjem novega. Tekavčičeva (1995, str. 7) v svojem delu uporablja namesto izraza managerski pristopi izraz proizvodno-poslovna načela.

⁹ Nacionalni energetski program (NEP) je dokument koordiniranja prihodnjega delovanja ustanov, ki se ukvarjajo z oskrbo z energijo, postavil cilje in določil mehanizme za prehod od zagotavljanja oskrbe z energenti in električno energijo k zanesljivi, konkurenčni in okolju prijazni oskrbi z energijskimi storitvami. Postavlja tudi cilje in mehanizme za spremembo razumevanja vloge in pomena energije pri dvigu blaginje. Dokument izdela Ministrstvo za okolje, prostor in energijo RS.

¹⁰ GJ – Giga joule, enota za kurilno vrednost premoga, je tisti del zgorevalne toplote, ki jo dobimo, če dimne pline ohlajamo samo do temperature nad rosiščem vodne pare (1 GJ = 10⁹ J).

¹¹ Liberalizacija oz. deregulacija energetskega tržišča je proces odstranjevanja kakršnih koli elementov državne regulacije in kontrole tržišča. Le-ta zahteva možnost izbire dobavitelja električne energije od strani uporabnika in dostopnost do omrežja. To pomeni, da bo elektroenergetsko prenosno in distribucijsko omrežje dostopno

bi lahko v Evropski uniji zadržali premogovnike in nadaljevali z vzdrževanjem obstoječega znanja v tem sektorju.

V podjetju RTH je v izdelavi srednjeročni program za obdobje 2005 – 2009 v dveh variantah. Po prvi varianti naj bi se proizvodnja končala v letu 2007 (določeno v ZPZRTH), po drugi varianti naj bi proizvodnjo podaljšali do leta 2009. Prednosti druge variante so:

- zmanjšanje stroškov zapiranja v obravnavanem obdobju,
- v kadrovsko - socialnem delu programa,¹² kjer bi se zmanjšalo število presežnih delavcev, ker bo v obdobju 2010 – 2012 veliko zaposlenih izpolnilo pogoje za upokojeitev.

Za podaljšanje proizvodnje do leta 2009 bi morali biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- izgradnja čistilne naprave v TET,
- sprememba ZPZRTH,
- zagotovitev državne pomoči – subvencije.

Stroškovna cena premoga bi se zmanjšala iz 3,59 EUR/GJ v letu 2003 na 3,2 EUR/GJ v letu 2009. Do zmanjšanja stroškovne cene bi prišlo zaradi zmanjšanja:

- stroškov dela - v letu 2008 bi se število zaposlenih v primerjavi s predhodnim letom zmanjšalo za 20 delavcev in v letu 2009 še za nadaljnjih 90,
- stroškov materiala in stroškov storitve - aktivni bi bili odkopi v neposredni bližini vhoda v jamo, s čimer se bodo bistveno zmanjšali stroški vzdrževanja transportne mehanizacije, vzdrževanja jamskih objektov, mehanizacije za dostavo repromateriala, stroški električne energije itd.,
- stroškov amortizacije - v zadnjih letih obratovanj odkopov ne predvidevamo večjih investicij v opredmetena osnovna sredstva; ostala opredmetena osnovna sredstva se bodo do leta 2007 že v večini amortizirala.

V NEP za leto 2002 je navedeno: "Če bodo države Evropske unije ohranile pomoč premogovnikom za vzdrževanje "nujnega nivoja" proizvodnje, tudi z namenom ohranjanja znanja in tehnologije dela, bo to storila tudi Slovenija, ki bo prednostno obravnavala domači premog." Glede na to, da se je konec leta 2002 sprejela nova uredba, ki je podaljšala dovoljene državne pomoči premogovništvu v Evropski uniji do leta 2010, podjetje RTH upa, da bo država prednostno obravnavala domači premog, kot je to zapisala v NEP, in podaljšala proizvodnjo do leta 2009.

Navedeno povečuje pomen racionalizacije stroškov in obvladovanja stroškov v proučevanem podjetju. Osnovna dejavnost podjetja je pridobivanje premoga za potrebe Termoelektrarne Trbovlje (TET). Poleg tega procesa se v proučevanem podjetju izvajajo zapiralna dela in proces trženja storitev. Proizvodnja podjetja temelji na smernicah NEP, ki predvideva približno letno količino proizvedenega premoga. Vsako leto vlada sprejme plan poslovanja

proizvajalcem in porabnikom električne energije. Po 1. juliju 2004 bo treba v skladu z evropsko uredbo prosto izbiro dobavitelja omogočiti vsem uporabnikom, razen gospodinjstvom. Gospodinjstva, ki jih je v Sloveniji približno 800 tisoč, bodo še nekaj časa ostali tarifni odjemalci, kar pomeni, da jim bodo morala električno energijo dobavljati elektrodistribucijska podjetja po ceni, ki jo bo določila vlada. V evropski uredbi je uvedba trga za gospodinjstva predvidena po 1. juliju 2007.

¹² Kadrovsko-socialni program pokriva področje reševanja kadrovske problematike, tako v smislu iskanja ustreznih prezaposlitvenih možnosti za presežne delavce RTH-ja, kakor tudi pripravo presežnih delavcev, ki bodo med presežne delavce uvrščeni v naslednjih letih.

elektroenergetskega sistema, ki določa ceno premoga kot osnovo za sklenitev kupoprodajne pogodbe RTH – TET.

V letu 2003 je prišlo do reorganizacije podjetja na zahtevo lastnika podjetja. V okviru reorganizacije je tako prišlo do ukinitve posameznih obratov. Do spremembe organiziranosti je prišlo zaradi dejstev, da sta v podjetju pričela potekati proces proizvodnje in zapiranja, uvajati pa se je začel tretji proces - proces trženja storitev. Namen reorganizacije v podjetju je obvladovanje in zmanjševanje stroškov v proizvodnem procesu ter zagotavljanje večje transparentnosti in racionalnosti v procesu zapiranja.

Predmet mojega specialističnega dela je proučevanje sistema stroškov v podjetju RTH v vseh navedenih procesih, ki se izvajajo v podjetju.

2 Namen in cilj proučevanja

Namen dela je proučevanje sistema stroškov v vseh procesih podjetja RTH. V osnovi poznamo dva sistema zajemanja stroškov, tj. na temelju poslovnih nalogov in na temelju poslovnega procesa. Predpogoj za pravilno zajemanje stroškov je razporejanje stroškov na posamezna stroškovna mesta. S tem lahko ugotovimo predvsem, kje in zakaj so stroški nastali. Stroškovno mesto običajno opredelimo kot funkcijsko, prostorsko ali organizacijsko zaokroženo celoto, v kateri je možno evidentirati, spremljati in nadzirati stroške. Temeljni razlog za uvedbo stroškovnega mesta je nadzorovanje in obvladovanje stroškov. Stroškovna mesta so vedno internega pomena in se ne nanašajo na odnos podjetja s trgom.

Moj osnovni namen je proučiti sistem stroškov, analizirati obstoječi sistem razporejanja posrednih stroškov na posamezna stroškovna mesta, stroškovne nosilce in dati določen prispevek k obvladovanju stroškov v proučevanem podjetju, ter obstoječi sistem stroškov primerjati s spoznanji, pridobljenimi pri proučevanju stroškovne literature s tega področja. Proučil bom tudi tradicionalna in sodobna managerska orodja za obvladovanje stroškov v podjetjih in ugotovil, ali katero od sodobnih metod obvladovanja stroškov uporablja podjetje RTH.

Cilji, ki sem si jih zadal v specialističnem delu, izhajajo iz namena. Pri izdelavi specialističnega dela sem si zadal naslednje cilje:

- ugotoviti ali je obstoječi sistem stroškov primeren za proučevano podjetje - Tekavčičeva (1997, str. 52) navaja:... "končni cilj sistema stroškov v določenem podjetju je namreč vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni učinki". Glede na to, da proučevano podjetje poskuša povečati prihodke iz opravljanja rudarskih storitev na trgu je zelo pomembno pravo ovrednotenje projekta. Osnova za takšno ovrednotenje je sistem stroškov, ki ga uporablja podjetje;
- ponazoriti problem razporejanja posrednih stroškov na posamezna stroškovna mesta - delež neposrednih stroškov je v pogojih globalne konkurence majhen, zato moramo biti pri razporejanju posrednih stroškov na posamezna stroškovna mesta zelo pozorni; najbolj kritična je pravilna izbira meril (zaradi navedenega bom v delu analiziral obstoječi sistem razporejanja posrednih stroškov na stroškovna mesta);
- seznaniti se s teoretičnimi osnovami glede posameznih novejših pristopov v obvladovanju stroškov - ugotoviti, ali katerega od navedenih pristopov uporablja proučevano podjetje, in pojasniti na kakšen način.

3 Metode proučevanja

Izdelava specialističnega dela temelji na teoretičnih spoznanjih, praktičnih izkušnjah in razgovorih z vodji posameznih služb v proučevanem podjetju. Kot pomoč mi bodo služila tudi interna poročila in viri podjetja RTH. Poleg navedenega si bom pomagal z lastnim znanjem iz tega področja, pridobljenim pri specialističnem študiju. Vse navedeno bom združil in uporabil kot osnovo za proučevanje problemov obvladovanja stroškov.

Za dosego zadanih namenov bom uporabil določene metodološke prijeme. V prvi stopnji bom pregledal slovensko in tujo strokovno literaturo s področja stroškov in načina obvladovanja stroškov. Po pridobljenih teoretičnih spoznanjih bom opravil razgovor z vodji posameznih služb v proučevanem podjetju in s tem pridobil informacije o sistemu stroškov v konkretnem podjetju. Kot dodatni vir bom uporabil tudi svetovni splet (www) v globalnem omrežju (medmrežje).

V praktičnem delu bom obravnaval spremljanje stroškov v podjetju RTH in način razporejanja splošnih stroškov na stroškovna mesta. Proučil bom sedanji sistem spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih ter podal oceno le-tega in navedel, katere novejšje pristope pri obvladovanju stroškov uporablja proučevano podjetje.

4 Struktura dela

Specialistično delo sem razdelil na štiri poglavja. V uvodu bom opredelili predmet dela, namen in cilj, metodologijo in vsebinsko sestavo specialističnega dela.

Prvi dve poglavji specialističnega dela sta teoretični. V prvem poglavju bom predstavil domačin in svetovni trg premoga, domači in evropski trg električne energije ter položaj proučevanega podjetja na domačem trgu premoga. Sledilo bo poglavje, v katerem bom prikazal, v čem je pomen obvladovanja stroškov in navedel temeljna vprašanja, ki se pojavljajo pri uvajanju novejših pristopov v obvladovanju stroškov v podjetju, podal bom osnovne opredelitve stroškov, delitev stroškov in pomen računovodskih informacij za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev. Sledila bo predstavitev sistemov zajemanja stroškov in odločitve o zajemanju stroškov, vrednotenju posameznih stroškovnih komponent in vrednotenju zalog dokončane in nedokončane proizvodnje. V tem poglavju bom obdelal tudi managerska orodja za obvladovanje stroškov, predstavil bom tradicionalna in novejša managerska orodja. Predhodno pridobljena teoretična spoznanja bom nato uporabil za praktične namene. Tretje poglavje bo osredotočeno na spremljanje stroškov v podjetju RTH. Proučil bom tudi način uporabe sodobnejših metod obvladovanja stroškov v proučevanem podjetju.

V sklepnem poglavju bom predstavil končne ugotovitve specialističnega dela, s poudarkom na pridobljenih praktičnih spoznanjih. Delo bom nadaljeval s seznamom literature in virov.

1 Energija kot gibalno globalnega razvoja

Po ocenah strokovnjakov, ki delujejo v okviru združenih narodov, bo na Zemlji leta 2020 živel 8 milijard ljudi. Torej v dveh slabih desetletjih se bo število prebivalstva povečalo za 2 milijardi. Največji prirastek prebivalstva bo v razvijajočih deželah, kjer se bo le-to povečalo za 1,8 milijarde. V letu 1990 je 75 odstotkov svetovnega prebivalstva živečega v razvijajočih deželah porabilo le 33 odstotkov svetovne proizvodnje energije. Po predvidevanjih bo do leta 2020 v razvijajočih deželah živel 85 odstotkov svetovnega prebivalstva, ki bo porabilo okoli 55 odstotkov svetovne proizvodnje energije. Svetovne raziskave kažejo, da tretjina prebivalstva (okoli 2 milijardi) še vedno nima električne energije v svojih domovih. Projekcije potrošnje energije kažejo veliko povečanje porabe le-te. Kontinent, na katerem se bo največ povečala poraba električne energije, je Azija. Potrošnja električne energije se je v Aziji v obdobju od 1971 do 1995 povečala za sedemkrat, pričakuje pa se, da se bo v obdobju od 1995 do 2010 poraba podvojila. Poraba energije se bo povečala z 12,6 milijarde ekvivalentnih ton premoga¹³ v letu 1990 na okrog 19,2 milijarde tce v letu 2020 (Pavlič, 2002, str. 2). V tem poglavju bom zato predstavil domači in svetovni trg premoga, domači in evropski trg električne energije ter položaj proučevanega podjetja na domačem trgu premoga.

1.1 Domači in svetovni trg premoga

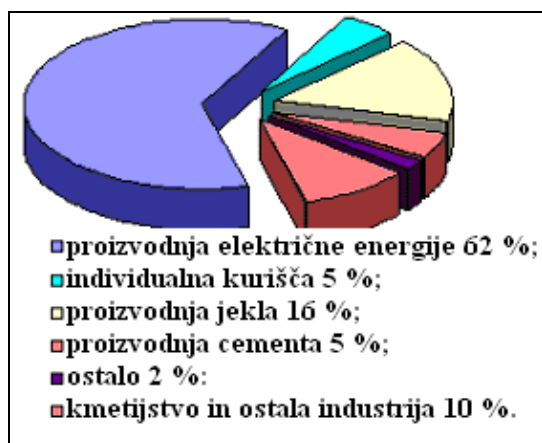
Do 2. svetovne vojne je bil premog ključna energetska surovina vseh razvitih držav. Še leta 1950 so s premogom pokrili 56 odstotkov svetovnih energetskih potreb. Do leta 1974 je ta odstotek zdrsnil na 29 odstotkov zaradi prodora nafte in zemeljskega plina. Zaradi petkratne podražitve nafte v leti 1972-74 je veliko držav močno spremenilo svoje stališče do izkoriščanja premogovnikov. Podražitev je bila posledica ocene omenjenih količin nafte in plina. Posledica te podražitve je bila povečana proizvodnja premoga v večini držav.

Premog ostaja najpomembnejši vir za proizvodnjo električne energije. Z 39 odstotnim deležem v celotni proizvodnji električne energije, premog ostaja še vedno dvakrat večji vir kot denimo zemeljski plin. Premog pokriva več kakor 23 odstotkov svetovnih potreb po energiji, pri čemer so poleg proizvajalcev električne energije največji porabniki železarne (http://portal.www_media.show?p_id=77089&p_settingssetid=54475&p_settingssiteid=0&p), navedeno je prikazano na sliki 1.

Iz slike 1 je razvidno, da se dobra polovica (62 odstotkov) proizvedene količine premoga porabi za proizvodnjo 39 odstotkov svetovne električne energije. Naslednji večji porabnik je jeklarska industrija, ki porabi 16 odstotkov svetovne proizvodnje premoga za izdelavo 70 odstotkov svetovnega jekla. Pet odstotkov svetovne proizvodnje premoga se porabi za izdelavo cementa. Enako količino ga porabijo individualna kurišča. Večji porabnik premoga je tudi kmetijstvo in ostala industrija, ki porabijo 10 odstotkov proizvedene svetovne količine premoga.

¹³ V literaturi s tega področja se za ekvivalentne tone premoga uporablja kratica tce. En 1 tce = 7000 kcal/kg.

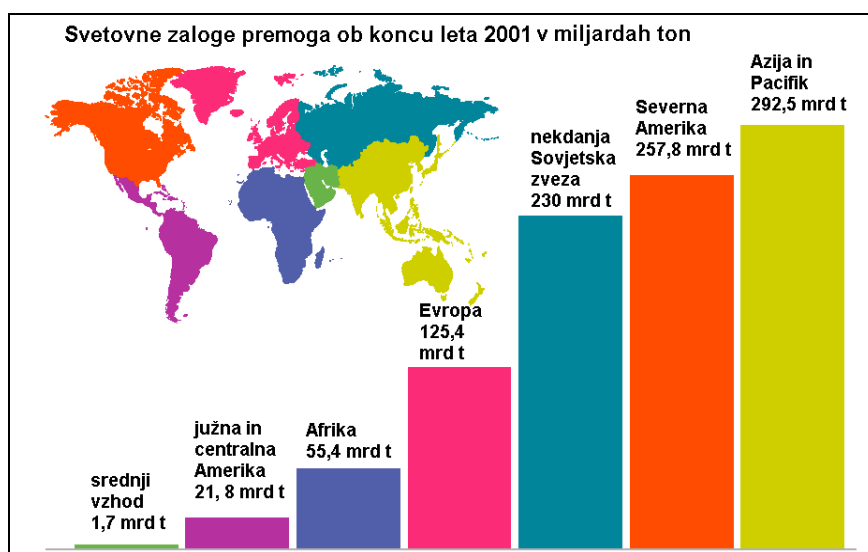
Slika 1: Svetovna poraba premoga



(Vir: <http://www.wci.rmid.co.uk./web>)

Od vseh fosilnih goriv je v svetu največ zalog premoga. Leta 2001 se je ugotovilo, da je teh okoli 1000 milijard ton. Zaloge premoga po posameznih področjih zemeljske oble so prikazane na sliki 2. Največ zalog premoga je v Aziji in Pacifiku (292,5 mrđ. ton), najmanj na Srednjem vzhodu (1,7 mrđ. ton). V Evropi brez območja nekdanje Sovjetske zveze je 125,4 mrđ. ton zalog premoga.

Slika 2: Svetovne zaloge premoga



(Vir: <http://www.bp.com/>)

Vso to količino premoga je možno ob poznani tehnologiji pridobivanja premoga ekonomsko izkoristiti. Poleg obilnosti zalog je velika prednost premoga tudi njegova razpršenost po svetu, saj se nahaja v več kot 100 državah sveta. Glede na količino proizvodnje premoga v letu 1998 so te rezerve dovolj velike za nadaljnje izkoriščanje vsaj še za 200 let, medtem ko naj bi zaloge nafte in plina zadoščale za 40 do 60 let. Zaloge nafte in zemeljskega plina se v višini 70 odstotkov nahajajo na Srednjem vzhodu in v nekdanji Sovjetski zvezi. Trgovanje s premogom je v primerjavi s trgovanjem z nafto in zemeljskim plinom še vedno zelo

nerazvito. Podobnost premoga s nafto je tudi v tem, da zanj obstajajo tako fizični kot tudi finančni trg, kar ga dela privlačnega za banke in druge špekulacijske interese, ki vključujejo proizvajalce premoga in tudi končne porabnike. Dobave premoga so zanesljive, večjih težav s premogom ni, prav tako ne s prenosom (poznamo npr. težave pri prenosu električne energije), njegove cene ne določajo arabski narodi, cena je dokaj stabilna ([http:// portal. www _media. show?p_id=77089&p_settingssetid=54475&p_settingssiteid =0&p](http://portal.www_media.show?p_id=77089&p_settingssetid=54475&p_settingssiteid=0&p)).

V zadnjih desetih letih se je trgovanje s premogom hitro razvijalo in se je po podatkih International Energy Agency (IEA) med letom 1992 in 1997 povečalo za 31 odstotkov, od leta 1997 do 2001 pa se je ta odstotek povečal še za 11 odstotkov. Zgodovinsko gledano je trgovanje s premogom temeljilo na dolgoročnih pogodbah (za obdobje tri do pet let). Tudi na tem področju je prišlo do preobrata, saj se sedaj sklepajo pogodbe za obdobje enega leta ali celo manj. Tako se sčasoma razvija tudi nekakšen trenutni trg s premogom. Nekateri ocenjujejo, da se bo trgovanje s premogom razvijalo podobno kot trgovanje s surovo nafto in zemeljskim plinom. Vedno bolj narašča tudi število trgovcev, ki bi želeli trgovati s premogom, privlačnost trga pa seveda narašča z večanjem donosnosti. Že od sredine leta 2002 cenovna indeksa TFS API 2 in TFS API 4, ki odražata cene premoga, stalno naraščata.

Daleč najpomembnejše fosilno gorivo je in bo ostala nafta, s katero svet zadovoljuje okoli 40 odstotkov vseh potreb na ravni primarne energije. Še bolj izrazita je premoč nafte v mednarodni trgovini, saj sta premog in zemeljski plin v mednarodni trgovini udeležena z manj kot petino količine in še z nižjim deležem vrednosti. Logična posledica vodilne vloge nafte je vezanje cen ostalih fosilnih goriv na svetovne cene nafte. V zadnjih dveh letih se pariteta cen energentov spreminja, kar je posledica rasti cene surove nafte in učinkov deregulacije ter liberalizacije energetskih trgov. Ekonomska vrednost fosilnega goriva je pretežno odvisna od količine energije, ki jo vsebuje¹⁴.

Glede na pomemben prispevek premoga k proizvodnji elektrike ni presenetljiv podatek, da je trgovanje s premogom povezano z liberalizacijo trgovanja z električno energijo. Če na premog gledamo kot na globalno industrijo, imajo mnogi geografski trgi različne poglede. V Evropi, kjer se je razvil največji mednarodni trg s premogom, je primarni cilj obdržati močno rast trgovanja in razviti trgovanje s premogom kot konkurenta trgovanju z nafto. Morda največji potencial za trgovanje s premogom se nahaja na azijskem trgu. Regija ima namreč nekaj največjih proizvajalcev premoga na Kitajskem, Indiji in Indoneziji, medtem ko sta Japonska in Koreja veliki uvoznici premoga. Dokazane rezerve in zanesljivost so pozitivne lastnosti premoga, medtem ko so velike emisije toplogrednih plinov iz proizvodnje premoga njegova slaba lastnost.

V Sloveniji je premog že od nekdaj eden od pglavitnih stebrov v oskrbi z energijo in pomeni eno izmed strateških rezerv. Danes sestavlja skoraj tretjino osnove za proizvodnjo električne energije. Iz okoljevarstvenih razlogov bo raba premoga tudi v prihodnosti usmerjena predvsem na termoeenergetske objekte. Z novimi tehnologijami in soproizvodnjo obstajajo tudi možnosti boljše izrabe domačih premogov. Velikost letne proizvodnje domačega premoga, je odvisna od slovenskih elektroenergetskih načrtov in znaša okrog štiri milijone in pol ton. Ena od možnosti za dolgoročno oskrbo Slovenije z energijo pomeni tudi uvoženi premog. Svetovne zaloge tega goriva so velike, kakovost je dobra, sprejemljiv je tudi

¹⁴ Fosilna goriva vsebujejo različne količine energije (kurilnost fosilnega goriva), ki jo lahko pridobimo pri zgorevanju. Kurilnost rjavega premoga znaša 8,4 MJ/kg do 20,1 MJ/kg, črnega premoga od 27,2 MJ/KG do 34,1 MJ/kg, bencina 42,7 MJ/kg in kurilnega olja 41,2 MJ/kg.

iz okoljevarstvenih vidikov. Tudi cene premoga na svetovnih trgih so dokaj stabilne. Termoelektrarna - Toplarna Ljubljana (TE - TOL) je proizvajalec toplote, električne energije in tehnološke pare. Za proizvodnjo omenjenih energij uporablja uvoženi premog. Letno se porabi približno poldrugi milijon ton premoga.

1.2 Domači in evropski trg električne energije

Električna energija je primarna dobrina in vložek v vsako obliko proizvodnje. Proizvodnja električne energije in njen prenos od elektrarn do končnih potrošnikov sestavlja elektroenergetski sektor. Podjetja, ki delujejo v okviru tega sektorja in oskrbujejo potrošnike z energijo, potrebujejo za svoje normalno obratovanje infrastrukturo oziroma električno omrežje. Prenosna in distribucijska podjetja so največkrat oblikovana kot naravni monopoli.

Če so v preteklosti države oblikovale monopol, se v večini evropskih držav danes odvija proces prestrukturiranja in privatiziranja elektrogospodarstva. Države so razbile horizontalne in vertikalne povezave. Skrajni primer je Švica, ki ima s samo 15 GW proizvodnih kapacitet in 7 milijoni prebivalcev 1.200 podjetij za oskrbo z električno energijo. Druga skrajnost je Francija, ki ima še vedno eno državno podjetje (EdF) za oskrbo več kot 58 milijonov prebivalcev. Proizvodna kapaciteta znaša 108 GW (<http://www.iea.org>). Ostale države se nahajajo med tema skrajnostima. Privatizacija je bila izvedena v Veliki Britaniji. Privatizirali so celotni sektor, tako proizvodnjo, prenos in distribucijo. Posamezne države so se odločile za delno privatizacijo in so v državni lasti zadržale posamezne dele sektorja. V Belgiji ima država še vedno v lasti distribucijo. Posamezne države, kot so Francija in Italija, še niso začele procesa privatizacije.

Mnoge države dopuščajo končnim uporabnikom, da sami prosto izberejo dobavitelja energije. Možnost izbire se v večini primerov ne nanaša na vse uporabnike. V Veliki Britaniji so imeli možnost proste izbire dobavitelja že leta 1990 vsi uporabniki, katerih moč priključka je bila večja od 1 MW, od leta 1998 pa lahko vsak uporabnik izbira med dobavitelji. V Španiji bodo vsi uporabniki, katerih priključna moč je večja od 1 MW, lahko prosto izbirali dobavitelja šele letošnje leto, leta 2007 naj bi imeli možnost izbire vsi uporabniki. V Franciji še nimajo opredeljene dinamike odpiranja trga. Vse uporabnike oskrbuje le EdF (Janša, 2002, str. 7).

Evropska unija (EU) je 19. decembra 1996 sprejela direktivo, ki obsega splošna skupna pravila o notranjem trgu (med članicami EU). Cilj direktive je postopno odpiranje trga električne energije in s pomočjo konkurence znižati ceno električne energije ter povečati konkurenčnost proizvodov s poreklom iz EU na ostalih svetovnih trgih. Direktiva predvideva odpiranje trga v treh korakih:

- 1. korak: od februarja 1999 prosto izbirajo dobavitelja porabniki z letno porabo 40 GWh;
- 2. korak: od februarja 2000 prosto izbirajo dobavitelja porabniki z letno porabo 20 GWh;
- 3. korak: od februarja 2003 prosto izbirajo dobavitelja porabniki z letno porabo 9 GWh.

Porabniki, ki ne bodo dosegali letne porabe 9 GWh, ne bodo imeli od odpiranja trga nobenih koristi, razen če posamezne države ne bodo sprejele nižjih mejnih vrednosti porabe. Na Finskem, v Nemčiji, na Švedskem in v Veliki Britaniji je trg popolnoma odprt. Do leta 2007 se bo trg 100 odstotkov odprl še v Belgiji, Španiji in na Nizozemskem. Vsi porabniki lahko prosto izbirajo med dobavitelji. Direktiva uvaja konkurenco na trgu z električno energijo na podlagi pravice tretje strani do dostopa do omrežja. S tem omogoča konkurenco ne da bi se

omrežje podvajalo. Porabniki se lahko sami odločajo, kakšno vrsto električne energije bodo kupovali. Izbirajo lahko na primer med obnovljivimi viri energije in ostalimi viri. Posamezne članice morajo na svojem ozemlju za določen čas postaviti upravljalca omrežja, ki mora zanesljivo in kvalitetno prenašati električno energijo po omrežju. Upravljalec je odgovoren za obratovanje, vzdrževanje in potrebni razvoj omrežja ter za povezave z drugimi omrežji. Upravljalec je odgovoren za nemoten in kakovosten prenos električne energije po omrežju in zagotavljanju sistemskih storitev ter stabilnosti sistema. Članice lahko od upravljalca zahtevajo, da pri nakupu energije daje prednost elektrarnam, ki uporabljajo obnovljive vire energije. Države s tem zagotovijo prodajo okolju prijazne energije, kadar so njeni stroški proizvodnje večji od tradicionalne proizvodnje. Upravljalec ne sme delati razlik med različnimi uporabniki omrežja. Direktiva zahteva od energetskih podjetij razčlenjevanje računov. Povezana elektropodjetja morajo pri svojem notranjem poslovanju voditi ločene račune za proizvodnjo, prenos in distribucijo. V primeru, da se ukvarjajo z drugimi stranskimi dejavnostmi, morajo zanje prav tako voditi ločene račune. S tem se EU skuša izogniti diskriminaciji, notranjemu prelivanju sredstev in izkrivljanju konkurence. Država ali pristojen organ ima pravico do vpogleda v te račune. Podjetja so dolžna letno objavljati poslovne izkaze ločeno po računih (Janša, 2002, str. 6 - 7).

Slovensko elektrogospodarstvo temelji na vertikalni decentralizaciji. Proizvodnja, prenos¹⁵ in distribucija¹⁶ so ločeni med seboj. Takšna organiziranost je bila določena z odlokom o ustanovitvi javnega podjetja za prenos električne energije in javnih podjetij za distribucijo električne energije. Leta 1990 je izvršni svet skupščine Republike Slovenije (RS) ustanovil Elektro Slovenija (ELES), javno podjetje za prenos električne energije. S tem odlokom sta se ločili proizvodna in prenosna dejavnost. Hkrati se je oblikovalo pet javnih distribucijskih podjetij. Večino proizvajalcev električne energije so od leta 2001 združeni pod skupnim podjetjem v državni lasti – Holding slovenske elektrarne (HSE). Proizvodnja električne energije¹⁷ v Sloveniji ne zadošča potrebam po električni energiji. Primanjkljaj energije je potrebno uvoziti iz sosednjih držav. Slovenska proizvodnja je razdrobljena in se po obsegu ne

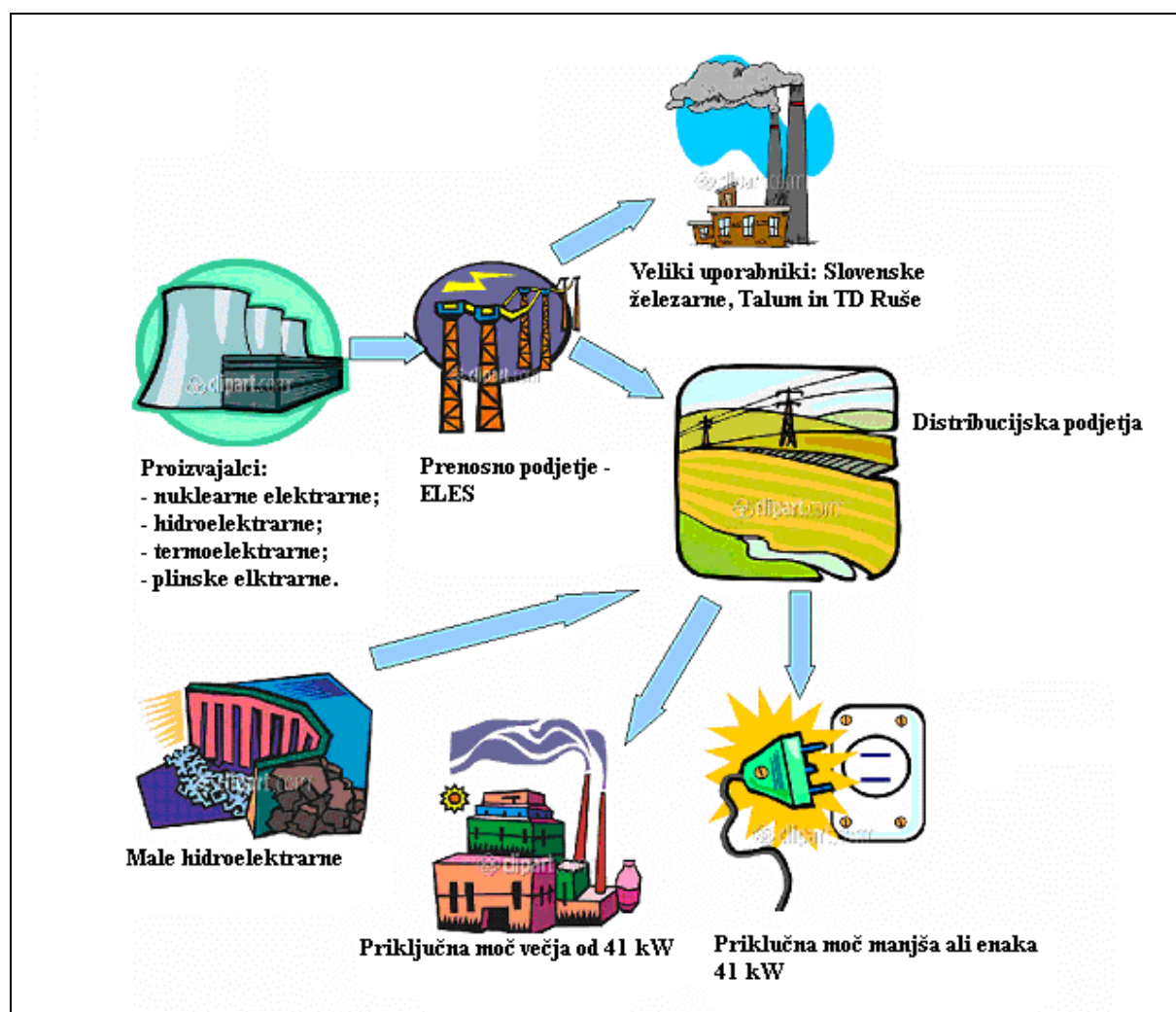
¹⁵ Prenosno podjetje ELES, d.o.o. je zadolženo za prenos električne energije od proizvajalcev do distribucijskih podjetij, upravljanje prenosnega omrežja, izvoz presežkov in uvoz primanjkljaja. Naloga Elesa je tudi organiziranje trgovanja z električno energijo. Električno energijo direktno prodaja podjetjem: Slovenskim železarnam, Talumu in Tovarni dušika Ruše. ELES vodi slovenski elektroenergetski sistem in zagotavlja nemoteno in kakovostno oskrbo Slovenije z električno energijo. S prenosnim omrežjem povezuje celoten elektroenergetski sistem v Sloveniji. ELES upravlja s 141 daljnovodi v skupni dolžini 2.587 kilometrov na napetostnem nivoju 400, 220 in 110 kV. Konec leta 2003 so elektrodistribucijska podjetja ustanovila podjetje Nova energija, ki naj bi se ukvarjalo s prodajo električne energije upravičenim odjemalcem. Podjetje Nova energija so elektrodistribucijska podjetja ustanovila na osnovi junija sprejete direktive EU, ki zahteva, da je treba do 1. julija 2007 tržne dejavnosti pravno ločiti od upravljanja distribucijskega omrežja.

¹⁶ Oskrbo končnih porabnikov pokriva pet javnih podjetij za distribucijo električne energije: Elektro Celje, Elektro Gorenjska, Elektro Ljubljana, Elektro Maribor in Elektro Primorska. Distribucijska podjetja so imela do 15. aprila 2001 na svojem območju monopol pri dobavi električne energije, vendar je ceno električne energije s tarifnim sistemom določala država. Tarifni sistem je predpis, ki določa elemente za obračunavanje dobavljene energije za različne skupine odjemalcev glede na moč, vrsto in karakteristiko odjema, kvaliteto in druge elemente. Od 15. aprila 2001 dalje lahko porabniki s priključno močjo večjo od 41 kW prosto izbirajo dobavitelja. S tem je država prepustila oblikovanje cene električne energije trgu. Distribucijska podjetja so zadolžena za distribucijo električne energije in upravljanje distribucijskega omrežja na svojem področju. Omrežje sestavljajo 110, 35, 20 in 10 kV srednje napetostni vodi, po katerih se prenaša energija do transformatorskih postaj. Od transformatorskih postaj naprej do odjemalcev se energija prenaša po 0,4 kV nizkonapetostnih vodih.

¹⁷ Proizvodnja električne energije je sprememba neke energije v električno z izgorevanjem fosilnega goriva, z uporabo jedrske cepitve, z izkoriščanjem kinetične energije vode ali vetra in s pretvorbo sončne svetlobe s pomočjo foto celic.

more primerjati s tujimi konkurenčnimi podjetji. Leta 2001 je RS ustanovila javno podjetje HSE. Poleg elektrarn je v HSE tudi Premogovnik Velenje, ki dobavlja premog Termoelektrarni Šoštanj (TEŠ). Vse elektrarne, razen Nuklearne elektrarne Krško (NEK), Termoelektrarne Trbovlje (TET), Plinske elektrarne Brestanica (PEB), TE-TOL in malih hidroelektrarn, so združene v tem podjetju. Slovenska država s tem ukrepom skuša povečati konkurenčnost proizvodnje v primerjavi s tujo, povečati privlačnost proizvodnje za kapitalске povezave s tujci in povečati sposobnost za pridobivanje kreditov ter s tem izgradnjo novih zmogljivosti. Struktura elektrogospodarstva v Sloveniji glede na fizični tok električne energije je prikazan na sliki 3.

Slika 3: Struktura elektrogospodarstva v Sloveniji glede na fizični tok električne energije



(Vir: Prirejeno po Janša, 2002, str.8)

Trenutna instalirana moč proizvodnih naprav na pragu elektrarn v Sloveniji je 2700 MW. Moč hidroelektrarn je 800 MW, Nuklearne elektrarne Krško (NEK) 670 MW, preostalo instalirano moč, približno 1230 MW, pa predstavljajo termoelektrarne (NEP, 2003, str.19). Letno povprečno proizvedemo 12.500 GWh ur električne energije, od tega 38 odstotkov proizvede JE Krško, 33 odstotkov termoelektrarne skupaj (TE Trbovlje, TE Šoštanj in TE Ljubljana), 27 odstotkov hidroelektrarne (Dravske, Soške in Savske) in 2 odstotka ostali (Plinska elektrarna Brestanica in male hidroelektrarne). V EU je delež čezmejnega trgovanja z

električno energijo nižji od 10 odstotkov, giblje se med 7 in 9 odstotkov, odvisno od države. V EU so si postavili cilj, da bi čezmejno trgovanje doseglo vsaj 10 odstotkov. Pri nas bi cilj iz NEP lahko pomenil, da je ta meja 25 odstotkov. Razlog, da ima Slovenija primanjkljaj doma proizvede električne energije, je v odločitvi energetskega ministrstva v devetdesetih letih, ki je leta 1991 ukinil energetski prispevek, ki je predstavljal 6 odstotkov vseh investicijskih vlaganj v Sloveniji, in v napačnem predvidevanju rasti letne porabe električne energije. Po njihovih predvidevanjih naj bi ta bila le 0,5 odstotna. Poraba električne energije v leto 2003 je za 5 odstotkov višja kot v letu 2002 (Kocbek, 2003, str. 13).

S 15. oktobrom 1999 je stopil v veljavo nov energetski zakon. Z njim je Slovenija povzela smernice Evropske unije. Zakon določa moderno energetske politiko, pogoje za opravljanje energetske dejavnosti in pravila za delovanje trga z električno energijo. Zagotavlja pogoje za varno in zanesljivo oskrbo z energijo po tržnih načelih. Za nadzor nad delovanjem trga z električno energijo in zemeljskim plinom je bila ustanovljena neodvisna organizacija Agencija za energijo (AE). Naloga AE je, da zagotovi pregledno in nepristransko delovanje trga v interesu vseh udeležencev. Energetski zakon določa dinamiko odpiranja trga z električno energijo v Sloveniji. Dinamika poteka od leta 2000. Aprila 2000 je vlada določila javna podjetja, ki izvajajo distribucijo električne energije za upravljalce distribucijskih omrežij in dobavitelje elektrike tarifnim odjemalcem. Borzen,¹⁸ kot hčerinsko podjetje Eles, je bil določen za organizatorja trga. Distribucijska podjetja so dolžna računovodsko ločiti tržne in regulacijske dejavnosti. Tržne dejavnosti so prodaja električne energije upravičenim odjemalcem, trgovanje, tržno zastopanje in tržno posredovanje. Regulirane dejavnosti so prenos električne energije, upravljanje prenosnega omrežja, distribucija električne energije, upravljanje distribucijskega omrežja in dobava elektrike tarifnim odjemalcem. Do 15. oktobra 2000 so bili upravljalci distribucijskih podjetij dolžni pripraviti sistemska obratovalna navodila, ki omogočajo nemoteno, zanesljivo in kakovostno oskrbo z električno energijo. S 1. januarjem 2001 se pričnejo za tržne in regulirane dejavnosti uporabljati ločeni računovodski izkazi. 15. aprila 2001 je začel delovati organizirani trg električne energije za slovenske proizvajalce. Distribucijska podjetja so morala za opravljanje dejavnosti pridobiti licenco. Od 15. aprila 2001 dalje upravičeni odjemalci prosto izbirajo svojega dobavitelja in se z dobavitelji prosto dogovarjajo o ceni in količini dobavljene energije (Janša, 2002, str. 10 - 11).

¹⁸ 28. marca 2001 je bila ustanovljena družba Borzen, d.o.o., ki je prevzela funkcijo organizatorja trga z električno energijo v Sloveniji. Borzen, d.o.o. je hčerinsko podjetje upravljalca prenosnega omrežja Eles, d.o.o. Trgovanje na borzi je sprva potekalo na avkcijskih srečanjih enkrat tedensko, in sicer ob četrkih. Trgovalo se je s presežki električne energije, ki jih je ponujal HSE. S 1. januarjem 2002 se trguje na dnevnem trgu preko medmrežja, v procesu testiranja pa je programska oprema za trgovanje. Na Borzenu se trguje z električno energijo za en dan vnaprej. Poslovanje borze temelji na zagotavljanju petih načel: transparentnost, učinkovitost, likvidnost, varnost in poštenost (Janša, 2002, str. 33). Osnovne naloge Borzena sestavljajo štirje osnovni sklopi:

- srečanje ponudbe in povpraševanja - borza;
- obračun in finančna poravnava poslov - kliring;
- evidentiranje bilateralnih pogodb;
- izdelava voznih redov.

Najmočnejša srednjeevropska borza je v Leipzigu (LPX). Ta borza je tudi edina, kjer trgujejo s finančnimi instrumenti, osnovanih na ceni v prihodnosti. LPX je začela z obratovanjem v juniju leta 2000. Pokriva nemški trg električne energije. Možnost trgovanja ponujajo tudi tujim podjetjem. Na borzi dnevno trgujejo z elektriko, katero dobavijo naslednji dan po sklenitvi pogodb. Dnevni trg LPX zelo vpliva na borze na Nizozemskem (APX), v Franciji (Powernext) in na manjše borze - avstrijsko EXAA, češko OTC in slovenski Borzen (http://www.energetika.net/portal/user/anon/page/default.psm/js_pane).

Gibanje cen električne energije¹⁹ je v neposredni povezavi z gibanjem stroškov proizvodnje oz. stroškov goriv za elektroenergetske proizvodne objekte (premog, plin, nafta, uran). V Evropskem Energetskem Združenju (European Union Energy - EUE) so opravili projekcijo gibanje cene električne energije za različna goriva. Do leta 2020 je pričakovati, da bodo povprečni proizvodni stroški električne energije zmeroma upadali. Razlogi za tak trend gibanja so povečanje konkurenčnosti, večja učinkovitost proizvodnje, večja uporaba tehnologij kogeneracije in umirjanje potreb po novih proizvodnih zmogljivostih. Od vseh goriv bo imel premog najbolj stabilno ceno, ki naj bi bila skoraj konstantna. Pri plinu in nafti so pričakovana večja nihanja (<http://www.irret.si/slo/referati>).

Motnje pri dobavi električne energije podjetjem z visoko razvito tehnologijo lahko povzročajo velike stroške. V Revozu so ugotovili, da jih je samo nekajminutna motena dobava električne energije prvega septembra l. 2003 stala kar 12 tisoč evrov, v zadnjih treh letih pa se je takih stroškov nabralo za kar 78 tisoč evrov.

1.3 Podjetje RTH kot del domačega trga premoga

RS razpolaga s skromnimi energetske viri. Energetska odvisnost se giblje okoli 51 odstotkov in tudi v bodoče bo potrebno zemeljski plin, tekoča goriva in del trdnih goriv (rjavi premog in koks) zagotoviti iz uvoza. Premog (rjavi premog in lignit) je edino fosilno gorivo, ki je na razpolago v Sloveniji in je v letu 2001 predstavljal 37 odstotkov rabe primarne energije. Proizvodnja lignita znaša približno 4 mio. ton. Proizvodnja rjavega premoga znaša 600.000 ton. Odkopne zaloge rjavega premoga v RTH znašajo 26 milijonov ton, lignita v Velenju pa 168 milijonov ton. Zaradi okoljskih razlogov je uporaba premoga usmerjena le na termoelektrične objekte, ki imajo ustrezne tehnologije čiščenja dimnih plinov. V skladu z ZPZRTH je za l.2012 predvideno zaprtje RTH, ostali premogovniki (Zagorje, Senovo itd.) so že zaprti. Do l. 2007 bo potekalo zapiranje z istočasno proizvodnjo premoga za TET. Po letu 2007 bo tako v Sloveniji ostal le še Rudnik lignita Velenje (RLV). RLV je moderno opremljen in visoko produktiven rudnik, ki lignit dobavlja izključno Termoelektrarni Šoštanj (TEŠ) za proizvodnjo električne energije in toplote. Čeprav izkorišča nahajališče izjemnih dimenzij, v katerem je razvil lastno, visoko produktivno odkopno metodo, je tu mogoča le

¹⁹ Za potrebe časovnih in prostorskih primerjav so se razvile štiri metodologije prikazovanja cen električne energije:

- metodologija EUROSTAT (Statistični urad Evropske unije) - osnova EUROSTAT metodologije je določitev standardnih porabniških skupin glede na letno porabo in pogoje odjema;
- metodologija OECD (The Organisation for Economic Co - operation and Development) - ta metodologija temelji na podlagi izračuna povprečne cene dobavljene kWh električne energije; posebej se spremljajo cene električne energije za gospodinjstva in industrijo ter predstavljajo povprečen prihodek, ki ga je pridobilo elektrogospodarstvo pri prodaji ene kWh energije posameznemu sektorju; prikazane cene električne energije predstavljajo povprečno dosežene cene v obdobju enega leta (četrtletja) in se spremljajo v nacionalnih valutah;
- metodologija UNIPED - organizacija UNIPED na osnovi vsakoletne ankete pridobiva podatke o cenah električne energije v skoraj petdesetih državah v svetu, od tega trinajstih izven Evrope; anketa zajema dve vrsti odjema, in sicer odjem v industriji ter odjem v gospodinjstvih; posebej se zbirajo podatki o cenah brez davka in posebej podatki o cenah z davkom (akcize oziroma trošarine, davek na dodano vrednost itd.);
- metodologija nacionalnih statističnih uradov, ki spremljajo cene električne energije za potrebe izračunov indeksov cen življenjskih potrebščin in indeksov cen industrijskih proizvodov; v te indekse so zajeta tudi vsa gibanja cen električne energije, ki se spremljajo s posebnimi podindeksi; cene električne energije se prikazujejo posebej za industrijo in posebej za gospodinjstva, in sicer v nacionalnih valutah (Brečević Djani, Šaver Aleš, Bučar Andrej, 2003, str.1- 6).

podzemna proizvodnja, ki se po produktivnosti in ceni premoga ne more kosati s površinskim pridobivanjem. Proizvodnja premoga v RS pada. Od rekordnih 6,8 milijonov ton v začetku 80-tih let je proizvodnja padla na 4,7 milijone ton v letu 2002. Razlogi za dosedanje zmanjševanje proizvodnje in porabe premoga so ekonomski. Še dodatni udarec porabi premoga bo povzročilo uresničevanje programov zmanjševanja toplogrednih plinov, kajti TE na premog ima najvišji delež emitiranega CO₂ na proizvedeno kWh.

Največji porabniki rjavega premoga na slovenskem trgu premoga je TET z deležem 51 odstotkov. Sledi TE-TO Ljubljana (uvožen premog) z 41 odstotkov, industrijski porabniki z 6,1 odstotkov, TE samoproizvajalcev z 1,4 odstotkov in ostala raba z 0,4 odstotkov. V sektorju predelovalnih dejavnosti uporablja rjavi premog le še 12 podjetij. V letu 2003 se je uvozilo 556.000 ton rjavega premoga, od tega 90.000 za potrebe končne rabe in 466.000 ton za potrebe TE-TO Ljubljana. Uvoz je potreben zaradi manjšega obremenjevanja okolja z SO₂ v kurilni sezoni in zaradi omejene dobave debelih vrst tega premoga iz slovenskih premogovnikov.

Portfeljska analiza (Pavlič, 2003, str. 13 - 19) podjetja RTH, kjer sem uporabil Boston Consulting Group (BCG) matriko,²⁰ je pokazala, da se podjetje RTH nahaja v skupini psov. Proučevano podjetje se nahaja na nerastočem trgu oziroma trgu, ki ne daje dovolj prostora za povečanje deleža (državne in mednarodne omejitve). Zaradi tega od takšnega podjetja ni mogoče pričakovati finančnega presežka. Takšno podjetja bi vsak lastnik kot dober gospodar likvidiral.

2 OBVLADOVANJE STROŠKOV

Gibanje stroškov v podjetju je odvisno od značilnosti proizvodne funkcije in cene prvin poslovnega procesa, ki jih podjetje troši za proizvodnjo danega poslovnega učinka. Prvi korak k zniževanju in obvladovanju stroškov je njihovo podrobno analiziranje in natančen vpogled v aktivnosti, kjer stroški nastajajo. Šele tako jih bomo lahko zniževali. Povsod po svetu stroškom pripisujejo velik pomen, čeprav so stroški kategorija preteklosti, vendar nam lahko njihovo poznavanje pripomore k pozitivnim odločitvam za prihodnost (Kaplan, 1982, str. 23-55). V tem poglavju bom predstavil, v čem je pomen obvladovanja stroškov²¹ in nekatere koncepte obvladovanja stroškov.

2.1 Pomen obvladovanja stroškov

Obvladovanje stroškov (angl. cost management) je pomembno za vsa podjetja, ki se srečujejo na trgu s hudo konkurenco in prevelikimi stroški. Pri tem je za podjetje ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. V interesu vsakega podjetja je čim nižji prag

²⁰ Portfeljski modeli so se pojavili v 60 letih dvajsetega stoletja. Kot prvi tak model se je pojavila BCG matrika. BCG matrika prikaže vsako strateško poslovno enoto glede na dve dimenziji: rast trga in delež podjetja na trgu. Rast trga, izražena v odstotkih, pomeni možnost in nevarnost okolja. Trge, kjer je povpraševanje raste hitreje kot 10 odstotkov, štejemo za hitro rastoče trge. Delež podjetja na trgu je predstavljen v BCG matriki kot kazalec uspešnosti poslovanja. BCG matrika namesto deleža na trgu vključi razmerje med ponudbo obravnavane strateške poslovne enote in ponudbo največjega konkurenta (Pavlič, 2003, str. 6).

²¹ Stroškov ne moremo obvladovati v polnem 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).

rentabilnosti,²² to pomeni, da želi podjetje pričeti poslovati z dobičkom pri čim manjšem obsegu poslovanja.

Za obvladovanje stroškov bi lahko rekli, da je eden od ključnih dejavnikov za doseg načrtovanih ciljev. Zadovoljiti moramo potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in stroški kot naši konkurenti. Za podjetje je življenjskega pomena, da uporabi natančen in realen prikaz stroškov vseh vrst in vrednosti v podjetju. Stroške lahko kontroliramo sedaj, ali zmanjšujemo v prihodnosti.

Zelo pogost način obvladovanja stroškov je zmanjševanje stroškov (angl. cost cutting), ki ga pogosto uporabljajo evropska in ameriška podjetja. Tak način navadno pomeni zniževanje števila zaposlenih in s tem navadno preobremenjenost ostalih zaposlenih. Taka metoda je uspešna le na kratek rok, ker ne odpravlja glavnega problema - nekovostnega poslovnega učinka, ki ga ponujamo kupcem (Peljhan, 2003, str.49). Pri tem je pa zelo težko določiti, kako bo zmanjševanje stroškov vplivalo na prihodnje poslovanje podjetja; ugotovilo se je celo, da zmanjšanje stroškov negativno vpliva na rast podjetja.

Za vsako poslovno situacijo veljajo naslednja štiri pravila:

- biti dolgoročno ponudnik z najnižjimi stroški,
- imeti stroške s tendenco zniževanja,
- imeti popolno sliko o stroških in dobičku za vsak izdelek,
- enako kot na dobiček je potrebno biti pozoren na denarne tokove in na postavke v bilanci stanja (Harward Business Review, http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=90102).

Da bi lahko obvladovali stroške, mora podjetje ugotoviti, kakšni so dejanski stroški. Za ugotovitev le-teh morajo v podjetju znati odgovoriti na naslednja vprašanja, in to za vsak pomemben izdelek, trg ali stroškovno mesto (Rebernik, 1999, str. 205 - 206):

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

Brez ustreznega stroškovnega sistema, ki pomeni elementarno informacijsko podlago, na ta vprašanja ni mogoče odgovoriti in s tem tudi ne spremljati pravih poslovnih odločitev.

Noben stroškovni sistem ne da managementu²³ vseh potrebnih informacij za povečevanje produktivnosti in proizvodnje visoko kakovostnih poslovnih učinkov. Vsak stroškovni sistem

²² Prag rentabilnosti (tudi točka pokritja, prelomna točka) se začne pri tistem obsegu poslovanja, ko podjetje ob predpostavki, da vse, kar proizvede, tudi prodaja, nima ne dobička ne izgube. Poslovanje na pragu rentabilnosti torej pomeni, da je izkupiček od prodaje enak vsem stroškom poslovanja (Tekavčič, 1997, str.37).

mora zadostiti trem osnovnim zahtevam: vrednotenju zalog, merjenju stroškov proizvodnje in kontroli proizvodnje. Managementu mora stroškovni sistem podati:

1. velikost stroškov po stroškovnih centrih;
2. ločiti med spremenljivimi in stalnimi stroški;
3. informacije o stanju sredstev v reprodukcijskem toku (Harward Business Review, http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=886).

2.2 Uvajanje novejših pristopov obvladovanja stroškov v podjetju

Podjetje potrebuje zanesljive podatke o stroških poslovnih učinkov. Problem je v tem, da je včasih težko vedeti, ali je sistem stroškov, ki ga uporablja podjetje, še primeren, ali ne. Obstaja precejšnja verjetnost, da je obstoječi sistem stroškov pomanjkljiv, če (Tekavčič, 1997, str. 151 - 153):

- vodje oddelkov želijo opustiti proizvode, za katere izkazujejo računovodski podatki visoko stopnjo dobička;
- stopnjo dobička posameznih učinkov je težko pojasniti;
- cene konkurentov so nerazumljivo nizke;
- kupci se na povečanje cene določenega proizvoda ne odzovejo z bistveno zmanjšanim povpraševanjem;
- računovodstvo porabi veliko časa za različne posebne ukrepe;
- posamezni oddelki imajo svoje, vzporedne sisteme spremljanja stroškov;
- rezultati ponudb za določen posel so nepričakovani.

Tradicionalni pristopi, ki še vedno prevladujejo v praksi večine domačih in tujih podjetjih, izhajajo iz prejšnjih razmer, za katere so bili značilni (Tekavčič, 1995, str. 12):

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

Tradicionalni način obvladovanja stroškov predstavlja spremljanje stroškov po stroškovnih mestih (SM) in stroškovnih nosilcih (SN). Pri vseh novejših pristopih obvladovanja stroškov²⁴ gre za poskuse iskanja novih rešitev za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnem poslovnem okolju, ki od podjetij zahteva doseganje poslovne odličnosti v razmerah zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih. Sodobna managerska orodja so se v tujini (s tem mislimo predvsem na ZDA, Japonsko in države EU) začela intenzivno uvajati že od sredine

²³ V delu bom uporabljal za poimenovanje organizacijske funkcije, ki skrbi, da poteka delo smotrno, v skladu z interesi lastnikov, ki povezuje upravljanje in izvedbo tujko management. Za to sem se odločil, ker se v slovenski strokovni literaturi s tega področja uporabljajo besede, ki imajo povsem drug pomen (upravljanje, vodenje, poslovanje, menedžment). Rozman (1996, str. 17) predlaga ustrezno besedo v slovenščini za management ravnanje (ali ravnateljstvo), katera je po mojem mnenju tudi najbližje pomenu besede management v angleščini.

²⁴ Od novejših pristopov obvladovanja stroškov ima največji pomen danes koncept stroškov po aktivnosti poslovnega procesa (angl. Activity - Based Costing – ABC). V uspešnih podjetjih 21. stoletja bo postalo obvladovanje stroškov največja vrednota.

sedemdesetih oziroma od začetka osemdesetih let dvajsetega stoletja, predvsem s pomočjo raznih konzultantskih podjetij.

Razlogi, ki so privedli do uveljavitve novih pristopov pri obvladovanju stroškov, je iskati v tem, da:

- se zmanjšuje delež industrije v primerjavi z deležem storitvenih dejavnosti v družbenem proizvodu;
- podjetja proizvajajo široko paleto izdelkov;
- se povečuje število aktivnosti za pripravo proizvodnje, načrtovanja, koordiniranja in drugih procesov v podjetjih;
- z uvajanjem sodobnih tehnologij in avtomatizacije stroški neposrednega dela predstavljajo le manjši del vseh stroškov;
- splošni stroški zavzemajo pomemben delež celotnih stroškov;
- se povečuje delež stalnih stroškov v primerjavi s spremenljivimi stroški.

Delež stalnih stroškov postaja v primerjavi s spremenljivimi vse večji, zato je vse manjši delež tistih stroškov, ki jih lahko neposredno zajamemo po SM ali po poslovnih učinkih. V storitvenih in tudi proizvodnih podjetjih je delež stalnih stroškov praviloma večji od 25 odstotkov vseh stroškov v podjetju. Med temi stroški so pomembni zlasti stroški poslovnega prostora, avtomatske obdelave podatkov, razvoja, priprave proizvodnje, računovodstva, uprave in podobno. Pri prenosih stroškov na SM zato podjetja uvajajo tako imenovane interne storitve. V ta namen je treba določiti seznam internih storitev teh SM, opredeliti fizični obseg internih storitev, določiti interno ceno in uporabnike, ki bodo te storitve plačali. Za nekatera SM je interne storitve težko opredeliti, še težje pa je določiti njihov obseg in njihove uporabnike. Pri opredelitvi internih storitev in izračunu njihove stroškovne cene si podjetja pomagajo z metodo obračuna stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Bratina, 2003, str. 39). Managerski pristopi, kot so ravno ob pravem času²⁵ (angl. Just in Time - JIT), reinženiring poslovnih procesov (angl. Business Process Reengineering - BPR), kanban²⁶, koncept nenehnih izboljšav²⁷, benchmarking²⁸, 20 ključev (angl. 20 Keys), celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total Quality Management - TQM), uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. Balance Score Card - BSC), učeča se organizacija (angl. Learning organization), six sigma, vitka proizvodnja (angl. Lean Production), evropski model odličnosti (angl. European Foundation for Quality - EFQM), funky business, poslovođenje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity Based Costing - ABC), standardi (ISO 900X, ISO 14001, HACCP, BS 8800, VDA 6.1, QS 9000 itd.) in druge, je potrebno gledati tudi kot na inovacije, ki so tistim, ki so jih prvi izkoristili, zagotovili kratkotrajne konkurenčne prednosti. Na sliki 4 so prikazani posamezni managerski pristopi, ki se uporabljajo na različnih ravneh odločanja, cilj teh metod in njihovi prispevki.

²⁵ Glavno sredstvo za zmanjševanje stroškov pri managerskih metodi JIT je pospeševanje pretoka poslovnih učinkov, zato se je potrebno osredotočiti na skrajševanje pretočnih časov. Ko se skrajšajo pretočni časi, se praviloma tudi zmanjšajo stroški.

²⁶ Rusjan (1999, str. 264) navaja "kanban", kar pomeni kartico, ki kontrolira izvajanje del v zaporednih operacijah. Cilj kanbana je sporočiti delavnim centrom, da obstaja potreba po proizvodnji določenih komponent, in zagotoviti, da bodo te komponente pravočasno na voljo za uporabo v nadaljnjih proizvodnih in montažnih operacijah.

²⁷ Angl. Continuous Improvement, jap. Kaizen

²⁸ Beseda za benchmark v slovenščini nimamo, zato se v slovenski strokovni literaturi s tega področja za to managerski pristop uporablja kar angleški izraz benchmarking. Opisni prevod pomeni "relativni položaj" oziroma relativno mesto neke entitete v primerjavi z referenčno (angl.bench) vrednostjo ali oznako (angl.mark) (Pivka, 2000, str. 97).

Slika 4: Razvrstitev posameznih managerskih pristopov glede na raven odločanja

MANAGERSKI PRISTOPI, KI SE UPORABLJAJO NA STRATEŠKI RAVNI	
PRISTOP:	CILJI:
1. Uravnoteženi sistem kazalnikov; 2. Učeča se organizacija; 3. Evropski model odličnosti; 4. Funky Business; 5. Benchmarking.	1. Povezanost kazalnikov za podporo izvajanja strategije; 2. Rast preko učenja posameznikov in organizacije; 3. Kakovost; 4. Ekonomija čustev in duše; 5. Dohitevanje in prehitevanje konkurentov.
MANAGERSKEI PRISTOPI, KI SE UPORABLJAJO NA STRATEŠKO OPERATIVNI RAVNI	
PRISTOP:	CILJI:
1. Celovito obvladovanje kakovosti; 2. Six sigma; 3. 20 ključev ; 4. Reinženiring poslovnih procesov; 5. Benchmarking.	1. Kakovost; 2. Kakovost; 3. Celostna ureditev poslovanja; 4. Preobrazba podjetja.; 5. Dohitevanje in prehitevanje konkurentov.
MANAGERSKI PRISTOPI, KI SE UPORABLJAJO NA OPERATIVNI RAVNI	
PRISTOP:	CILJI:
1. Ravno ob pravem času ; 2. Koncept nenehnih izboljšav ; 3. Kanban; 4. Benchmarking.	1. Proizvodna optimizacija; 2. Proizvodna optimizacija; 3. Proizvodna optimizacija; 4. Dohitevanje in prehitevanje konkurentov.

Vir: Prirejeno po Potokar, 2003, priloga 1

2.3 Informacije o stroških

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov. Kot poslovni učinek se smatra določen proizvod ali opravljanje storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Zaradi navedenega si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak 1997, str. 73). To poglavje bom zato namenil osnovnim informacijam o stroških²⁹, ki jih je potrebno poznati, če želimo nekoč sprejemati dobre poslovne odločitve. V ta namen bom predstavil osnovne definicije pojma stroškov v

²⁹ Informacije o stroških so namenjene notranjim uporabnikom. Notranji uporabniki računovodskih informacij so (SRS, 2002, str. 221):

1. izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki se morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
2. poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva);
3. upravljalni in nadzorni organi v podjetju;
4. zaposleni v podjetju.

domači in svetovni literaturi, delitve stroškov in v zadnjem delu poglavja podal, v čem je pomen računovodskih informacij za sprejemanje dobrih poslovnih odločitev.

2.3.1 Opredelitev stroškov

V strokovni literaturi s področja ekonomike podjetja in računovodstva poznamo dve opredelitvi stroškov, in sicer širšo in ozko. Za domače avtorje je značilna ozka definicija stroškov, za razliko od tujih avtorjev, ki definirajo stroške mnogo bolj širše. Stroški so tipična dinamično opredeljena ekonomska kategorija³⁰, tako kot tudi prihodki, odhodki in poslovni izid kot razlika med njima.

Domača strokovna literatura definira stroške kot cenovno izražene potroške prvin poslovnega procesa, proizvodnih dejavnikov ali proizvodnih virov. Avtorja Debeljak in Prašnikar (1998, str. 198) navajata: "... stroški so ovrednoteni potroški proizvodnih dejavnikov, ki vstopajo v poslovni proces." Rebernik (1999, str. 159) s stroški razume "cenovno izražene potroške proizvodnih virov", Mihelčič (1997, str. 118) uporablja opredelitev stroškov s poslovno - tehničnega vidika: "... stroški so cenovno izraženi potroški vseh prvin poslovnega procesa pri smotrnem doseganju poslovnih učinkov, ki jih je treba pokriti, preden pridemo do formalno še nerazporejenega poslovnega izida." Bizjak et al (1996, str. 228) pojmuje stroške ožje in širše, in sicer: "... pojmovani ožje so torej zmnožek cene in potroškov prvin poslovnega procesa; stroški, pojmovani širše, pa so tisti, ki poleg prej navedenih upoštevajo tudi stroške podjetja, ki nastajajo z delovanjem družbenih dejavnosti, podjetje pa mora zanje zagotoviti sredstva." Rozman in Pučko (1993, str. 90) opredelita stroške kot "z nabavnimi cenami ovrednotene potroške prvin (sestavin) poslovnega procesa," kar pomeni, da so stroški "cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotih storitev, ki nastajajo v reprodukcijskem procesu v podjetju." Tekavčičeva (1997, str. 15 - 16) je stroške opredelila teoretično in praktično. Po teoretični opredelitvi so stroški "vsota zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa," za potrebe prakse so stroški "vsaka denarno ovrednotena poraba poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa." Turk, Kavčič, Kokotec - Novak (1997, str. 74) definirajo stroške: "stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev; v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami." V Kodeksu računovodskih načel – KRN (1998, točka 83) je zapisano: "stroški se pojavljajo v zvezi s potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev (v širšem pomenu) in delovne sile pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov."

V tuji literaturi so stroški (angl. costs) opredeljeni mnogo bolj široko:

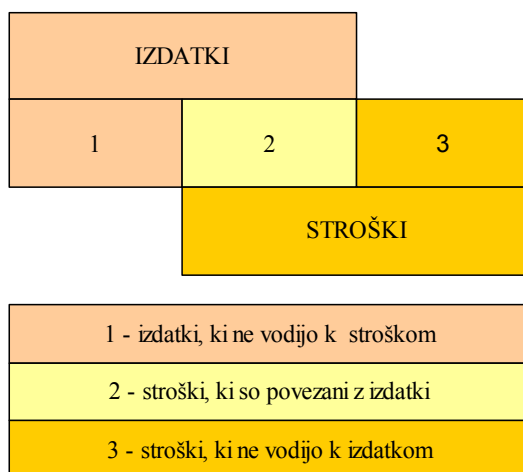
- stroški so sedanje ali prihodnje manjšanje denarnih sredstev ali ostalih sredstev (Hamer, Matz, Usry, 1988, str. 17);

³⁰ Turk in Melavc (2001, str. 46) navajata, da so "statično opredeljene ekonomske kategorije tiste, ki jih lahko dojamemo le v povsem določenem trenutku, medtem ko jih v razdobju lahko dojamemo zgolj z njihovo povprečno velikostjo, ki je rezultat večjega števila v trenutku obstoječih velikosti. Nasprotno so dinamično opredeljene ekonomske kategorije tiste, ki jih lahko dojamemo le v povsem določenem razdobju." Nekatere kategorije so bolj pomembne, nekatere manj. Najbolj pomembna kategorija so stroški (zapisniki predavanj: Računovodstvo za managerje, 2002).

- stroški so znesek denarnih sredstev dodeljen posameznemu proizvodu ali storitvi (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 34);
- strošek je znesek denarnih sredstev ali njegovega ekvivalenta, ki ga žrtvujemo za določeno blago ali storitev; od tega pričakujemo sedanje ali prihodnje koristi (URL: <http://hansen.nelson.com>);
- stroški so tisto, kar kupec plača za določeno blago ali storitev in s tem koristi ugodnosti (URL: http://www.vedpuriswa.org/book_summary/managing_for_results_summary.html).

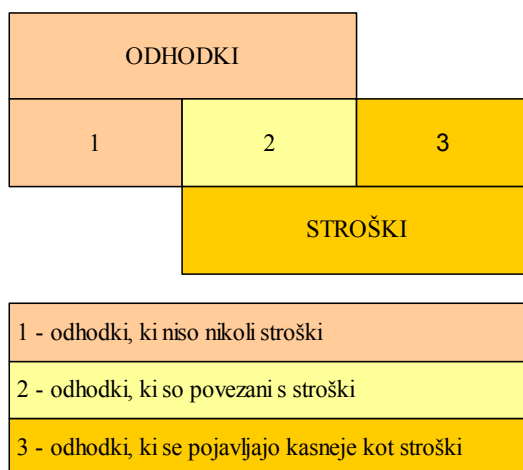
Stroške se pogosto istoveti z izdatki. Pod izdatki po Mihelčiču (1997, str. 118) razumemo "zmanjšanje denarnih sredstev." Mihelčič (1997, str. 118 - 119) loči: a) stroške, ki ne temeljijo na izdatkih (opremo dobimo brezplačno, a jo moramo amortizirati); b) stroški, ki so gospodarsko povezani z izdatki (uporaba kupljenih delovnih sredstev v proizvodnji, pri čemer bo plačilo za nabavljena delovna sredstva, kupljena na kredit, opravljeno šele kasneje); c) izdatki, ki ne vodijo k stroškom (kupimo zemljo, ki jo ne amortiziramo). Razmerje med izdatki in stroški prikazuje slika 5.

Slika 5: Razmerje med stroški in izdatki



(Vir: Prirejeno po Koletnik, 1995)

Razmerje med odhodki in stroški prikazuje slika 6.



(Vir: Prirejeno po Koletnik, 1995)

Pomembna je tudi definicija pojma odhodkov, ki so stroški prodanih količin proizvodov oz. prodanih storitev in v podjetju oblikujejo poslovnoizidni tok. Če mora podjetje plačati kakšne kazni (izredni odhodki), ima odhodke, ki niso nikoli stroški. Normalno so stroški gospodarsko povezani z odhodki. V trgovskih podjetjih so stroški, ki se pojavljajo v določenem obračunskem razdobju, že tedanji odhodki, kajti povezani so izključno s prodanimi količinami (Turk, Melavc, 2001, str. 68). Odhodki, ki se pojavljajo kasneje kot stroški, nastopijo, ko podjetje prodaja zaloge iz prejšnjih obdobj.

Glede na navedeno je za proces poslovnega odločanja bolj primerna širša opredelitev stroškov, ki jo uporabljajo tuji avtorji s področja ekonomike podjetja in računovodstva. Le-ta opredeljuje stroške kot vsako denarno ovrednoteno porabo poslovnih prvin pri pridobivanju poslovnih učinkov, to je proizvodov, ali opravljanja storitev.

2.3.2. Delitev stroškov

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev. Razvrstitvene sheme, ki jih pri tem navajajo se razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev. Naslednja razlika med posameznimi avtorji je tudi v poimenovanju po posameznih stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija (Tekavčič, 1997, str. 17).

Tekavčičeva (1997, str.17-18) deli stroške na osnovi naslednjih kriterijev:

1. prvine poslovnega procesa (stroški predmetov dela, stroški delovnih sredstev, stroški dela, stroški tujih storitev);
2. pripisovanje posameznim stroškovnim objektom (neposredni stroški, posredni stroški);
3. vidika obravnavanja poslovne enote (izvirni stroški, izvedeni stroški);
4. obdobja nastanka stroškov (uresničeni stroški, načrtovani stroški);
5. obdobja vplivanja na poslovni izid (stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, stroški obdobja, zapadli stroški, nezapadli stroški);
6. odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (stalni stroški, spremenljivi stroški, omejeno stalni stroški, omejeno spremenljivi stroški);
7. vrednotenje posameznih stroškovnih komponent (dejanski stroški, ocenjeni stroški, standardni stroški);
8. konceptov, pomembnih za proces odločanja (razlikovalni stroški, nepovratni stroški, obvladljivi stroški, izogibni stroški, okoliščinski (oportunitetni) stroški, odločilni stroški).

Turk, Kavčič, Kokotec – Novak (1997, str. 77 - 82) so razvrstili stroške glede na prisotnost pri poslovnih odločitvah. Za razvrstitev stroškov so uporabili 12 kriterijev. Stroške so razvrstili po podobnih kriterijih kot je to navedeno zgoraj, zato v delu ne navajam njihove delitve stroškov.

Bizjak et al (1996, str. 231 - 232) so poleg kriterijev za delitev stroškov, ki jih navaja Tekavčičeva, uporabili, še delitev stroškov glede na poslovne funkcije kjer stroški nastajajo. Tako ločijo stroške upravljanja, stroške trženja, stroške razvoja, stroške proizvodnje, stroške marketinga, stroške financiranja itd.

Prašnikar in Debenjak (1998, str. 216) navajata, da so za poslovno odločanje najbolj pomembni inkrementalni - dodatni stroški. Dodatne stroške sta delila na eksplicitne in implicitne stroške.

V tuji literaturi uporabljajo naslednjo delitev stroškov:

- Hamer, Matz, Usry (1988, str. 21 - 27) so razdelili stroške glede na odnos le-teh do proizvodnje, obsega poslovanja, oddelkov znotraj poslovnega procesa in obračunsko obdobje (Glede na odnos stroškov do proizvodnje ločijo proizvodjalne stroške in poslovne stroške. Proizvodjalne stroške delijo nadalje na stroške materiala, stroške dela, splošne proizvodne stroške, posredne materialne stroške in posredne stroške delovne sile. Poslovne stroške delijo na stroške trženja in stroške uprave. Na spremenljive stroške, stalne stroške in omejeno spremenljive stroške so razdelili stroške glede na odnos na obseg proizvodnje. Glede na odnos stroškov do oddelkov znotraj poslovnega procesa ločijo posredne in neposredne stroške oddelkov in skupne stroške oddelkov. Ločijo še stroške pridobljenih prvin, ki bodo prinašali prihodke v prihodnosti in stroške, ki vplivajo na poslovanje že danes. Stroške pridobljenih prvin imenujejo nezapadli stroški V poslovnem procesu se poslovne prvine trošijo in se kot zapadli stroški in odhodki izkazujejo v izkazu poslovnega izida. Omenjeno delitev stroškov na zapadle in nezapadle so izvedli glede na povezanost stroškov z obračunskim obdobjem);
- Chadwick (1993, str. 3 - 76) deli stroške glede na:
 1. pripisovanje posameznim stroškovnim objektom (stroški materiala, stroški dela, neposredni odhodki, splošni stroški materiala, splošni stroški dela, posredni odhodki);
 2. način razporejanja stroškov po SM in SN;
 3. obnašanje s spreminjanjem obsega poslovanja (stalni stroški, spremenljivi stroški, omejeno stalni ali omejeno spremenljivi stroški).
- Drury (1994, str. 19) navaja, da poslovodstvo podjetja potrebuje informacije o stroških za:
 1. vrednotenje zalog in merjenje poslovnega izida (zapadli in nezapadli stroški, stroški obdobja in stroški poslovnega učinka, proizvodjalni in neproizvodjalni stroški, neposredni in posredni stroški);
 2. za odločanje in načrtovanje (spremenljivi in stalni stroški, odločilni in neodločilni stroški, izogibni in neizogibni stroški, nepovratni stroški, okoliščinski stroški, mejni in dodatni stroški);
 3. za nadziranje poslovanja po mestih odgovornosti (obvladljivi in neobvladljivi stroški).

V nadaljevanju bom podal definicije posameznih vrst stroškov, ki sem jih navedel v tem poglavju.

V SRS (2002, str. 114) je zapisano: " ... stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb; stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela". Nadalje je v SRS (2002, str. 118) zapisano: "stroški dela so: a) plače, ki pripadajo zaposlencem v kosmatem znesku; b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje; c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi z poslovanjem; č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju; d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca."

SRS (2002, str. 110) definira strošek amortizacije kot "zneske nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke."

Stroške glede na pripisovanje stroškovnim objektom delimo na neposredne in posredne, pri čemer so stroškovni objekti lahko: izdelek ali storitev, tehnološki oddelek, prodajni oddelek, posamezen kupec podjetja, distribucijski kanal, trgovski potnik itd. Neposredni stroški so stroški, ki jih lahko že pri njihovem nastanku pripišemo stroškovnemu objektu, ki jih je povzročilo. Posredni stroški ali skupni stroški so stroški, ki pripadajo večjemu številu stroškovnih objektov, zato jih moramo ob pomoči določenih kriterijev nanje razporediti. Pogosto jim pravimo tudi splošni stroški (Bratina, 2003, str. 23).

Izvirni stroški so tisti, ki so izvirno nastali v neki enoti podjetja, ki jo preučujemo. Neizvirni (izvedeni, izpeljani) so tisti stroški, ki so bili v preučevano enoto preneseni.

Obračunski (uresničeni) stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja v minulem ali tekočem obdobju. Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in so pomembni pri sprejemanju poslovnih odločitev. S primerjavo obračunskih stroškov z načrtovanimi stroški spremljamo sprotno ali naknadno uresničevanje naših pričakovanj glede stroškov (Bratina, 2003, str. 23).

Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah (angl. inventorable costs), so tisti, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke. Stroški obdobja (angl. period costs) pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, kot so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo ali ne. Stroškov obdobja podjetje ne more vračunati v zaloge (Tekavčič, 1997, str. 25 - 26).

Nekateri stroški se spreminjajo neposredno s spreminjanjem obsega proizvodnje³¹, pri tem pa velikost nekaterih stroškov ostaja relativno stalna. Nagnjenost stroškov k spreminjanju njihove velikosti s spreminjanjem obsega proizvodnje mora management zelo dobro proučiti, če želi uspešno planirati in kontrolirati stroške (Hamer, Matz, Usry, 1988, str. 24). Stalni stroški (angl. fixed costs) so tisti, ki se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega poslovanja. Kljub povečanju ali zmanjšanju obsega poslovanja in tudi če podjetje preneha poslovati, ti

³¹ Heitger, Ogan, Matulich (1992, str.79 - 88) delijo stroške, ki se spreminjajo z obsegom proizvodnje na :

1. stalni stroški: velikost stroškov se ne spreminja s spreminjanjem obsega proizvodnje;
2. spremenljivi stroški: velikost stroškov se spreminja direktno in sorazmerno z obsegom proizvodnje; za te stroške je značilna enačba prve stopnje - premica;
3. mešani stroški (angl. mixed costs) so stroški, ki vsebujejo sestavine stalnih stroškov in spremenljivih stroškov; mešane stroške lahko razdelimo na stalno in spremenljivo komponento in s tem postanejo bolj uporabni za management; ti stroški so enaki vsoti stalnih in spremenljivih stroškov in jih v slovenski literaturi pojmujejo kot celotni stroški;
4. polspremenljivi stroški (angl. semivariable costs) so stroški, ki se ne spreminjajo sorazmerno s spreminjanjem obsega proizvodnje; za te stroške je značilna enačba višjih stopenj, lahko so progresivni ali regresivni; Tekavčičeva (1997, str. 27) razlikuje napredujoče in nezadujoče spremenljive stroške;
5. polfiksni stroški (angl. semifixed costs): nekateri stroški se obnašajo kot stalni stroški le v določenem razponu poslovanja; s povečevanjem obsega proizvodnje preko določene meje pride do skokovitega povečanja stalnih stroškov; za te stroške je značilna stopničasta krivulja; Tekavčičeva (1997, str. 29) uporablja za te stroške izraz omejeno stalni stroški.

stroški ostajajo nespremenjeni. Povezani so z določeno proizvodno pripravljenostjo. Zanje je značilno, da s povečanjem obsega proizvodnje na enoto proizvoda padajo. Stalni stroški so na primer obresti na kredite, zavarovalnine, amortizacija osnovnih sredstev, stroški ogrevanja prostorov, stroški razsvetljave itd.

Spremenljivi stroški (angl. variable costs) so tisti stroški, ki se s spreminjanjem obsega poslovanja spreminjajo. Pri stalnih stroških razlikujemo nujne in odpravljljive stalne stroške. Nujni stalni stroški so tisti, ki jih kratkoročno ne moremo zmanjšati, saj so vezani na obstoječe zmogljivosti podjetja. Odpravljljivi stalni stroški izhajajo iz kratkoročnih (letnih) poslovnih odločitev. Vsi spremenljivi stroški ne naraščajo enako hitro, tako da ločimo napredujoče, sorazmerne in nazadujoče spremenljive stroške. Napredujoči spremenljivi stroški so tisti, ki naraščajo hitreje kot obseg poslovanja, sorazmerno se gibljejo enako kot obseg poslovanja, nazadujoči so tisti, ki rastejo počasneje, kot se povečuje obseg poslovanja. Spremenljivi stroški so npr. stroški predmetov dela in stroški delovne sile (Tekavčič, 1997, str. 26 - 27).

Obravnavati je treba še dodatne, povprečne in mejne stroške. Dodatni stroški so stroški, ki se nanašajo na dodatni obseg poslovanja (Tekavčič, 1997, str. 31). Lahko jih opredelimo tudi kot razliko med stroški, ko upoštevamo spremembo obsega poslovanja, in stroški, ko spremembe obsega poslovanja ne upoštevamo. Prašnikar in Debenjak (1998, str. 216) dodatne stroške delita na eksplicitne in implicitne stroške. Eksplicitni stroški so stroški, ki se nanašajo na vse dodatne spremenljive ali stalne stroške, ki jih povzroči poslovna odločitev o spremembi obsega poslovanja. Implicitni stroški se nanašajo na oportunitetne stroške, ki nastanejo zaradi načina uporabe proizvodnih dejavnikov s poslovno odločitvijo o spremembi obsega poslovanja. Povprečni stroški so stroški na enoto proizvoda. Če s proizvodi delimo stalne stroške, dobimo stalne povprečne stroške, če delimo spremenljive stroške, dobimo spremenljive povprečne stroške, in če delimo celotne stroške, dobimo celotne povprečne stroške. Mejni stroški so stroški, ki jih povzroči proizvodnja dodatne enote izdelka ali storitve. Dobimo jih, če dodatne stroške delimo z enotami dodatnih izdelkov. Ob visokem deležu stalnih stroškov v celotnih stroških so mejni stroški v primerjavi s povprečnimi lahko nižji, saj so, kot vemo, dodatni stroški pravzaprav dodatni spremenljivi stroški.

Dejanski stroški so stroški, ki so se dejansko pojavili v preučevanem obdobju. Ocenjeni stroški so stroški, ki jih pričakujemo na osnovi povprečnih dejanskih stroškov minulega obračunskega obdobja in predvidenih novih pogojev poslovanja. Standardni stroški so stroški, ki temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov in so kot taki teoretično upravičeni. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

Razlikovalni (diferenčni) stroški se pojavljajo pri preučevanju več različnih poslovnih možnosti in predstavljajo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami. Delitev na izogibne in neizogibne (odločilne in relevantne) stroške je povezana z ustreznimi odločitvami pri načrtovanju. Neizogibni stroški so tisti, ki so z neko poslovno odločitvijo povezani in so zato neizogibni. Izogibni stroški so stroški, ki se jim bomo v primeru nesprejetja odločitve izognili.

Nepovratni stroški (angl. sunk costs) so tisti stroški, ki so se že pojavili zaradi odločitve v preteklosti in jih ne moremo več spremeniti z nobeno odločitvijo v prihodnosti (Drury, 1994, str. 29). Pri sprejemanju odločitev jih ne smemo upoštevati.

Okoliščinski stroški (angl. opportunity costs) pomenijo izgubo rezultatov (npr. prihodkov) zaradi tiste poslovne odločitve, ki je ne izberemo. Predstavljajo ceno sprejete različice delovanja. Čeprav ti stroški niso knjigovodsko evidentirani, imajo lahko velik vpliv na poslovne odločitve (Bratina, 2003, str. 24).

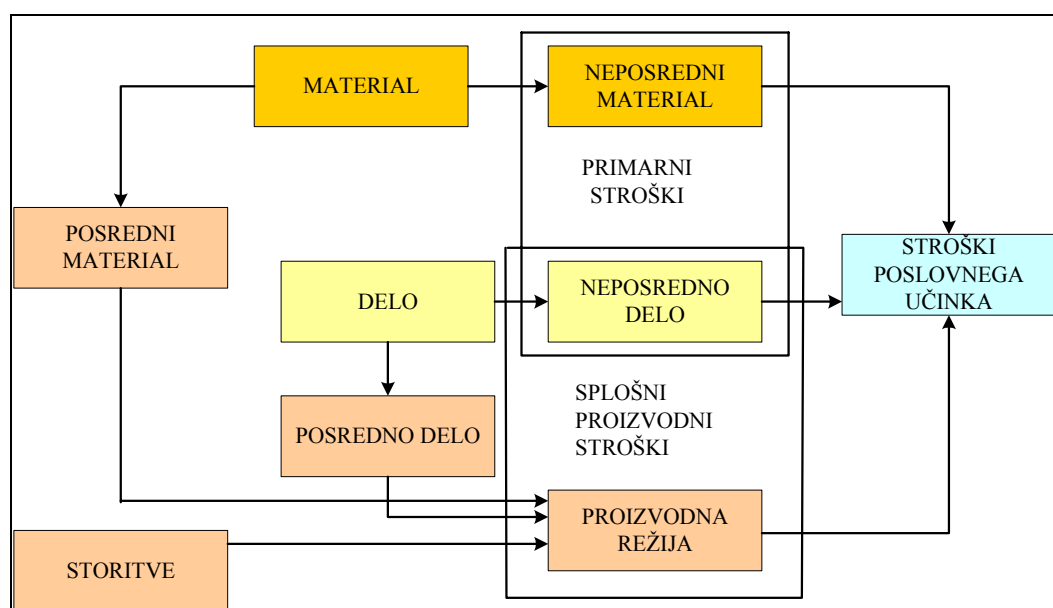
Obvladljivi stroški (angl. controllable costs) so stroški, na katere poslovodstvo določene ravni v podjetju v določenem obdobju lahko vpliva (Drury, 1994, str. 33). Neobvladljivi stroški (angl. non-controllable costs) pa so tisti, na katere določena raven v podjetju v določenem obdobju ne more vplivati.

Nezapadli stroški (angl. unexpired costs) so stroški pridobljenih prvin, ki prinašajo bodoče prihodke. Izkazujejo se v bilanci stanja. Ko pa se prvine potrošijo, se kot zapadli stroški (angl. expired costs) in odhodki izkazujejo v izkazu poslovnega izida. Pomembni so za ugotavljanje poslovnega izida in vrednotenje zalog (Drury, 1994, str. 20).

Stroški obdobja (angl. period costs) so tisti stroški, ki jih ne vključujemo v vrednost zalog, temveč v odhodke v obdobju, v katerem so nastali, kadar uporabljamo zoženo metodo vrednotenja poslovnih učinkov. Stroški poslovnega učinka (angl. product costs) so tisti, ki jih pripisujemo blagu, kupljenemu ali izdelanemu in namenjenemu prodaji.

Proizvodni stroški (angl. manufacturing costs) zajemajo vse stroške, ki nastajajo v proizvodnji. Proizvodni stroški so sestavljeni iz primarnih stroškov (angl. prime costs) in splošnih proizvodnih stroškov (angl. manufacturing overheads). Primarni stroški so sestavljeni iz stroškov neposrednega materiala (angl. direct materials) in stroškov neposrednega dela (angl. direct labour). Medsebojne povezave in odnosi med posameznimi komponentami proizvodnih stroškov izdelka so prikazani na sliki 7. V proizvodjalnih organizacijah se vsi proizvodjalni stroški vključujejo v stroške izdelka in neproizvodjalni stroški v stroške obdobja (Drury, 1994, str. 20 - 24).

Slika 7: Medsebojne povezave in odnosi med posameznimi komponentami proizvodnih stroškov izdelka



(Vir: Prirejeno po Drury, 1994, str. 20 – 24)

2.3.3 Pomen računovodskih informacij za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev

Turk (2001, str. 11) pojmuje računovodstvo kot "dejavnost spremljanja in proučevanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema." Nadalje definira pojem poslovanje kot "nakupovanje prvin, proizvodjanje in prodajanje proizvodov, nakupovanje in prodajanje blaga ter opravljanje storitev" in pojem poslovni sistem, ki ga definira kot "od okolja razmejeno in zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem."

Računovodske informacije so pomemben del celotnih informacij, ki jih management potrebuje za odločanje. Osnovna naloga računovodske službe v podjetju je, da zagotavlja takšne informacije, ki bodo olajšale managementu odločanje. Do prehoda v tržni način gospodarjenja je praviloma v podjetjih veljalo, da je naloga računovodstva le v poročanju o rezultatih poslovanja zunanjim uporabnikom (državi, banki, statistiki), management je informacije iskal iz drugih virov. Oblikovanje računovodskih informacij za notranje potrebe je pogosto zelo zapleteno opravilo, saj enostavno v podjetju ne obstaja dovolj informacijske podlage. Njihovo oblikovanje zahteva veliko znanje računovodij, ne samo o samih vrstah računovodskih informacij, temveč tudi o samem poslovnem problemu, ki se rešuje (Hočevár, URL: <http://www.rra-mura.si/seminar/onb-08/Hocevar-strokovno%20racunovodstvo.doc>).

Računovodsko informiranje je sestavina (SRS, 2002, točka 30.3):

- finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi (bolj usmerjeno k zunanjim uporabnikom);
- stroškovnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja (bolj usmerjeno k notranjim uporabnikom);
- poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe posloводства.

Celotno računovodstvo se sicer največkrat deli na finančno in stroškovno računovodstvo. Poslovnega računovodstva ne predstavlja tretjega sklopa računovodskih delov, temveč iz njiju izhaja, vendar je bolj usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju (Hočevár, Igličar, 1997, str. 17).

2.3.3.1 Stroškovno računovodstvo in računovodstvo odgovornosti

Predmet finančnega računovodstva je zbiranje, obdelovanje in prikazovanje podatkov za temeljna računovodska poročila. V stroškovnem računovodstvu se spremljajo in proučujejo prvine poslovnega procesa, njihovo angažiranje in trošenje, pri čemer prihaja na eni strani do stroškov in na drugi strani do poslovnih učinkov (Tekavčič, 1994, str. 1). Stroškovno računovodstvo predstavlja presek področij finančnega in poslovnega računovodstva. Sestavljeno je iz računovodstva sredstev in prvin, računovodstva ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje, računovodstva gotovih učinkov, blaga in prodaje ter računovodstva notranje poslovne uspešnosti. Bolj detajlna delitev stroškovnega računovodstva je prikazana na sliki 8.

Slika 8: Sestavine stroškovnega računovodstva

A. Računovodstvo sredstev in prvin: 1. Računovodstvo osnovnih sredstev; 2. Računovodstvo materiala; 3. Računovodstvo dela in plač; 4. Računovodstvo storitev in drugih. B. Računovodstvo ustvarjanja učinkov oziroma proizvodnje: 1. Računovodstvo proizvodnje po zoženih in popolnih stroških; 2. Računovodstvo proizvodnje po načrtovanih stroških; 3. Procesno in ciljno usmerjeno računovodstvo ustvarjanja učinkov. C. Računovodstvo gotovih učinkov, blaga in prodaje: 1. Računovodstvo gotovih učinkov v zalogi; 2. Računovodstvo blaga v zalogi; 3. Računovodstvo prodaje poslovnih učinkov. D. Računovodstvo notranje poslovne upešnosti: 1. Računovodstvo uspešno prodanih (skupin) poslovnih učinkov; 2. Računovodstvo uspešnosti organizacijskih enot.
--

(Vir: Prirejeno po Koletnik, 1995)

Po Turku (1985, str. 21) v okvir stroškovnega računovodstva spadajo knjigovodstvo osnovnih sredstev, knjigovodstvo drobnega inventarja, materialno knjigovodstvo, knjigovodstvo osebnih dohodkov, knjigovodstvo storitev kot prvin, knjigovodstvo ustvarjanja učinkov (proizvodnje), knjigovodstvo učinkov (proizvodov) in knjigovodstvo razpečave učinkov ter s tem knjigovodstvu povezano računovodsko načrtovanje, računovodski nadzor in analiza. V prvih petih računovodstvih zaznamujemo nastajanje stroškov, ki jih nato v računovodstvu ustvarjanja učinkov obračunavamo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, medtem ko jih v računovodstvu učinkov in razpečave učinkov zasledujemo do tedaj, ko so njihovi nosilci prodani.

Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki managementu podjetja omogoča primerjanje med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah (mestih odgovornosti) podjetja. Ta primerjava (v obliki računovodstva odgovornosti) je podlaga nadrejenemu managementu za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenega managementa in organizacijskih enot, ki jih podrejeni management vodi. Računovodstvo odgovornosti temelji na spoznanju posameznih ravni odgovornosti v organizacijski sestavi podjetja. Te se imenujejo mesta odgovornosti (Hočevár, URL: <http://www.rra-mura.si/seminar/onb-08/Hocevar-stroskovno%20racunovodstvo.doc>).

Glavni vzrok za oblikovanje mest odgovornosti³² (angl. responsibility center) je ustvarjanje možnosti za večjo uspešnost v podjetju. Z oblikovanjem mest odgovornosti ustvarjamo možnost za vplivanje na ljudi tako, da bodo povečali tiste aktivnosti, ki pozitivno vplivajo na uspešnost podjetja, in zmanjševali tiste aktivnosti, ki negativno vplivajo na uspešnost podjetja.

Mesta odgovornosti so v hierarhičnem organizacijskem ustroju podjetja mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške, odhodke, prihodke in dobiček. Pri stroškovno uravnanih mestih odgovornosti je navzdol prenesena odgovornost za izvajanje nekaterih nalog s tem, da je za te naloge najprej določen obseg stroškov. Vodja mesta odgovornosti si mora prizadevati doseči čim boljše kakovost storitev, ne pa zmanjšanje stroškov. Uspešnost vodje tega mesta ne nadzorujemo na podlagi odmikov med dodeljenimi stroški in pa porabljenimi, temveč ga nadziramo, kako je dosegal postavljene cilje.

2.4 Sistemi stroškov v podjetju

Tekavčičeva (1997, str.52) navaja: ... "končni cilj sistema stroškov v določenem podjetju je namreč vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni učinki. To je pomembno iz več razlogov. Prvič, ker je izhodišče za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov, ki lahko pri spremembi fizičnega obsega zalog dokončnih proizvodov in nedokončane proizvodnje bistveno vpliva na velikost poslovnega izida v določenem obračunskem obdobju; drugič, ker je izhodišče za postavljanje prodajnih cen; in tretjič, ker pri danih prodajnih cenah omogoča tudi presojanje donosnosti posameznih poslovnih učinkov in sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev na tej podlagi."

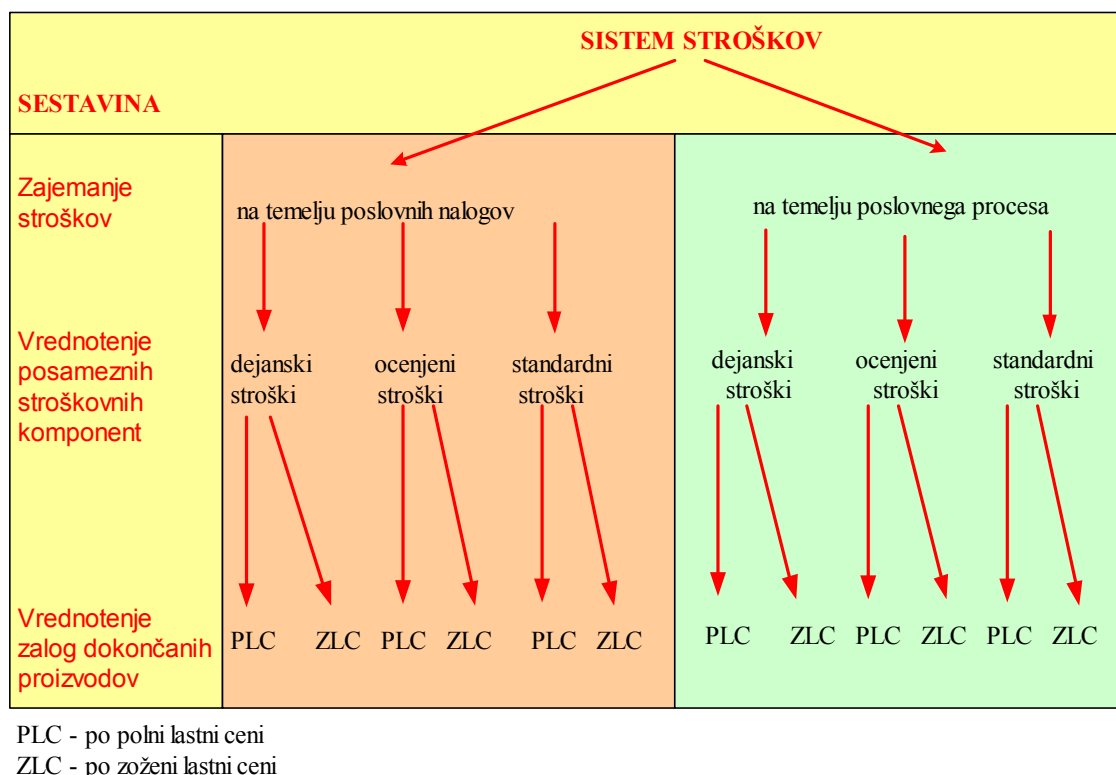
Sistem stroškov v podjetju vključuje naslednje odločitve (Tekavčič, 1997, str. 53):

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

Sistemi stroškov glede na navedene kriterije so prikazani na sliki 9. Sistem stroškov glede na zajemanje stroškov je lahko na temelju poslovnih nalogov ali na temelju poslovnega procesa. Nadalje glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent delimo stroške na dejanske, ocenjene in standardne. Zadnja sestavina sistema stroškov je vrednotenje zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov, ki je lahko izvedeno v grobem po polni lastni ceni ali zoženi lastni ceni. Glede na vse navedeno je eden od možnih sistemov stroškov sistem, ki zajema stroške na temelju poslovnih nalogov, vrednoti posamezne stroškovne komponente z ocenjenimi stroški in zaloge dokončanih ali nedokončanih proizvodov po polni lastni ceni.

³² V slovenski strokovni literaturi najdemo namesto pojma mesto odgovornosti pojem center odgovornosti. Center odgovornosti je bolj dobesedni prevod angleške besede responsibility center. SRS govorijo o mestih odgovornosti, zato bom v delu uporabljaj ta pojem.

Slika 9: Kombinacije sestavin sistema stroškov



(Vir: Tekavčič, 1997, str. 54)

2.4.1 Odločitve o zajemanju stroškov

Glede na zajemanje stroškov v podjetju ločimo sisteme stroškov, ki temeljijo na temelju poslovnih nalogov (angl. job order costing) in procesne sisteme stroške (angl. process costing).

Sistem na temelju poslovnih nalogov temelji na poslovnih nalogih, ki narekujejo izvedbo natančno določenega poslovanja v nekem časovnem obdobju. Za sistem stroškov na osnovi poslovnih nalogov je značilno (<http://www.econ.ucsb.edu/~harmon/137chapter3.pdf>):

- stroški se razporedijo po posameznih SM oz. SN na osnovi poslovnih nalogov;
- za vsak posamezni proizvod se beležijo stroški;
- primeren je za proizvode, ki se izdelujejo po naročilu, in za proizvodnjo, v kateri se izdeluje veliko različnih proizvodov;
- sistem je primeren predvsem za storitvena podjetja.

V procesnih sistemih stroškov je zajemanje stroškov izvedeno po posameznih oddelkih, skozi katere gre proizvod. Za ta sistem stroškov je značilno (<http://www.econ.ucsb.edu/~harmon/137chapter4.pdf>), da:

- je primeren v primeru, da je vsaka enota proizvoda podvržena enakim povprečnim stroškom;
- se enote proizvoda med seboj ne ločijo;

- gre veliko enot homogenih proizvodov enakomerno skozi proizvodni proces;
- je sistem primeren za papirnice, tovarne barv, rafinerije itd.

Med obema sistemoma stroškov obstajajo razlike, ki so prikazane na sliki 10.

Slika 10: Primerjava sistema stroškov na temelju delovnih nalogov in procesnega sistema stroškov

Stroškovni sistem na temelju delovnih nalogov: 1. veliko delovnih nalogov se izvaja v določenem trenutku; 2. za vsak delovni nalog se akumulirajo stroški; 3. stroški na enoto se izračunavajo za vsak posamezni delovni nalog; 4. lastna cena poslovnega učinka je enaka kvocientu med stroški na delovnem nalogu in številomna naloga navedenih enot; 5. neposredni in posredni stroški se porazdelijo po enotah; 6. zaloga dokončanih proizvodov je sestavljena iz različnih enot; 7. poročila o stroških se izdelujejo ko je določen poslovni nalog zaključen; 8. opravljajo se meritve proizvedenih izlozkov na osnovi določenega delovnega naloga.
Procesni sistem stroškov: 1. posamezni proizvodi se proizvajajo daljše obdobje; 2. za vsak oddelek se akumulirajo stroški; 3. stroški na enoto se izračunavajo za vsak posamezni oddelek; 4. lastna cena je enaka kvocientu med celotnimi stroški določenega obdobja in količino poslovnih učinkov v tem obdobju; 5. neposredni in posredni stroški se porazdelijo po oddelkih; 6. zaloga dokončanih proizvodov je sestavljena iz enakih enot; 7. poročila o stroških se pripravljajo periodično; 8. opravljajo se meritve izlozkov, ki se proizvedejo v določenem proučevanem obdobju. Ta količina se poveča za ekvivalentno število.

(Vir: lastno delo)

2.4.1.1 Sistem stroškov na temelju delovnih nalogov

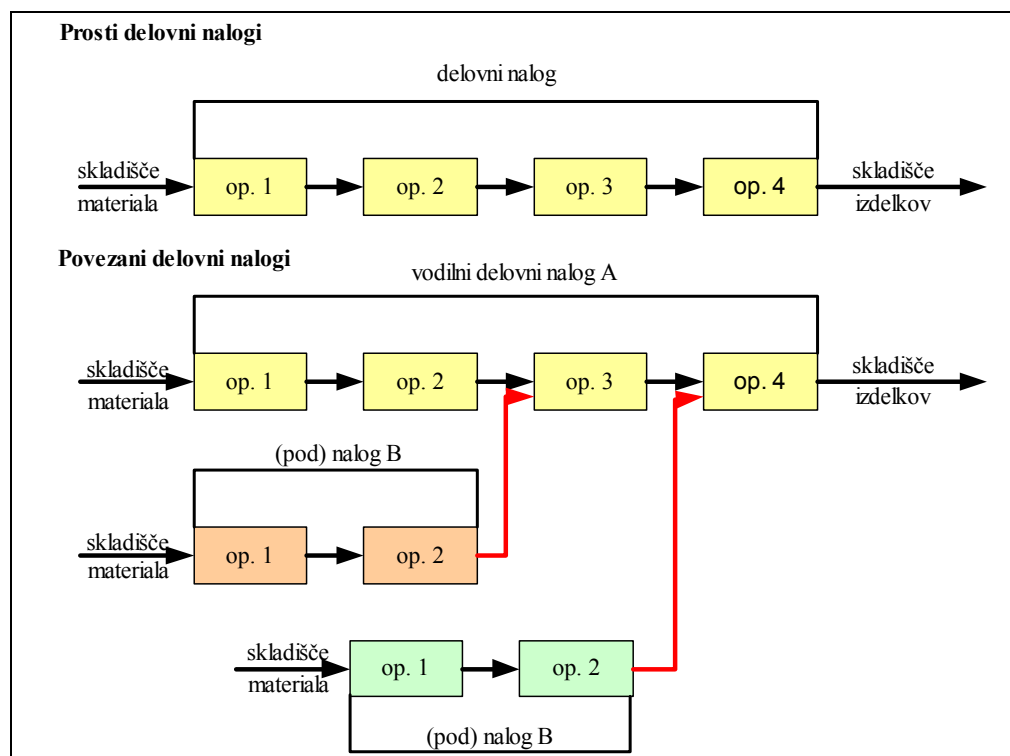
Sistem temelji na zajemanju stroškov po posameznih delovnih nalogih³³. Delovni nalogi narekujejo izvedbo natančno določenega poslovanja v določenem časovnem obdobju.

³³ Delovni nalog izvira iz naročila proizvodnje, in sicer iz plana proizvodnje oz. plana materialnih potreb in ima v proizvodnji dvojen pomen (http://www.fov.uni-mb.si/ljubric/images/Isp_05_Vod_proiz.pdf):

- je ukaz proizvodnji, da ob določenem roku in v določenem času izdela določeno količino sestavnih delov oz. sestavi (montira) neko količino sestavov ali izdelkov,
- je analitični konto, na katerega se knjižijo vsi stroški izdelave zadevnih sestavnih delov ali sestavov oz. sestavljanja (montaže) izdelkov.

Posamezen poslovni nalog je izhodišče za izdajo delovnih dokumentov, kot so na primer izdajnica materiala, nalog za izdajo orodja, proizvodni nalog, delovni list, spremnica, nalogi za transport in kontrolo kakovosti, ter predajnica polproizvodov in proizvodov. Na sliki 11 je prikazan stroškovni sistem na temelju delovnih nalogov.

Slika 11: Prikaz stroškovnega sistema na temelju delovnih nalogov



(Vir: Prirejeno iz vira www.fov.uni-mb.si/ljubic/images/Isp_05_Vod_proiz.pdf)

Pri proizvodnji z delovnimi nalogi je natančno določena začetna in končna točka proizvodnje. Stroški se akumulirajo na določenem delovnem nalogu, dokler ni delovni nalog dokončan, nato se stroški seštejejo in porazdelijo na enote proizvodov. Osnova za računovodsko vodenje sistema stroškov na osnovi delovnih nalogov je obrazec stroškov na delovnem nalogu (angl. job cost sheet). Ta dokument je sestavljen iz treh delov. V prvem delu so navedene osnovne informacije o proizvodu, proizvajalcu in delovnem nalogu. Drugi del vsebuje detaljne podatke za vsak stroškovni element. V tem delu je običajno navedena količina izdanega materiala, količina opravljenega neposrednega dela v urah in količina splošnih proizvodnih stroškov (angl. manufacturing overheads). Zadnji del povzame stroške po posameznih stroškovnih elementih in pove, koliko je bilo proizvodnih stroškov na določenem delovnem nalogu. Ko je

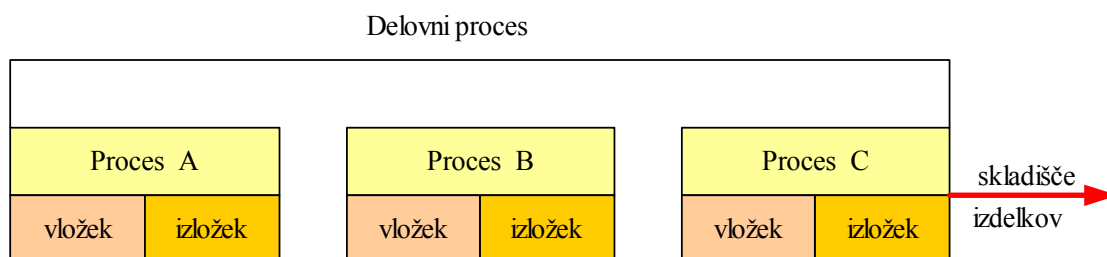
Sestavljajo ga (pod)nalogi za izvedbo posameznih operacij. Vsaka operacija se izvaja na nekem delovnem mestu. Delovni nalogi so prosti, kadar se njihovi rezultati odlagajo neposredno v skladišče končnih izdelkov ali v vmesno skladišče (skladišče polizdelkov) neodvisno od drugih delovnih nalogov. Prosti delovni nalogi se lahko razporejajo svobodno le glede na zahtevane roke. Pri povezanih (vezanih) delovnih nalogih se njihovi rezultati vgrajujejo neposredno v druge (nadrejene, vodilne) delovne naloge in le izjemoma predajajo v vmesna skladišča (skladišča polizdelkov). Pri razporejanju vezanih delovnih nalogov je treba roke podrežati strukturnim povezavam.

delovni nalog zaključen, računovodje sešteje stroške za vsak stroškovni element in jih delijo s količino proizvedenih enot. S tem dobijo stroške na enoto. Vsak delovni nalog predstavlja stroškovni center (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 158 - 159).

2.4.1.2 Procesni stroškovni sistem

V tem sistemu je zajemanje stroškov osredotočeno na posamezne oddelke, skozi katere gre poslovni učinek. Procesni sistem stroškov se uporablja predvsem v podjetjih z neprekinjeno proizvodnjo. Vsak proizvodni proces je stroškovni center. Pri sistemu stroškov na osnovi delovnih nalogov se stroški akumulirajo na določenem delovnem nalogu, dokler ni delovni nalog dokončan. V nasprotju s tem procesni sistem stroškov nima določenega časa, v katerem se naj bi proizvodi dokončali (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 200). Na sliki 12 je prikazan procesni sistem stroškov.

Slika 12: Prikaz procesnega sistema stroškov



(Vir: Drury, 1994, str. 140)

Procesni sistem stroškov je sestavljen iz posameznih korakov (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 200 - 206). Prvi korak je določitev procesnih stroškovnih centrov. Za vsak proizvod se proizvodni proces deli na posamezne podprocese, ki predstavljajo stroškovni center. Naslednji korak je določitev pogostosti poročanja o stroških. Pogostost poročanja je odvisno od stroškov, ki nastanejo s pripravo poročil, in od koristi, ki jih ima podjetja od teh poročil. Nekatera podjetja pripravljajo poročila mesečno, tedensko ali celo dnevno. Tretji korak predstavlja zajemanje proizvodnih stroškov za vsak stroškovni center v proučevanem obdobju.

Po akumuliranju stroškov sledi merjenje proizvodnih izločkov, proizvedenih v proučevanem obdobju za vsak stroškovni center. Pri ugotavljanju količine izločkov so postavljena vprašanja, kaj storiti s proizvodi, ki so bili le deloma dokončani v proučevanem obdobju, in s proizvodi, ki se niso dokončali do konca v proučevanem obdobju. Ta problem se je rešil z vpeljavo ekvivalentnih enot³⁴ (angl. equivalent units). Ekvivalentne enote (EE) so enake vsoti proizvedenih enot v obračunskem obdobju ter produkta dokončanosti enot in količine teh enot v zalogi v začetku obdobju in ob koncu obračunskega obdobja. Vzemimo, da je podjetje A v obračunskem obdobju planiralo, da bo proizvedlo 15.000 enot. Dejansko je proizvedlo 10.000

³⁴ V procesnem stroškovnem sistemu kot temeljno kategorijo navajamo EE. Te predstavljajo temeljno izhodiščno osnovo za izvedbo obračuna stroškov na enoto SN. EE vključujemo in uporabljamo za merjenje opravljenega dela v proizvodnji. Pri ugotavljanju in izračunavanju EE moramo razmejiti EE, ki so vsebovane v izdelovalnem materialu, in EE, ki so vsebovane v stroških predelave.

enot. V končnih zalogah ima podjetje 5.000 nedokončanih enot, ki so 30 odstotkov dokončane. Koliko ekvivalentnih enot je podjetje proizvedlo proučevanem obdobju ?

$$EE_A = \text{kol. proizvedenih enot} + \text{enote v zal.} \times \text{odstotek dok. zal.} =$$

$$= 10.0000 \text{ enot} + 5.000 \text{ enot} \times 0,3 = 11.500 \text{ enot}$$

Podjetje A je v obračunskem obdobju proizvedlo 11.500 EE.

Sledi določevanje lastne cene (LC) določenega proizvoda. Lastna cena določenega proizvoda je enaka kvocientu med celotnimi stroški v obračunskem obdobju in ekvivalentnih enot proizvodov v tem obdobju. Vzemimo, da je podjetje A imelo 11.5 mio. SIT stroškov (TC_A) za določen proizvod v obračunskem obdobju. Predhodno smo izračunali, da je podjetje proizvedlo v obračunskem obdobju 11.500 EE. Koliko je LC tega proizvoda ?

$$LC_A = \frac{TC_A}{EE_A} = \frac{11.500.000 \text{ SIT}}{11.500 \text{ enot}} = 1000 \text{ SIT/enoto}$$

LC enote določenega proizvoda v podjetju A je 1000 SIT.

Pri določevanju LC določenega proizvoda se postavlja vprašanje, kako določiti števec in imenovalce. Za določitev le-tega se uporabljata metoda tehtanega povprečja in metoda FIFO (angl. First - In, First - Out). Metoda tehtanega povprečja upošteva v števcu³⁵ vsoto stroškov v začetnih zalogah nedokončane proizvodnje in stroškov tekočega obdobja. V imenovalcu³⁶ se upošteva vse v obračunskem obdobju dokončane proizvode, povečane za EE nedokončanih proizvodov. Metoda FIFO v števcu upošteva le stroške tekočega obdobja³⁷, v imenovalcu pa le tiste poslovne učinke, ki so bili v proučevanem obdobju začeti in končani, od začetnih in končnih zalog nedokončane proizvodnje pa le tisti del, ki ustreza njihovi stopnji dokončanosti (Tekavčič 1997, str. 62; Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 216 - 223).

Vzemimo, da je imelo podjetje A v obračunskem obdobju rezultate, ki so prikazani v tabeli 1. Ugotoviti je potrebno LC proizvoda, pri čemer bomo za določitev vrednosti imenovalca v prvem primeru uporabili metodo tehtanega povprečja in v drugem primeru metodo FIFO. Izračun v tabeli 1, da je LC v primeru uporabe metode tehtanega povprečja nižja kot v primeru uporabe metode FIFO.

³⁵ Vsoto stroškov v začetnih zalogah nedokončane proizvodnje in stroškov tekočega obdobja se v strokovni literaturi imenujejo celotni stroški v procesu.

³⁶ Vse v obračunskem obdobju dokončane proizvode, povečane za EE nedokončanih proizvodov, se v strokovni literaturi imenujejo EE v procesu.

³⁷ Stroški tekočega obdobja ali tekoči proizvodni stroški.

Tabela 1: Določitev lastne cene proizvoda z uporabo metode tehtanega povprečja in metode FIFO

Vhodni podatki	
Začetne zaloge	6000 enot
Proizvedena količina	<u>16000 enot</u>
Skupni izloček v obračunskem obdobju	22000 enot
Končne zaloge	<u>(4000 enot)</u>
Skupna količina	18000 enot
Dokončanje proizvodov	6000 enot × 60 odstotkov dokončani = 3600 enot, stro. mat. 2.400.000 mio. SIT, ostali stroški 1.530.000 mio. SIT
Proizvedena količina	16000 enot
Nedokončani proizvodi	4000 enot × 75 odstotkov dokončani = 3000 enot
Materialni stroški v obračunskem obdobju	6.400.000 mio. SIT
Ostali stroški v obračunskem obdobju	7.500.00 mio. SIT

Določitev LC proizvoda z uporabo metode tehtanega povprečja

Stroškovni element	Stroški za dokončanje proizvodov (SIT)	Tekoči stroški (SIT)	Skupni stroški (SIT)	Dokončani proizvodi	EE nedokončanih proizvodov	Skupaj EE	Lastna cena (SIT)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(4)/(7)
Material	2.400.000	6.400.000	8.800.000	18.000	4000	22.000	400
Ostali stroški	1.530.000	7.500.000	9.030.000	18.000	3000	21.000	430
Skupaj	3.900.000						830

Določitev LC proizvoda z uporabo metode FIFO

Stroškovni element	Tekoči stroški (SIT)	Dokončani proizvodi minus ekvivalentne enote nedokončanih proizvodov	EE nedokončanih proizvodov	Skupaj EE	Lastna cena (SIT)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(2)/(5)
Material	6.400.000	12000 (18.000- 6.000)	4000	16.000	400
Ostali stroški	7.500.000	14400 (18.000 – 3.600)	3000	17.400	431
Skupaj	13.900.000				831

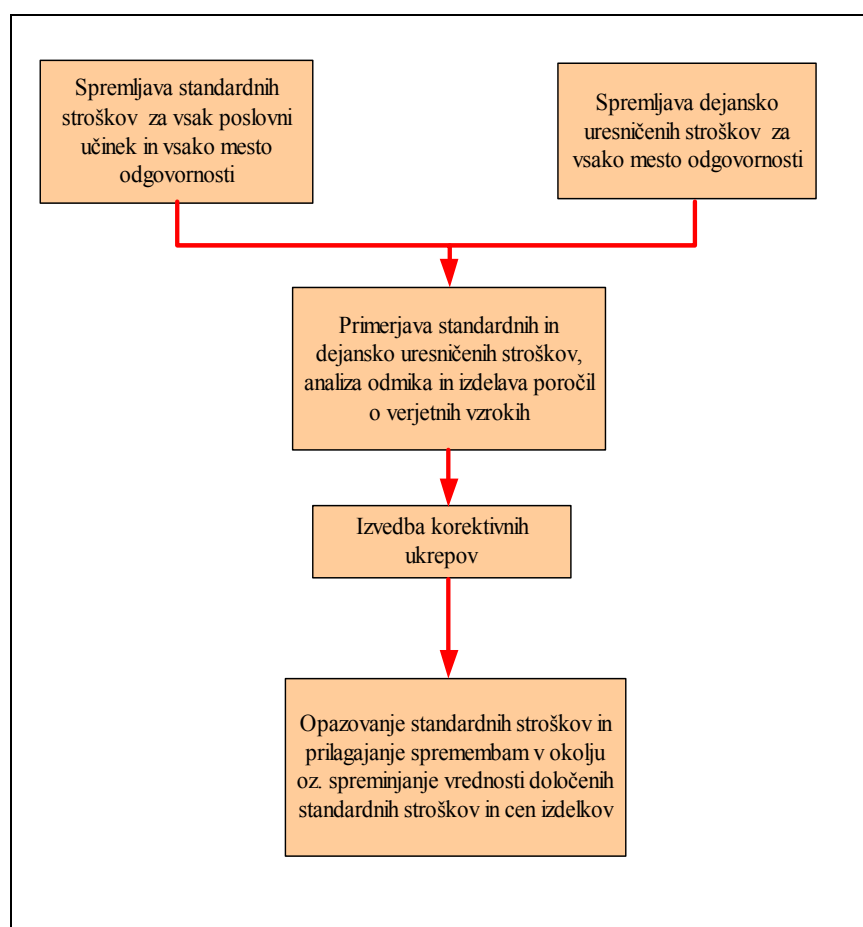
Vir: Prirejeno po Drury, 1994, str. 150 - 155

Zadnji korak predstavlja priprava poročil o proizvodnih stroških, ki je sestavljen iz treh delov. V prvem delu je naveden proizvodni plan s količino EE. V naslednjem delu je prikazan izračun stroškov za določene EE. Zadnji del prikazuje usklajenost stroškov (angl. costs reconciliation) (<http://www.econ.ucsb.edu/~harmon/137chapter4.pdf>).

2.4.2 Odločitve o vrednotenju posameznih stroškovnih komponent

Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent delimo stroške na dejanske, ocenjene in standardne. Razlikovanje je pomembno predvsem za vrednotenje uresničenih učinkov, za načrtovanje stroškov in za analizo odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih. Analizirajo se lahko odmiki dejanskih uresničenih od dejansko načrtovanih stroškov, dejanskih uresničenih od standardnih uresničenih stroškov in standardnih uresničenih od standardnih načrtovanih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 33 in str. 60). Postopek analize odmika (angl. cost variance) standardnih stroškov od dejanskih uresničenih stroškov je prikazan na sliki 13.

Slika 13: Analize odmika standardnih stroškov od dejanskih uresničenih stroškov



(Vir: Drury, 1994, str. 377)

2.4.2.1 Stroškovni sistem dejanskih stroškov

Dejanski stroški so tisti in tolikšni stroški, ki so v določeni količini v preteklem obdobju dejansko nastopili (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1997, str. 81). Vrednotenje učinkov, ki temeljijo na dejanskih stroških, zajema dejanske neposredne in dejanske splošne stroške. Dejanski splošni stroški se na posamezne poslovne učinke razporejajo na osnovi ključev. Problem določevanja ključev je, da splošne stroške in osnovo za razporejanje dejanskih splošnih stroškov spoznamo šele pozneje, kar še dodatno otežuje sprotno analizo uresničenih

stroškov. Oblikovanje načrtovanih stroškov le na preteklih dejanskih stroških tudi ni najbolj primerno, saj se razmere iz leta v leto spreminjajo (Tekavčič, 1997, str. 33).

2.4.2.2 Stroškovni sistem ocenjenih stroškov

Ocenjeni stroški so stroški, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obdobju, in okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Pomembni so predvsem kot izhodišče za načrtovane stroške in kot izhodišče za vrednotenje poslovnih učinkov. Zelo pogosta je kombinacija, ki vključuje dejanske neposredne stroške in ocenjene splošne stroške. Ocenjene splošne stroške se izračuna kot zmnožek ocenjenega ključa in osnove, ki se nanaša na dejansko uresničeno količino poslovnih učinkov. Ocenjeni ključ je običajno enak kvocientu ocenjenih splošnih stroškov in ocenjene vrednosti osnove za ocenjeno količino poslovnih učinkov (Tekavčič, 1997, str. 34).

2.4.2.3 Stroškovni sistem standardnih stroškov

Standardni stroški so teoretično izračunani opravičeni stroški, ki veljajo za posamezno podjetje. Izračunamo jih na podlagi izvirnih vrednosti iz preteklosti, poznavanja materialov in gibanja njihovih cen na trgu, potreb po delovni sili ipd. Podjetja jih uporabljajo kot osnovo za določanje cen svojih izdelkov in za pripravo predračunov proizvodnje. Nadalje se uporabljajo predvsem v poslovnem računovodstvu za predračunavanje oz. določevanje predračunskih stroškov³⁸. Turk, Kavčič, Kokotec - Novak (1997, str. 81) nadalje ločijo temeljne, tekoče, idealne in realne standardne stroške. Ta delitev je bila izvršena glede na upravičenost stroškov za zahtevano kakovost proizvoda.

Standardizacija stroškov je najpogostejša v proizvodnih podjetjih. V njih je cilj največkrat postavljen tako, da so standardni stroški za proizvod enaki povprečnim stroškom zanj. To pomeni, da so stroški v posameznem obračunskem obdobju lahko večji ali manjši od standardnih. V povprečju pa so enaki ali blizu standardnim. Tudi pri načrtovanju so standardni stroški lahko napeti, ohlapni ali realni (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1997, str. 154).

V praksi je poznana kombinacija vrednotenja poslovnih učinkov po dejanskih in standardnih stroških, pa tudi vrednotenje, ki temelji le na standardnih stroških. Vrednotenje po standardnih stroških vključuje standardne neposredne in standardne posredne stroške. Standardni posredni stroški so izračunani kot zmnožek ocenjenih standardnih ključev in standardnih vrednosti osnove za dejansko količino poslovnih učinkov.

2.4.3 Odločitve o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončnih proizvodov

Tekavčičeva (1997, str. 56) navaja naslednje o vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončnih proizvodov: " ... ta odločitev se nanaša na vprašanje, katere stroške bo podjetje v

³⁸ Predračunski stroški so stroški, na katerih temelji poslovna odločitev, kar pomeni, da jih ugotovimo že pred začetkom proizvodnega procesa.

določenem obdobju v celoti uvrstilo med stroške obdobja in katere bo zadržalo v zalogah neprodanih poslovnih učinkov in nedokončane proizvodnje."

Pri vrednotenju zalog nedokončane in dokončane proizvodnje gre za vprašanje, koliko in katere v obdobju nastale stroške lahko prenesemo oz. zadržimo na zalogi, in koliko in kateri stroški morajo postati takoj odhodki obračunskega obdobja.

Nedokončana proizvodnja in zaloga dokončanih proizvodov je lahko ovrednotena po: polni lastni ceni (angl. full costing/absorption costing), zoženi lastni ceni brez všteti obresti, proizvodjalnih stroškov in spremenljivih stroškov (angl. variable costing; Turk, Melavc, 2001, str. 171). V SRS poznamo poleg vrednotenja zalog po polni lastni ceni (2001, točka 16.14) še vrednotenje poslovnih učinkov po zoženi lastni ceni, pri čemer ločimo:

- lastni ceni zoženi za obresti,
- proizvodjalnih stroškov v širšem pomenu,
- proizvodjalnih stroškov v ožjem pomenu,
- spremenljivih stroškov.

V osnovi ločimo metode polnega in zoženega vrednotenja zalog dokončane in nedokončane proizvodnje. Največ stroškov vsebuje metoda vrednotenja proizvodov po polni lastni ceni, najmanj pa metoda spremenljivih stroškov. V razmerah enakomernega proizvodnje in enakomernega prodaje, zaloge nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov vrednotimo po metodi proizvodjalnih stroškov, v razmerah neenakomernega proizvodnje in enakomernega prodaje po metodi spremenljivih stroškov ter v razmerah enakomernega proizvodnje in neenakomernega prodaje po metodi zožene lastne cene, zožene za obresti.

Pri izbiri metode vrednotenja učinkov je treba upoštevati vpliv različnih metod na realnost obdobjnega poslovnega izida v razmerah, ko se gibanje proizvodnje ne ujema z gibanjem prodaje (Turk, Melavc, 2001, str. 171).

Različne metode vrednotenja zalog nedokončane in dokončane proizvodnje nam dajo različne stroškovne cene, s katerimi vrednotimo odhodke poslovanja³⁹ v izkazu uspeha, in vrednost zalog proizvodov v bilanci stanja. Tako lahko sklepamo, da različne metode povzročajo različen poslovni izid⁴⁰. Čim ožje je vrednotenje zalog, tem večji je dobiček. Najnižji je dobiček pri vrednotenju zalog po polni lastni ceni in najvišji pri vrednotenju zalog po spremenljivih stroškovih.

Vzemimo, da je podjetje B na koncu leta ugotovilo, da je za proizvodnjo 120 kosov proizvoda D porabilo za 36.000 SIT neposrednega materiala, 12.000 SIT neposrednega dela, 24.000 SIT neposredne amortizacije, 28.000 SIT neposrednih storitev, 15.000 neposrednih stroškov prodaje in 8.500 SIT drugih posredni proizvodjalnih stroškov. V tem obdobju so nastali tudi

³⁹ Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek.

⁴⁰ Na velikost poslovnega izida vpliva tudi metoda vrednotenja proizvodov. Dobitek je najvišji pri uporabi vrednotenja proizvodov po spremenljivih stroškovih, najnižji pa v primeru, ko podjetja uporabijo metodo polne lastne cene. V primeru, da podjetje uporabi za vrednotenje proizvoda metodo proizvodjalnih stroškov je dobiček nekje vmes. Verjetno je prav to razloga, zakaj metodo vrednotenja proizvodov po proizvodjalnih stroškov stroka priporoča kot običajno uporabljeno metodo. Dejansko je za podjetje ali podjetnika najbolj primerna metoda zožene lastne cene, saj vključuje dovolj stroškov in je zato najboljša informacija, ali se proizvodnja določenega izdelka sploh splača. Pri proizvodni, kjer prihodki od prodaje ne pokrivajo odhodkov, izračunanih z metodo zožene lastne cene, je bolje premisliti, ali je nadaljnja proizvodnja sploh smiselna.

naslednji posredni stroški: nabava v višini 21.000 SIT, uprava v višini 28.000 SIT, prodaja v višini 19.000 SIT in stroški obresti 25.000 SIT. Podjetje je v poslovnem letu prodalo vse, in sicer prihodki od prodaje so znašali 360.000 SIT, kar pomeni, da je prodajna cena 3.000 SIT. Polproizvodov in nedokončane proizvodnje na koncu leta 2003 ni bilo. V nadaljevanju dela (poglavji 2.4.3.1 in 2.4.3.2) bom izračunal dobičke po vseh metodah vrednotenja zalog.

2.4.3.1 Vrednotenje zalog dokončane in nedokončane proizvodnje po polni lastni ceni

Pri vrednotenju zalog dokončane in nedokončane proizvodnje po polni lastni ceni podjetje zadrži v zalogah vse stroške, ki se nanašajo na neprodano količino proizvodov. V praksi podjetja običajno nikoli ne vrednotijo zalog po polni lastni ceni, ampak po polni lastni ceni, zmanjšani za stroške nakupovanja, prodajanja in splošnih služb (Tekavčič, 1997, str. 57).

Pri metodi polnega vrednotenja težimo k prenašanju vseh izvirnih in izvedenih stroškov na SN. Na SN evidentiramo vse neposredne in posredne stroške. Z njihovo pomočjo izračunamo breme splošnih proizvodnih in neproizvodnih stroškov na posameznem nosilcu. Vsem neposrednim in posrednim stroškom pravimo LC in jih izkazujemo v kosovnem obračunskem listu ali kalkulaciji (Koletnik, 1995).

Sestavine kalkulacije LC SN pri nizni (serijski) oz. posamični dejavnosti po naročilu so (SRS, 2001, točka 16.13):

- a) neposredni stroški materiala,
- b) neposredni stroški dela,
- c) drugi neposredni stroški,
- č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- d) posredni stroški nakupovanja,
- e) posredni stroški prodajanja,
- f) posredni stroški splošnih služb,
- g) posredni stroški obresti,
- h) neposredni stroški prodaje.

Če gre za množinsko oz. procesno dejavnost, se sestavine od b) do f) praviloma združijo v stroške predelovanja. Pri trgovinski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

Izračun dobička pri vrednotenju zalog po polni lastni ceni za primer naveden v poglavju 2.4.3.:

Prihodki od prodaje = 3.000 SIT x 120 kosov proizvoda D = 360.000 SIT

Odhodki od prodaje = 36.000 SIT + 12.000 SIT + 24.000 SIT + 28.000 SIT + 15.000 SIT + 8.500 SIT + 21.000 SIT + 28.000 SIT + 19.000 SIT + 25.000 SIT = 216.500 SIT

Dobiček = 360.000 SIT – 216.500 SIT = **143.500 SIT**

2.4.3.2 Vrednotenje zalog dokončane in nedokončane proizvodnje po zoženi lastni ceni

Vrednotenje zalog dokončane in nedokončane proizvodnje po zoženi metodi danes prevladuje v računovodstvih proizvodnje. Pri zoženih metodah vrednotenja poslovnih učinkov na SN ne prenašamo vseh stroškov s SM, ampak samo nekatere, odvisno od izbrane metode vrednotenja. Poznamo več metod zoženega vrednotenja (SRS, 2001, točka 16.14):

1. pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije po polni lastni ceni (poglavje 2.4.3.1) izključijo posredni stroški obresti in neposredni stroški prodaje (SRS, 2001, točka 16.14).

Izračun dobička pri vrednotenju zalog po polni lastni ceni, zoženi za obresti, za primer, naveden v poglavju 2.4.3:

Prihodki od prodaje = 3.000 SIT x 120 kosov proizvoda D = 360.000 SIT

Odhodki od prodaje = 36.000 SIT + 12.000 SIT + 24.000 SIT + 28.000 SIT + 15.000 + 8.500 SIT + 21.000 SIT + 28.000 SIT + 19.000 SIT = 191.500 SIT

Dobiček = 360.000 SIT – 191.500 SIT = **168.500 SIT**

2. metoda vrednotenja po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu besede⁴¹ vsebuje:

1. neposredne stroške materiala;
2. neposredne stroške dela;
3. druge neposredne stroške;
4. posredne proizvajalne stroške v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov).

Koletnik (1995) za metodo vrednotenja po proizvajalnih stroških navaja naslednje: " ... pri metodi obračuna po proizvajalnih stroških ločujemo proizvodne in neproizvodne stroške. Najprej usmerimo vse izvirne stroške na SM, ki so jih povzročila, nato prevaljujemo med SM zgolj splošne proizvodne stroške, neproizvodne pa usmerimo med odhodke."

Izračun dobička pri vrednotenju zalog po proizvajalnih stroških v ožjem pomenu besede za primer, naveden v poglavju 2.4.3:

Prihodki od prodaje = 3.000 SIT x 120 kosov proizvoda D = 360.000 SIT

Odhodki od prodaje = 36.000 SIT + 12.000 SIT + 24.000 SIT + 28.000 SIT + 15.000 SIT + 8.500 SIT = 123.500 SIT

Dobiček = 360.000 SIT – 123.500 SIT = **236.500 SIT**

3. metoda vrednotenja po spremenljivih stroških⁴² vsebuje:

1. neposredne stroške materiala;
2. neposredne stroške dela;
3. druge neposredne stroške.

⁴¹ Metoda proizvajalnih stroškov v ožjem pomenu besede se uporablja v primeru, če se obseg proizvodnje in prodaje iz obdobja v obdobje gibljeta enakomerno.

⁴² Metoda spremenljivih proizvajalnih stroškov se uporablja v primeru, če se obseg proizvodnje v krajših obdobjih giblje neenakomerno, obseg prodaje pa enakomerno.

Pri metodi vrednotenja po spremenljivih stroških vrednotimo začasne in končne stroškovne nosilce le s stroški, ki imajo spremenljiv značaj. Med spremenljive štejemo vse neposredne stroške materiala, storitev, amortizacije in dela ter spremenljivi del splošnih stroškov. Ostali so stalni stroški in bremenijo odhodke v obračunskem obdobju. Z uporabo te metode za vrednotenje zalog podjetje vrednoti svoje zaloge z najnižjo dovoljeno ravniyo vrednotenja.

Izračun dobička pri vrednotenju zalog po spremenljivih stroških za primer, naveden v poglavju 2.4.3:

Prihodki od prodaje = 3.000 SIT x 120 kosov proizvoda D = 360.000 SIT

Odhodki od prodaje = 36.000 SIT + 12.000 SIT + 24.000 SIT + 28.000 SIT + 15.000 SIT = 115.000 SIT

Dobiček = 360.000 SIT – 115.000 SIT = **245.000 SIT**

4. metoda vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v širšem pomen besede⁴³ vsebuje:

1. neposredne stroške materiala;
2. neposredne stroške dela;
3. druge neposredne stroške;
4. posredne proizvodjalne stroške v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov);
5. posredne stroške nakupovanje.

Izračun dobička pri vrednotenju zalog po proizvodjalnih stroških v širšem pomen besede, naveden v poglavju 2.4.3:

Prihodki od prodaje = 3.000 SIT x 120 kosov proizvoda D = 360.000 SIT

Odhodki od prodaje = 36.000 SIT + 12.000 SIT + 24.000 SIT + 28.000 SIT + 15.000 SIT + 8.500 SIT + 21.000 SIT = 144.500 SIT

Dobiček = 360.000 SIT – 144.500 SIT = **215.500 SIT**

Na osnovi enostavnega primera in opravljenega izračuna lahko ugotovimo, da je dobiček največji pri uporabi vrednotenja zalog po spremenljivih stroških in najmanjši pri uporabi vrednotenja zalog po polni lastni ceni, oz. čim ožje je vrednotenje zalog, tem večji je dobiček.

Med navedenimi metodami se najpogosteje uporabljata metodi vrednotenja po proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu besede in spremenljivih stroški.

2.5 Managerska orodja za obvladovanje stroškov

Bratina (2003, str. 36) navaja: " Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno podpodročje politike podjetja, ki na osnovi notranjih in zunanjih stroškovnih analiz in z uporabo sistematičnih in metodoloških postopkov zasleduje celovito obvladovanje in kontrolo področja stroškov v podjetju v smislu celovitega obvladovanja stroškov⁴⁴."

⁴³ Metoda vrednotenja poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v širšem pomenu besede se uporablja v primeru, če se obseg proizvodnje v krajših obdobjih giblje enakomerno, obseg prodaja pa neenakomerno.

⁴⁴ Angl. Total Cost Management.

Prvi korak pri obvladovanju stroškov je ugotovitev, kaj so vzroki, ki so privedli do tega, da so dejanski stroški višji od planiranih. Naslednji korak po ugotovitvi vzrokov je proučitev različnih managerskih metod, s katerimi lahko zmanjšamo stroške na planirano raven oz. jih lahko zmanjšamo še pod planirano raven. Znižanje stroškov pod planirano raven je varovalka podjetja v primeru zmanjšanja prodajnih cen proizvodov na tržišču (Harvard Business Review.http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=A164).

Večina sodobnih sistemov stroškov (angl. cost control system) je dvostopenjskih. Na prvi stopnji podjetja dodelijo posameznim SM njihove neposredne stroške, splošne stroške pa združijo na ravni podjetja in jih na posamezne SM porazdelijo na podlagi ključev. Druga stopnja razporejanja stroškov je prenašanje stroškov SM na SN. Tudi na drugi stopnji morajo podjetja uporabljati sistem ključev. Ključ⁴⁵ je lahko enoten za vse splošne stroške, za različne vrste splošnih stroškov pa lahko uporabimo različne ključke (Tekavčič, 1997, str. 72).

2.5.1 Tradicionalna managerska orodja za obvladovanje stroškov

Sistemi stroškov, ki prevladujejo v večini domačih in tujih podjetjih, so se večinoma ohranili še iz obdobja, ko sta bila neposredno delo in materiala odločujoča proizvodna dejavnika. Vrednotenje poslovnih učinkov zato temelji na neposrednih stroških dela in materiala. Posredni stroški in morebitni neposredni stalni stroški se razporejajo⁴⁶ na posamezne stroškovne nosilce s pomočjo ključev⁴⁷ (Tekavčič, 1995, str. 12).

Za tradicionalna managerska orodja je značilno, da spremljajo stroške po SM (angl. cost center) in SN (angl. cost unit/cost object).

2.5.1.1 Obvladovanje stroškov s spremljavo po stroškovnih mestih

V KRN (1998, točka 87) je zapisano, da je "stroškovno mesto funkcionalno, prostorsko ali stvarno zaokrožena celota v okviru poslovne celote, v kateri, ali v zvezi s katero, se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce, in za katere obstaja odgovornost." Stroškovno mesto lahko opredelimo z dveh vidikov:

- prostorsko (stvarno ali krajevno opredeljen prostor, kjer so nastali stroški): proizvodni obrati, mehanična delavnica, orodjarna, skladišče, prodajalna itd;
- funkcionalno ali procesno: notranji transport, vzdrževanje naprav, uprava, nabava, prodaja itd.

Vrste in število SM podjetje prilagodi njihovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oz. poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikah kontroliranja. V povezavi s SM je smiselno opredeliti še mesto odgovornosti, ki predstavlja mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju. Zaseda ga nosilec odgovornosti, ki

⁴⁵ Angl. Overhead Rate.

⁴⁶ V angleški strokovni literaturi imenujejo razporejanje stroškov po posameznih SN cost allocation.

⁴⁷ Ključ predstavlja razmerje med zneskom stroškov, ki jih je potrebno razporediti, in osnovo (več o ključu glej poglavje 5.1.1).

odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (SRS, 2001, točka 16).

SM najbolj grobo delimo na proizvodna (angl. manufacturing cost center) in neproizvodna ali splošna (angl. nonmanufacturing cost center). Proizvodna SM so tiste funkcijsko, prostorsko in stvarno izoblikovane enote v podjetju, ki imajo opravka s proizvodnjem, medtem ko so neproizvodna ali splošna SM izoblikovana izven proizvodnega področja. Največkrat so locirana znotraj uprave podjetja v širšem smislu. Običajno jih razdelimo na SM nabavne in prodajne dejavnosti podjetja ter SM uprave (Pučko, Rozman, 1993, str. 172 - 173).

2.5.1.2 Problemi ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih

Ugotavljanje stroškov po SM je sorazmerno enostavno, ko ugotavljamo, koliko stroškov je nastalo neposredno na posameznih SM. To so stroški, ki jih je posamezna SM neposredno povzročilo. Imenujejo jih neposredni (direktni) stroški SM (angl. direct costs of cost center). Problem ugotavljanja stroškov po SM je v pojavljanju stroškov, ki jih je možno le posredno pripisovati posameznim SM. To so posredni (indirektni) stroški SM (angl. indirect costs/overheads of cost center). Zanje je značilno, da nastajajo v zvezi z delom na večih SM (Pučko, Rozman, 1993 str. 174).

Posredne stroške razporejamo na posamezna SM s pomočjo posebnih ključev, izraženih v odstotkih, ki pomenijo razmerje med ustrezno kategorijo splošnih stroškov in izbrano osnovo za razporejanje.

$$\text{Ključ} = \frac{\text{posredni stroški stroškovnih mest}}{\text{osnova}} \times 100$$

Izračunani ključ pomnožimo z zneskom osnove in dobimo znesek splošnih stroškov, ki pride na posamezen stroškovni objekt. Tekavčičeva (1997, str. 20) navaja "osnove za razporejanje splošnih stroškov so na primer lahko neposredni stroški dela, neposredni materialni stroški, skupni neposredni stroški, ure neposrednega dela, ure strojnega dela, število zaposlenih in podobno." Osnova mora biti pravilno izbrana, povezana mora biti s kategorijo splošnih stroškov. Na ugotavljanje LC posameznih proizvodov bistveno vpliva izbrana osnova.

Delež posrednih stroškov, v skupni količini stroškov z razvojem tehnologije, izredno hitro narašča. Svobodno odločanje glede osnove za izračun ključa povečuje napake pri razporejanju stroškov in ugotavljanju LC poslovnih učinkov, zato se je razvil nov koncept stroškov pod imenom stroški po aktivnosti poslovnega procesa.

2.5.1.3 Obvladovanje stroškov s spremljavo po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilec (SN) je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. SN je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oz. niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni SN, drugi poslovni učinki pa so začasni SN. Kot začasni SN se štejejo tudi storitve proizvajalne, nakupne oz. prodajne službe

ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne SN pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti. Število SN mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oz. procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih (SRS, 2001, standard 16).

Na SN poskušamo porazdeliti samo tiste stroške, ki jih je njegova proizvodnja povzročila. Postopek tega razporejanja imenujejo kalkuliranje ali kalkulacija. Tudi pri delitvi stroškov na SN ločimo neposredne in posredne stroške SN (Pučko, Rozman, 1993 str.178 - 179).

Temeljna kritika tradicionalnih sistemov delitve stroškov je predvsem v izbiranju neracionalnih osnov za delitev posrednih stroškov na SM in SN. Z uvedbo začasnih SN (dejavnosti nabave, uprave in prodaje) v tradicionalne sisteme obvladovanja stroškov te sisteme približamo sodobnim metodam. Kot take jih lahko razporejamo na končne SN glede na njihovo porabo pri ustvarjanju izdelkov. Tako lahko v okviru tradicionalnega sistema spremljanja stroškov dobimo podobne rezultate kot ob pomoči obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Bratina, 2003, str. 39).

2.5.2 Novejša managerska orodja za obvladovanje stroškov

Pri vseh novejših managerskih orodjih gre za poskuse iskanja novih rešitev za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnem poslovnem okolju, ki od podjetij zahteva doseganje poslovne odličnosti v razmerah zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih. V nadaljevanju predstavljam temeljne značilnosti nekaterih orodij.

2.5.2.1 Uporaba novejših managerskih orodij za obvladovanje stroškov v Sloveniji

Poznamo več managerskih orodij, ki se danes v svetu uporabljajo v zvezi z obvladovanjem stroškov, in sicer: benchmarking, SAPP (Activity - Based - Costing), predračunavanje na podlagi aktivnosti (Activity - Based - Budgeting), poslovođenje na temelju analize aktivnosti (Activity - Based - Management), koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (Life - Cycle - Costing), koncept ciljnih stroškov (Target - Costing), teorija omejitev (Theory - of - Constraints), ravno ob pravem času (Just - in - Time), celovito obvladovanje kakovosti (Total - Quality - Management), koncept stalnih izboljšav (Continuous - Improvement), prenova poslovnih procesov (Busienss - Process - Reengineering) in uravnoteženi izkaz poslovanja (Balanced - Score - Card) - (Tekavčič, Šink, 2002, str. 198).

Namen izdelave empirične analize Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih v okviru raziskovalnega programa Management, organizacija in poslovna informatika na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, ki je bila izvedena v letu 2000/2001, je bil ugotoviti stopnjo uporabe sodobnih managerskih orodij, vpliv njihove uporabe na uspešnost poslovanja ter preučitev nagnjenosti uspešnejših podjetij k pogostejši uporabi sodobnih managerskih orodij (Tekavčič, Šink, 2002, str. 201).

V raziskavo, ki je temeljila na osebnih intervjujih kot tehniki anketiranja, je bilo vključenih 264 podjetij različnih velikosti (33 odstotkov majhnih, 24 odstotkov srednje velikih ter 44 odstotkov velikih podjetij). Vzorec je vseboval 35,2 odstotka proizvodnih podjetij, 15,2 odstotka trgovskih, 36 odstotkov storitvenih ter 13,6 odstotka kombinacije prej navedenih

dejavnosti (anketirana podjetja so se sama opredelila za dejavnost). Pomemben podatek raziskave je ta, da so podjetja, zajeta v analizo, kar v 72,6 odstotka opredelila Slovenijo kot glavni trg.

Tabela 2 kaže, kolikšna je stopnja poznavanja in uporabnosti sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih. Rezultati, ki jih je pokazala analiza, so zaskrbljujoči, saj predstavljajo odgovori "ne poznamo" in "ne uvajamo/uporabljamo" oziroma "ni smiselno" pri skoraj vseh navedenih managerskih pristopih v povprečju okoli 60 odstotkov in več. Malo več upanja kažeta kategoriji "bi bilo smiselno uvesti" in "načrtujemo uvajanje", katerih največje vrednosti (med 15 odstotki in 25 odstotki) se gibljejo za managerske pristope, kot so celovito obvladovanje kakovosti, koncept stalnih izboljšav, koncept SAPP, koncept ciljnih stroškov, ravno ob pravem času, uravnoteženi sistem kazalnikov in benchmarking. Med najbolj uporabljenimi metodami, ki so v uvajanju, so obvladovanje kakovosti, koncept stalnih izboljšav in benchmarking.

Tabela 2: Poznavanje in uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih

Sodobno managersko orodje	Ne poznamo	Ne uvajamo/ uporabljamo oz. ni smiselno	Bilo bi smiselno uvesti	Načrtujemo uvajanje	Uvajamo	Uporabljamo
Koncept SAPP	34,1 %	33 %	11,7 %	7,6 %	5,3 %	8,3 %
Predračunavanje na podlagi analize aktivnosti	40,2 %	35,6 %	7,6 %	6,4 %	3,0 %	7,2 %
Poslovanje na temelju analize aktivnosti	46,2 %	37,5 %	6,4 %	4,5 %	1,9 %	3,4 %
Koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka	44,3 %	41,3 %	8 %	2,7 %	0,8 %	3,0 %
Koncept ciljnih stroškov	32,2 %	37,5 %	12,1 %	4,9 %	3,0 %	10,2 %
Teorija omejitev	55,3 %	40,5 %	2,7 %	1,5 %	0,0 %	0,0 %
Benchmarking	34,1 %	32,6 %	13,3 %	2,7 %	4,3 %	12,9 %
Ravno ob pravem času	28 %	40,9 %	15,5 %	2,7 %	6,8 %	6,1 %
Celovito obvladovanje kakovosti	23,1 %	32,6 %	16,3 %	8,0 %	7,6 %	12,5 %
Koncept stalnih izboljšav poslovanja	26,9 %	31,1 %	14 %	6,1 %	8 %	14 %
Prenova poslovnih procesov	39 %	34,1 %	8 %	5,7 %	6,1 %	7,2 %
Uravnotežen izkaz poslovanja	38,5 %	37,8 %	11,5 %	5,7 %	3,1 %	3,4 %

(Vir: Tekavčič, Šink, 2002, str. 205)

Raziskava je tudi pokazala, da tista podjetja, ki menijo, da bi bilo posamezno orodje smiselno uvesti ali pa celo že načrtujejo njegovo uvajanje, pogosto dosegajo najvišje kazalce uspešnosti poslovanja, še posebej pri donosnosti sredstev⁴⁸ (ROA) in deležu dobička v prihodkih⁴⁹ (PM),

⁴⁸ Angl. Return on total assets. ROA je enak razmerju med čistim dobičkom in celotnimi sredstvi podjetja.

medtem ko podjetja, ki že uvajajo eno izmed navedenih managerskih metod, v povprečju dosegajo višji čisti dobiček (slabost uporabljenega merila je, da je čisti dobiček izražen v absolutni številki). Iz navedenega lahko sklepamo, da so uspešnejša podjetja bolj nagnjena k uvajanju sodobnih managerskih orodij, kar je pričakovano, saj je uvajanje sodobnih managerskih orodij pogosto povezano z relativno visokim vložkom sredstev, tako denarja kot tudi znanja in časa (Tekavčič, Šink, 2002, str. 207).

2.5.2.2 Benchmarking

Benchmarking je sodobno managerski pristop, ki ga v najbolj preprosti obliki (pogostokrat nezavedno) uporablja vsako podjetje ne glede na velikost, dejavnost in lastništvo, saj podjetja delujejo v neprestani povezavi z zunanjim okoljem, kar zahteva določeno stopnjo opazovanja dogajanja na trgu. Sistematični in s tem zavedni pristop k benchmarkingu sta pričeli uvajati veliki multinacionalni podjetji kot sta IBM v začetku 60-ih in Xerox ob koncu 70-ih let, ko so na trg prihajala bolj učinkovita japonska podjetja, ter ko se je iluzija o dolgoročnem obstanku močnih, nefleksibilnih in birokratskih korporacijah pričela podirati (Potokar, 2003 str. 4). Ti dve multinacionalni podjetji sta se začeli primerjati z japonskimi podjetji na mnogih področjih in, ustrezno temu, reorganizirati, zmanjševati stroške itd. Množično uporabnost benchmarkinga kot primerne pristopa za izboljšanje konkurenčne sposobnosti podjetja je opaziti ob koncu osemdesetih in v devetdesetih let, saj so se pritiski na globalnem trgu stopnjevali. Podjetja so zato intenzivno iskala notranje potenciale kot tudi notranje rezerve za svojo nadaljnjo rast v obliki dohitevanja in/ali prehitevanja konkurentov.

Spendolini (1992, str. 8) je opredelil benchmarking kot neprestan, sistematičen proces za ocenjevanje izdelkov, storitev in delovnih procesov organizacij, ki so prepoznavne kot reprezentativne najboljše prakse za izboljšanje poslovanja organizacije.

Raznim definicijam benchmarkinga je skupno naslednje (Pivka, 2000, str. 98):

- osredotočene so na najboljše procese: samo spremembe v obstoječih procesih v podjetjih lahko vodijo k boljši učinkovitosti; Razumevanje procesov drugih podjetij je bistveno pred presajanjem na domača tla;
- cilj je doseči izjemne rezultate;
- podjetja skušajo v procesu primerjanja in iskanja najboljših procesov doseči odnos zmaga/zmaga.

Watson (1992, str. 8) ločuje procesni benchmarking od preostalih vrst benchmarkinga, kot so strateški, benchmarking dosežkov, konkurenčni, taktični, funkcijski, generični in panožni benchmarking. Avtor izrazito poudarja pomen posameznih akcij, ki so potrebne za uspešno izvedbo benchmarkinga. Glede na omenjeno in glede na različni vir informacij pri posamezni vrsti izvajanja benchmarkinga, Watson loči tri osnovne vrste benchmarkinga, in sicer strateški benchmarking, benchmarking dosežkov in procesni benchmarking.

Camp (1995, str. 16) deli benchmarking na notranji, konkurenčni, funkcijski in na generični benchmarking. Notranji benchmarking je opredeljen kot primerjava med podobnimi operacijami znotraj organizacije in kot primerjava med različnimi poslovnimi enotami. Konkurenčni benchmarking je primerjava podjetja s konkurenčnimi podjetji in področji, kjer

⁴⁹ Angl. Profit margin.

so konkurenti najbolj uspešni. Funkcijski benchmarking predstavlja primerjavo med posameznimi poslovnimi funkcijami podjetja in poslovnimi funkcijami podjetij izven panoge. Generični benchmarking pa predstavlja primerjavo procesov z najboljšimi podjetji na svetu.

Podjetja, organizacije, institucije imajo na voljo spekter različnih benchmarking modelov⁵⁰ za njegovo izvajanje. K obstoječi množici modelov lahko dodajo tudi svojo različico, preko katere lahko prav tako dosežejo želene izboljšane rezultate poslovanja. Modeli se med seboj razlikujejo glede na število korakov izvajanja benchmarkinga.

Spendolini (1992, str. 48) navaja, da se proces benchmarkinga sestoji iz petih ključnih faz:

1. določitev predmeta benchmarkinga;
2. oblikovanje benchmarking tima;
3. izbor benchmarking partnerjev;
4. zbiranje in analiziranje benchmarking informacij;
5. izvajanje akcij.

Vseh pet faz je Spendolini prikazal v obliki kroga s puščicami, kar naj bi simbolično ponazarjalo nenehno ponavljanje izvajanja benchmarkinga zaradi potreb podjetij po nenehnem spreminjanju za izboljšanje poslovanja.

Watson (1992, str. 12) uporablja šeststopenjski model benchmarkinga, ki temelji na Demingovi filozofiji, in sicer planiraj, naredi, preveri, deluj (angl. Plan - Do - Check - Act). Šeststopenjski model vključuje fazo planiranja, dve fazi, ki se nanašata na razumevanje in merjenje kritičnih dejavnikov uspeha in na iskanje primernih podjetij za primerjavo procesov. V fazo, ki se nanaša na iskanje novih rešitev, spada primerjanje in analiza razlik v poslovanju med podjetji, ki vključuje tudi pojasnitev ključnih vzrokov za nastale razlike. V naslednji fazi preverjanja sledi izbor najboljših praks in možnosti za prilagoditev podjetju. Zadnja faza delovanja se nanaša na uvedbo in integriranje izboljšav poslovnih procesov.

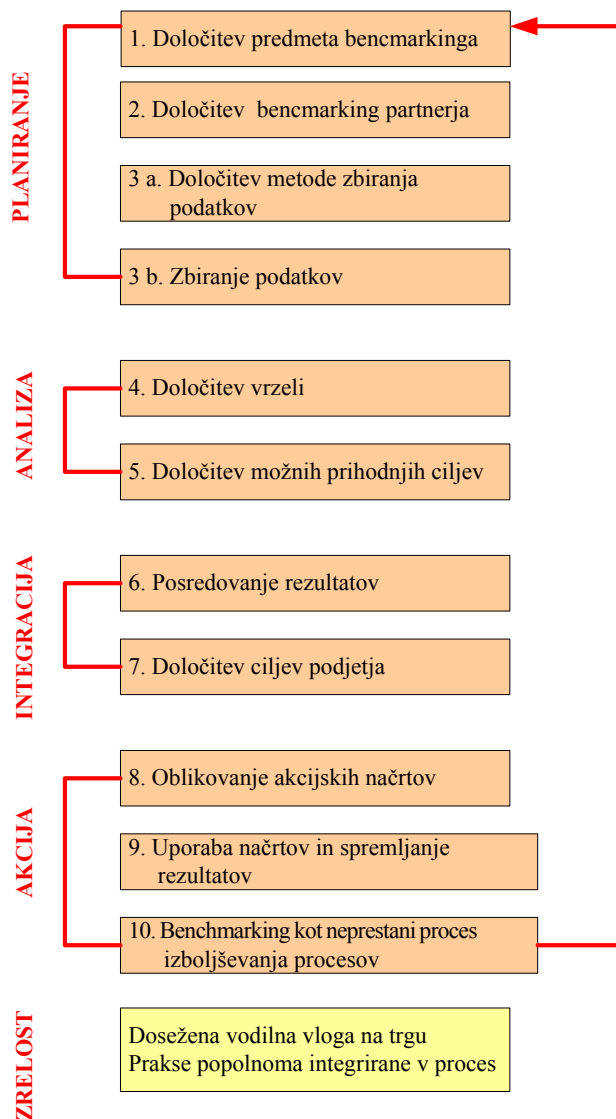
Campov desetstopenjski model benchmarkinga vključuje (slika 14) v osnovi štiri elemente, kot so planiranje, analiziranje, integriranje in izpeljavo akcij.

Planiranje vključuje določitev predmeta benchmarkinga, benchmarking partnerjev, metode zbiranja podatkov in samo zbiranje podatkov. Analiza vključuje določitev vrzeli poslovanja in določitev možnih prihodnjih ciljev poslovanja, medtem ko integracija združuje tako posredovanje možnih ciljev kot tudi določitev konkretnih in realnih ciljev prihodnjega delovanja podjetja. Integraciji sledi akcija, ki predvideva oblikovanje akcijskih načrtov, implementacijo sprememb in spremljanje rezultatov. Deseti korak predvideva, da podjetje razume benchmarking kot neprestan proces spreminjanja podjetja za prehitenevanje konkurentov. Na osnovi desetih uspešno izvedenih korakov benchmarkinga lahko podjetje doseže vodilno pozicijo na trgu ob polnem integriranju praks v svoje procese.

⁵⁰ Benchmarking model je izraz za izbor enega od možnih načinov izvajanja benchmarkinga v izbranem številu korakov ne glede na vrsto benchmarkinga. Proces benchmarkinga pomeni izvajanje korakov benchmarkinga na osnovi izbranega benchmarking modela ne glede na vrsto benchmarkinga. Pristop k uvajanju benchmarkinga je izraz, ki pojasnjuje možne načine za bolj razširjeno uporabo benchmarkinga v podjetjih na nacionalni ali širše na globalni ravni.

Skupno vsem modelom je, da je osnovni predpogoj za uspešno izvedbo benchmarkinga pripadnost managementa podjetja k implementaciji predlaganih sprememb v podjetju, ki bodo izhajale iz benchmarkinga.

Slika 14: Proces benchmarkinga



(Vir: Camp, 1989, str.17)

2.5.2.3 Celovito obvladovanje kakovosti

Celovito obvladovanje kakovosti - COK (angl. Total Quality Management - TQM) je managersko orodje, ki s pristopom celovitega koncepta podpira neprestane izboljšave na strateški in na operativni ravni. COK se osredotoči na zagotavljanje celovitega zadovoljstva tako notranjih kot tudi zunanjih kupcev podjetja preko neprestanih izboljšav poslovnih sistemov in poslovnih procesov. COK je kultura in način vodenja organizacije, ki je osredotočena na zadovoljevanje kupca (odjemalca, stranke) ob istočasni poslovni uspešnosti (Pivka, 2000, str. 48).

Potokar (2003, str. 39) opredeljuje COK podrobneje, in sicer na osnovi štirih vidikov. Prvi vidik opredelitve COK izhaja iz definiranja kakovosti, ki vključuje transcendentni pristop (stanje odličnosti, ki se nanaša na dobro kakovost v nasprotju s slabo), produktni pristop (dejavniki, ki so merljivi in določajo višjo kakovost), uporabniški pristop (kakovost določi uporabnik), proizvodni pristop (objektivno merjenje natančnosti izvedenih aktivnosti s pomočjo testov) in vrednostni pristop (vključuje ceno kot element - kakovost je odraz odličnosti po sprejemljivih cenah in stroških). Drugi vidik opredelitve COK izhaja iz COK praks, kot so ISO standardi, ameriški standard za kakovost in iz mednarodnih študij kakovosti. Tretji vidik opredelitve COK se nanaša na ključne filozofije kakovosti, ki so jih razvijali gurugi kakovosti, kot so Deming, Juran, Crosby, Feigenbaum, Ishikawa in Taguchi. Četrti vidik opredelitve COK se nanaša na razvoj japonskega razmišljanja o kakovosti, ki predvideva prilagoditev v standardih, uporabi, stroških in zahtevah kupcev.

Najprej in najbolj intenzivno so se COK lotila japonska podjetja v 60- in 70-letih, medtem ko so ameriška podjetja pričela prepoznavati pomen celovite kakovosti v osemdesetih letih (IBM, Xerox, Ford, Yellow Freight, Texas Instruments, Florida Power Light, GTE in Southern Pacific Transportation). Nekatera podjetja so s to managersko metodo izboljšale rezultate poslovanja, dočim ostala podjetja niso dosegla izboljšave poslovanih rezultatov. Uspeh ali neuspeh COK je odvisen od dveh faktorjev: stopnje zavezanosti najvišjega vodstva za razvoj in izvajanja COK in od prenosa navdušenja nad to metodo na nižje ravni (<http://alpha.furman.edu/~stanford/tgm.htm>).

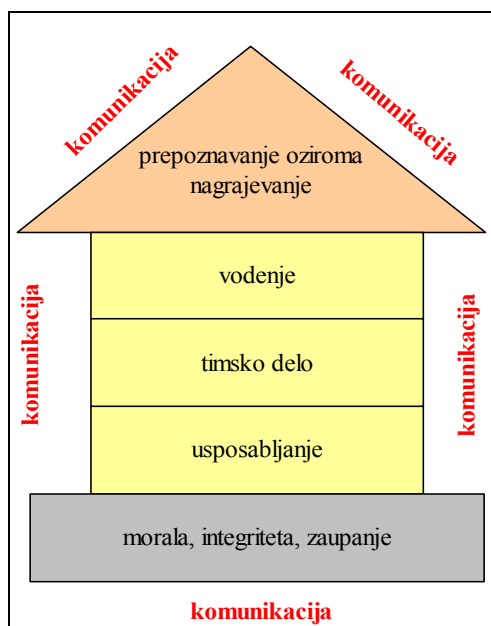
Novost filozofije COK je predvsem v novem pristopu (poudarku na človeku) in organizacijski kulturi, ki postaja ključni faktor konkurenčnosti. Ta kultura temelji na znanju in usposobljenosti delavcev ter motivaciji, ki je ni možno doseči z ukazovanjem in kontrolo, temveč le z decentralizacijo vodenja in pooblašanjem sodelavcev ter timskim delom. Gre za odgovoren odnos vsakega posameznika v strukturi organizacije za doseganje ciljev, ki so v končni fazi zadovoljitev kupčevih potreb (<http://www.inetia.com/iso/slo/cuk.htm>). Za uspešno uvajanje COK v podjetje je potrebno izpolniti osem dejavnikov (<http://www.isixsigma.com/library/content/c021230a.asp>):

1. morala: usmerja medsebojne odnose ljudi kot posledica pojmovanja dobrega in slabega;
2. integriteta: vključuje poštenost, moralo, prijaznost in pripadnost (to so karakteristike, ki jih kupec pričakuje);
3. zaupanje: je odločilen dejavnik za zadovoljitev kupcev;
4. usposabljanje: v vsakem podjetju, ki želi rasti, je ta dejavnik pomemben (z razvijanjem določenih veščin v poslovnem procesu se običajno povečuje produktivnost);
5. timsko delo: s timskim delom podjetje hitreje in boljše rešuje nastale poslovne probleme;
6. vodenje: najvišje vodstvo podjetja je odgovorno za uresničitev politike in ciljev kakovosti (dokazovati mora svojo zavezanost za razvoj in izvajanje COK, nenehno povečevati učinkovitost tako, da sporoča zaposlenim, kako pomembno je izpolnjevanje zahtev kupcev, kot tudi zakonodajno pravnih zahtev);
7. prepoznavanje oz. nagrajevanje delavcev;
8. komunikacija: s komunikacijo se povežejo medsebojno vsi dejavniki v kompaktno celoto (pomembna je vertikalna in horizontalna komunikacija).

Vseh osem navedenih dejavnikov je prikazano na sliki 15. COK je prikazan v obliki hiše, kjer temelje hiše predstavljajo morala, integriteta in zaupanje. Zidove hiše sestavljajo

usposabljanje, timsko delo in vodenje. Streho zgradbe predstavlja prepoznavanje. Vezivo med vsemi dejavniki pa je komunikacija.

Slika 15: Dejavniki, potrebni za uspešno uvajanje COK v podjetje



(Vir: <http://www.isixsigma.com/library/content/c021230a.asp>)

Naslednji vidik opredelitve COK po so standardi. V svetu in pri nas so najbolj razviti ISO (Mednarodna organizacija za standardizacijo) standardi. V začetnem obdobju so standardi ISO vsebovali zahteve za kakovost poslovnih učinkov, danes pa je v njih vse več predpisov o proizvodnem procesu, varovanju okolja in ljudi. Iz nadzora nad delovanjem ljudi in strojev se razvoj sistemov in standardov kakovosti vse bolj usmerja v tako imenovano samoravnanje (angl. self management) zaposlenih, kar naj bi pripomoglo k obvladovanju poslovnega sistema in uspešnemu poslovanju podjetja. Pridobitev standardov kakovosti, zlasti ISO, čedalje bolj postaja pogoj za poslovanje tujcev z našimi podjetji, kar vse močnejše čutijo predvsem izvozniki. Ob tem standardi ne prinašajo več konkurenčnih prednosti, temveč so le vstopnica za nastop na zahtevnih trgih. Strokovnjaki ugotavljajo, da je v svetu več kot 500 tisoč podjetij, ki imajo standard kakovosti ISO, njegove zahteve vežejo na desetine milijonov ljudi. Pri nas ga ima približno 1.200 podjetij (15 odstotkov slovenskega gospodarstva), in sicer predvsem velika podjetja, ki k certificiranju spodbujajo tudi srednja, počasi pa prihajajo na vrsto tudi mala podjetja (Peljhan, 2003, str. 27).

Standardi ISO 9000 govorijo o vzpostavitvi minimalne poslovne 'higiene' v organizaciji, da dosežemo zaupanje v resnost in urejenost poslovnega sistema z vidika notranjih in zunanjih strank. Dokumentiranost sistemov kakovosti, njihovo resnično izvajanje v praksi, periodične presoje preko akreditiranih presojevalcev dajejo takim sistemom kredibilnost in predstavljajo vstopnico za olajšan nastop na globalnem trgu. Teorija in praksa na področju kakovosti dajeta poudarek celoviti kakovosti, ki temelji na izobraževanju, inovaciji, motiviranju in medsebojni komunikaciji. Pridobitev certifikata kakovosti ISO 9000 je zato izredno učinkovito orodje za vzpostavitev globalne primerljivosti organizacij. Pridobljen certifikat je dragocen zlasti kot referenca pri trženju, skupnih naložbah in zniževanju stroškov. Na poti do COK pa predstavlja ISO 9000 le osnovo prehojene poti (<http://www.inetia.com/iso/slo/cuk.htm>).

Standard ISO 9001:1994 zahteva od organizacije, da vzpostavi sistem kakovosti. Sistem je skupek aktivnosti, ki imajo enak končni cilj. Sistem kakovosti so plani, aktivnosti in dejanja, ki se izvajajo, da bi izdelek, proces ali storitev ustrezala danim zahtevam. Aktivnosti za večjo kakovost morajo biti vidne v vseh poslovnih funkcijah in se po standardu ISO 9001:1994 lahko prenesejo tudi na kupce in dobavitelje. Upoštevanje zahtev tega standarda zagotavlja podjetju izdelovanje izdelkov s stalno kakovostjo. Uvajanje standarda ne koristi le podjetju, ampak tudi kupcu. Učinki sistema kakovosti po tem standardu so različni. Segajo namreč od izrednih uspehov in poslovne učinkovitosti preko znatnega napredka, pa vse do zgolj formalne uporabe zahtev standarda. V mesecu maju letošnjega leta je stopil v veljavo nov standard in sicer ISO 9001:2001. Ta standard je postavil osnove, na katere organizacija postavi metode in operacije, s katerimi zagotavlja svojim strankam/kupcem pričakovano kakovost storitev ali izdelka. Resnična pridobitev pri uvedbi standarda ISO 9001:2001 je jasnost namena vsake aktivnosti, ki jo zastavi vodstvo organizacije.

Vse vrste organizacij je potrebno vzpodbujati, da razvijejo poleg sistemov kakovosti tudi ekološki management. To pomeni, da si postavijo jasno politiko do okolja, strategijo in cilje ter uvedejo merila za kontrolo doseganja ciljev in za spremljanje razvoja. Dober odnos do okolja, tako poslovnega učinka kot tudi tehnologije, je čedalje pomembnejši dejavnik konkurenčnosti na trgu.

3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU RTH

V podjetju RTH obvladujemo stroške s tradicionalnimi managerskimi orodji. Za ta orodja je značilno, da spremljajo stroške po SM. Od novejših managerskih orodij za povečanja uspešnosti poslovanja se v podjetju uporablja metoda benchmarkinga (nezavestno) in metoda celovitega obvladovanja kakovost (standard ISO 9001:1994).

3.1 Predstavitev proučevanega podjetja

Podjetje RTH je nastalo iz nekdanjih Rudnikov⁵¹ rjavega premoga Slovenije in je družba z omejeno odgovornostjo v stoddstotni lasti Republike Slovenije, registrirano pri okrožnem sodišču v Ljubljani. RTH samostojno posluje od 1. 1. 1996. Skladno z Zakonom o sodelovanju delavcev pri upravljanju je izvoljen tudi 15 članski svet delavcev.

Knjigovodska vrednost podjetja je 26,3 mrd. SIT. RTH je udeležen v kapitalu devetih hčerinskih podjetij. Hčerinska podjetja so bila ustanovljena iz takratnih številnih poslovnih dejavnosti Rudnikov rjavega premoga Slovenije (RRPS), ko so se izločevale dejavnosti, ki niso bile nujno potrebne za neposredno pridobivanje premoga. V novoustanovljena podjetja so bila prenesena poslovna sredstva, podjetja pa so prevzela tudi določeno število zaposlenih iz RRPS. Z delitveno bilanco 1. 1. 1996 so podjetja oz. kapitalske naložbe po sklepu vlade pripadle RTH, ki je kapitalsko povezan tudi z Orodjarno Trbovlje in Zasavskim računskim centrom.

⁵¹ Rudnik je z zemljiščem omejeno področje na površini ali pod njo, kjer se raziskuje ali izkorišča mineralne surovine.

Osnovna dejavnost podjetja je pridobivanje premoga za potrebe TET. Podzemno pridobivanje premoga se vrši v jami Ojstro. Poleg čiste proizvodne dejavnosti se podjetje ukvarja tudi z izdelavo podzemnih objektov, izvajanjem raziskovalnega vrtanja na površini in pod njo, separiranjem premoga, sanacijo in rekultivacijo degradiranih rudniških površin, projektiranjem, opravljanjem storitev na trgu⁵² in drugimi dejavnostmi. Proizvodnja podjetja temelji na smernicah NEP. Vsako leto Vlada Republike Slovenije sprejme plan poslovanja elektroenergetskega sistema, ki določa ceno premoga kot osnovo za sklenitev kupoprodajne pogodbe RTH – TET in proizvodno količino premoga.

Po rezultatu referendumu o financiranju izgradnje TET 3 in sprejetjem ZPZRTH se izvajata v podjetju dve osnovni dejavnosti, in sicer proizvodnja premoga in zapiralna dela.

Cilji podjetja za posamezno poslovno leto so zapisani v gospodarsko-poslovnem načrtu (GFN). Za poslovno leto 2003 so bili to naslednji cilji:

- načrtovana proizvodnja premoga v višini 600.000 ton⁵³;
- oddaja premoga v TET v višini 600.000 ton;
- kvalitetno in strokovno izvajanje zapiralnih del v jamah, prostorska in ekološka sanacija degradirane površine kot posledice rudarjenja in izvajanje kadrovske-socialnega programa za zniževanje zaposlenih;
- pridobivanje poslov pri prodaji storitev na tržišču;
- pričetek postopkov odprodaje dolgoročnih naložb RTH.

Z letom 2003 se je uveljavila novo organiziranost podjetja. Predhodna organiziranost je temeljila na obratih, kot posameznih organizacijskih enotah. Do spremembe organiziranosti je prišlo zaradi dejstev, da sta pričela v podjetju potekati dva ločena procesa: proizvodnja in zapiranje, uvajati pa se je začel tretji proces, in sicer trženje storitev. Pri novi organizacijski shemi so nastale spremembe v tehničnem sektorju, in sicer delitev na proizvodnjo, zapiranje in zunanje storitve, tako kot se funkcije v podjetju tudi dejansko odvijajo. Takšna delitev omogoča racionalnejšo organizacijo v smislu koncentracije odkopov, vodenja proizvodnje, izvajanja zapiralnih del in prodajanja storitev na trgu. Smisel reorganizacije je bil tudi v tem, da se želi v čim večji meri obvladati stroške proizvodnje in zagotoviti transparentno in racionalno izvajanje zapiralnih del ter prodajanje storitev na trgu. Z novo organiziranostjo v podjetju ni prišlo do spremembe organizacijske oblike podjetja. Le-ta ostaja še vedno poslovno – funkcijska, kar je razvidno iz slike 16.

Po 52. členu Zakona o gospodarskih družbah (ZGO) je RTH velika družba⁵⁴. V poslovnem letu 2002 je podjetje RTH proizvedel 638.709 ton premoga, prodanih je bilo 615.365 ton oz. 7.086.200 GJ. Zaloga premoga je na koncu leta 2002 znašala 23.344 ton oziroma 265.654 GJ. RTH je skupno ustvaril 10.431 milijonov tolarjev prihodkov, kar je 10 odstotkov več kot leta 2001 oziroma 12 odstotkov več glede na planirano. Pri tem je imel RTH za 10.423 mio.

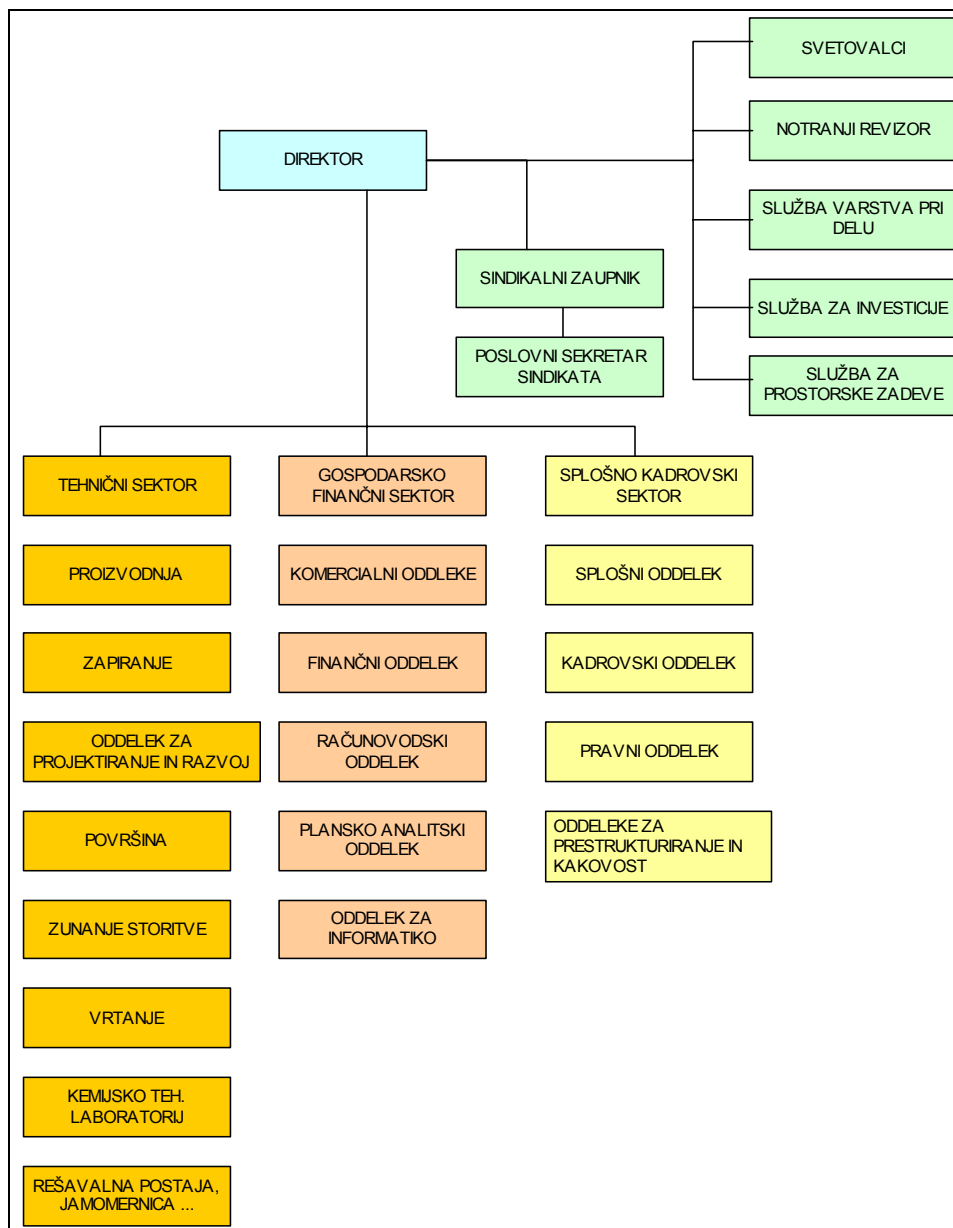
⁵² Podjetje je v poslovnem letu 2003 ustvarilo 150 mio. SIT prihodkov iz naslova opravljanja rudarskih storitev na trgu (zapiranje Rudnika urana Žirovski vrh, zapiranje Rudnika Senovo, sanacija dveh podorov na vkopani brežini kompleksa obrata predelave v Rudniku urana Žirovski vrh, vrtanje).

⁵³ Podjetje je v poslovnem letu 2003 načrtovano prodajo premoga presegla za slabih 10 odstotkov.

⁵⁴ V RTH je zaposlenih več kot 250 delavcev (v podjetju je bilo konec leta 2002 zaposleno 1089 delavcev), čisti prihodki od prodaje v zadnjem letu so večji od 4 mrd. SIT (v poslovnem letu 2002 je podjetje ustvarilo 10,431 mrd. tolarjev prihodkov) in vrednost aktive v poslovnem letu je znašala 28,2 mrd. SIT. Glede na navedena merila, ki so vsa večja od merila za srednje družbe, spada RTH v veliko družbo. Po 53. členu ZGO je so velike družbe dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo.

tolarjev stroškov. Iz konsolidiranega letnega poročila za poslovno leto 2002 je razvidno, da je dobiček v konsolidiranem izkazu uspeha skupine, ki poleg matičnega podjetja združuje še devet hčerinskih podjetij, znašal 7.201 mio. tolarjev.

Slika 16: Organizacijska oblika proučevanega podjetja



(Vir. Interno gradivo RTH)

Ob koncu leta 2001 je bilo skupno število zaposlenih 1.196, konec leta 2002 je RTH zaposloval 1089 delavcev, kar pomeni, da se je število zaposlenih zmanjšalo za 107 delavcev. V letu 2002 je RTH prejel 4.079 mio. tolarjev proračunskih sredstev, od tega je 69 odstotkov sredstev porabil za zapiralna dela v jamah, 12 odstotkov za prostorsko – ekološko sanacijo, 7 odstotkov za izvajanje kadrovskega socialnega programa in 12 odstotkov za obresti, izdelavo projektov, nakup opreme za izvajanje zapiralnih del in za električno energijo.

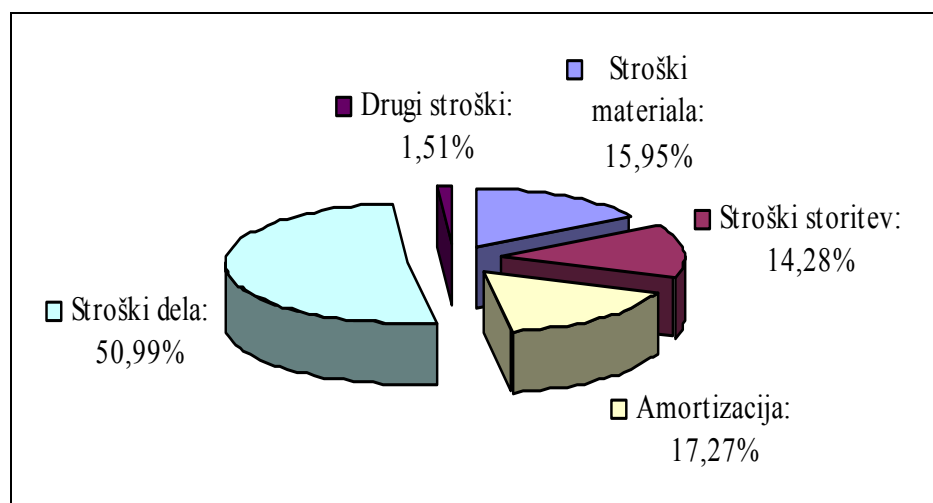
Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, vodi do tako imenovanih naravnih vrst stroškov. Običajno jih razčlenjujemo na: stroške materiala, stroške storitev, stroške popravkov obratnih sredstev, stroške amortizacije, stroške dela in razne druge stroške. V tabeli 3 na sliki 17 in 18 so prikazane velikosti naravnih vrst stroškov, ki nastajajo v procesu proizvodnje premoga in zapiranja RTH v letu 2002.

Tabela 3: Stroški po naravnih stroškovnih vrstah v proučevanem podjetju

Naravne vrste stroškov	Proces proizvodnje premoga	Proces zapiranja RTH
Stroški materiala	971.967.000 SIT	369.981.000 SIT
Izdelavni material	466.637.000 SIT	148.736.000 SIT
Stroški vzdrževanja	278.337.000 SIT	54.000.000 SIT
Ostali stroški material	226.994.000 SIT	167.245.000 SIT
Stroški storitev	870.426.000 SIT	1.010.644.000 SIT
Storitev vzdrževanja	1.036.000 SIT	608.000 SIT
Raziskave rudnih rezerv	29.362.000 SIT	0 SIT
Rudarske škode, zasip, sanacija	32.260.000 SIT	326.133.000 SIT
Ostali stroški storitev	807.768.000 SIT	683.902.000 SIT
Stroški popravka obratnih sredstev	0 SIT	0 SIT
Amortizacija	1.052.981.000 SIT	30.924.000 SIT
Stroški dela	3.107.708.000 SIT	2.249.112.000 SIT
Plače zaposlenecv	2.114.897.000 SIT	1.358.837.000 SIT
Prispevki in dajatve delodajalca	611.413.000 SIT	392.137.000 SIT
Dodatno pokojninsko zavarovanje	90.811.000 SIT	58.135.000 SIT
Ostali stroški dela	290.587.000 SIT	440.003.000 SIT
Drugi stroški	92.344.000 SIT	31.781.000 SIT
Nadomestila za zemljišča, vodovodni prispevek itd.	49.596.000 SIT	29.348.000 SIT
Ostali stroški	42.748.000 SIT	2.433.000 SIT

(Vir: Letno poročilo RTH za leto 2002)

Slika 17: Struktura skupine naravnih vrst stroškov v procesu proizvodnje premoga

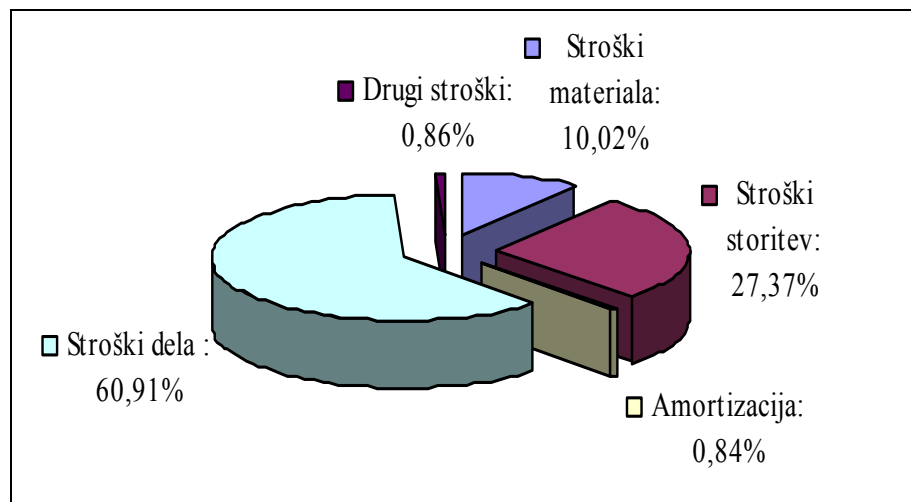


(Vir: Letno poročilo RTH za leto 2002)

Iz slike 17 in 18 je razvidno, da se strukturi skupine naravnih vrst stroškov ločita glede na vrsto procesa, ki poteka v proučevanem podjetju. V obeh procesih predstavlja največji delež

stroškov strošek dela. Kljub tehnološkemu napredku, ki je prisoten v rudarstvu, gre še vedno za specifično dejavnost, v kateri prevladuje fizično delo oz. ostaja ta panoga še vedno zelo delovno intenzivna.

Slika 18: Struktura skupine naravnih vrst stroškov v procesu zapiranja RTH



(Vir: Letno poročilo RTH za leto 2002)

Večja razlika v strukturi skupine naravnih vrst stroškov med obema procesoma je v stroških amortizacije. Razlika nastane predvsem zaradi tega, ker se v procesu zapiranja RTH amortizirajo le delovna sredstva, ki so se prenesla iz procesa proizvodnje premoga v proces zapiranja RTH. V skladu s 5. sklepom vlade RS od 10. 10. 2002 se dotacije za osnovna sredstva in finančne naložbe v procesu zapiranja RTH evidentirajo kot prihodki, amortizacije za osnovna sredstva, nabavljena iz proračunskih sredstev, pa se ne obračunava.

3.2 Način spremljanja stroškov v proučevanem podjetju

RTH je storitveno in proizvodno podjetje, ki zmanjšuje prihodke iz proizvodnje in povečuje prihodke iz opravljanja storitev. V tej točki bom prikazal metodo spremljanja stroškov, ki se uporablja v podjetju, obenem pa prostor namenil tudi sodobnejšim metodam obvladovanja stroškov, ki jih je zaslediti v podjetju.

3.2.2 Uporabniki računalniških informacij in informacijski sistem za spremljanje stroškov

Računovodska poročila se v podjetju pripravljajo za različne uporabnike, ki jih delimo na notranje in zunanje. Notranji uporabniki računovodskih informacij so:

- nadzorni svet podjetja,
- poslovodstvo podjetja in svet delavcev,
- izvajalci posameznih nalog v podjetju,
- zaposleni v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij proučevanega podjetja so predvsem:

- lastnik podjetja.
- tehnično-finančni nadzor zapiralnih del.
- Statistični urad Republike Slovenije.

Obvladovanja stroškov si brez kakovostne in zanesljive računalniške podpore ni mogoče predstavljati. Na trgu je množica programskih orodij, pri čemer se je treba zavedati, da ti programi sami po sebi ne zagotavljajo dobrih in natančnih rezultatov. Nudijo tehnično pomoč in ne vsebinske podpore v smislu oblikovanja meril za delitev teh stroškov. To pomeni, da če sistemu posredujemo slabe (nenatančne) podatke, bodo tudi rezultati temu primerni, torej slabi (Bratina, 2003, str. 61). Če želi imeti podjetje dober informacijski sistem, mora vložiti veliko napora in sredstev za uvedbo le-tega. Dobri sistemi za podporo odločanja niso poceni, zato ni čudno, da se mnogi bojijo takega stroška. Vendar na to ne smemo gledati kot na strošek, temveč bolj kot vložek v prihodnji razvoj celotnega podjetja.

Za potrebe spremljanja stroškov ima podjetje RTH poslovno informacijski sistem (PIS). V poslovnem delu informacijskega sistema (IS) RTH se evidentirajo poslovni dogodki, do katerih prihaja skozi poslovanje podjetja. Evidentirajo se v posameznih pomožnih knjigovodskih evidencah in glavni knjigi. Da lahko posamezne dogodke knjižimo in pregledujemo, imamo na voljo skupino računalniških programov, ki so združeni v posamezne sklope (plače, vodenje zalog, osnovna sredstva, glavna knjiga itd), vsi skupaj pa sestavljajo PIS RTH. Vse poslovne dogodke, ki se nanašajo na porabo posameznih virov (zaposleni – plača, material - izdajnica materiala, storitev - prejeti računi, osnovna sredstva - obračun amortizacije ipd.), moramo pred knjiženjem pravilno opredeliti glede na namen porabe (ali se vir porablja za opravljanje storitev na trgu, proizvodnjo, zapiranje ali sorazmerno za proizvodnjo in zapiranje). Opredelitev izvedemo z vpisom ustreznega delovnega naloga (DN) in SM za zapiranje, s SM in z DN za proizvodnjo in s SM in DN za prodajanje storitev na trgu. Ko je poraba ustrezno opredeljena, se dogodek knjiži na enak način in z istim programom tako za zapiranje, proizvodnjo in prodajanje storitev na trgu. Celotni PIS RTH je prikazan na sliki 19.

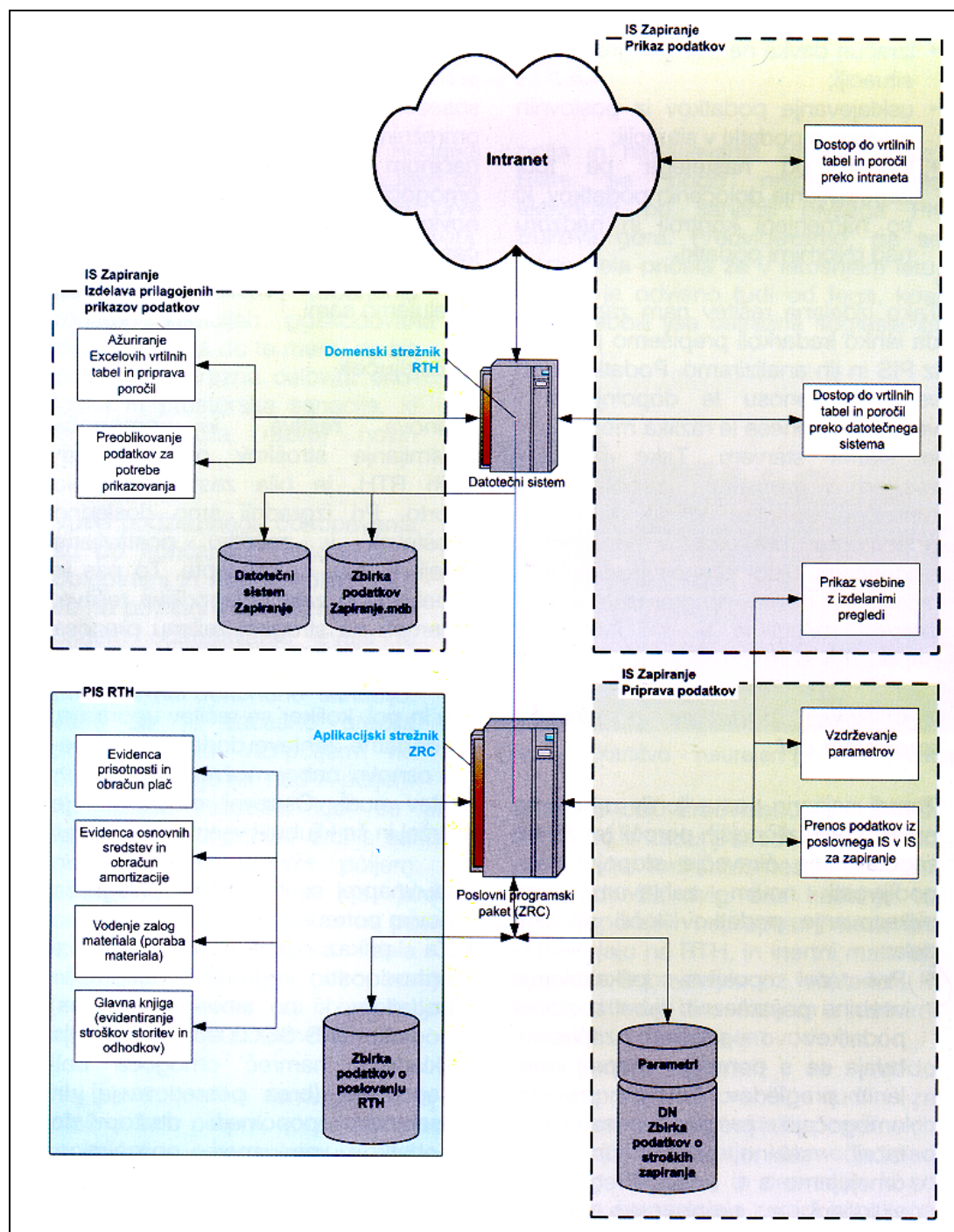
Poseben del PIS sestavlja IS zapiranje (IS Z). V PIS RTH se podatki shranjujejo v obliki različnih tabel. Ta IS mora zagotoviti stabilnost in nespremenljivost podatkov od trenutka, ko so podatki pregledani, potrjeni in situacija⁵⁵ za določeni mesec izdana.

Zaradi naštetega je bil razvit zapleten sistem prenosa podatkov v posebno ločeno zbirko podatkov, ki se izvaja v naslednjih korakih:

- prepis podatkov iz posamezne evidence PIS (plače, vodenje zalog, glavna knjiga, osnovna sredstva),
- opredelitev podatkov glede na vpisane parametre (nekateri podatki se izločijo, izračunajo se deleži, nekatere podatke dodamo),
- delno seštevane podatkov,
- prepis v ciljno tabelo⁵⁶, ki vsebuje podatke o stroških zapiranja RTH.

⁵⁵ V proučevanem podjetju se izdeluje situacija za pretekli mesec konec tekočega meseca. Na osnovi situacije izvajalec izstavi račun investitorju (državi). Pred izstavitvijo računa investitorju pravilnost delne zbirne kumulativne situacije izvršenih del preveri tehnično-finančni nadzor, ki s svojim podpisom potrdi pravilnost postavk v situaciji.

Slika 19: Informacijski sistem v RTH



(Vir: Interno gradivo RTH)

⁵⁶ V ciljni tabeli so navedeni stroški za vsak posamezni delovni nalog pri zapiranju. Vsak delovni nalog je usklajen s pozicijami v Programu zapiranja RTH za tekoče poslovno leto tako, da pozicija v programu predstavlja delovni nalog, na katerega se knjižijo stroški. Stroški v ciljni tabeli so razdeljeni na stroške dela in druge stroške, prikazujejo se lahko po posameznih mesecih tekočega poslovnega leta ali kot kumulativa več mesecev.

Tako izdelana rešitev nam zagotavlja, da lahko kadarkoli prepisemo podatke iz PIS in jih analiziramo. Podatki se ob vsakem prenosu dopolnjujejo, vendar se ob vsakem prenosu prenese le razlika med novim in starim stanjem. Tako lahko v vsakem trenutku zagotavljamo natančne podatke, ki so na koncu popolnoma usklajeni s poslovnimi evidencami.

Osnovni programi PIS RTH so: program Stroški, program Nabava, program Vodenje zalog in program Glavna knjiga. V nadaljevanju bom opisal postopek spremljanja prvih dveh vrst naravnih stroškov (stroški materiala, stroški storitev) s pomočjo PIS RTH.

Plan stroškov se vnaša v program Stroški. V njem je v posebni rubriki vnesen letni plan po mesecih, medtem ko se usklajen (rebalansiran) dejanski plan za vsak naslednji mesec vnaša v zadnji tretjini tekočega meseca. Za material (proizvodnja, zapiranje, prodajanje storitev, ekonomat pisarniškega materiala) se sprožajo mesečne potrebe. Sprožanje potreb je urejeno z računalniškim programom. Potrebe se vnašajo v skladu z usklajenim mesečnim planom. Odgovorne osebe za potrditev jih pregledajo, preverijo, če so v skladu s planom, in odobrijo s potrditvijo. Podoben postopek velja tudi za storitve. Izjema so storitve, ki jih ni mogoče predvideti. Potreba za njih se vnese ko le-ta nastane.

V podjetju RTH se dejanska poraba sredstev spremlja po različnih vrstah stroškov na različne načine. Razlika je predvsem med spremljanjem materialnih in storitvenih stroškov. Ostale naravne vrste stroškov se spremlja na podoben način kot stroške storitev.

Spremljanje porabe materiala v proučevanem podjetju poteka po principu skladiščnega poslovanja. Na osnovi naročil dobavitelji dobavijo material. V skladišču se opravi prevzem. V programu Vodenje zalog se na odprta naročila poknjiži dobava. Prevzemnica se pošlje v materialno knjigovodstvo, kjer se kompletira z računom in preveri usklajenost cen v naročilu s cenami na računu. To je prvi nivo kontrole, drugi nivo pa je kontrola s strani nabavnega oddelka. Poraba materiala se knjiži na osnovi odobrenih izdajnic materiala iz skladišča v program Vodenje zalog. Izdajnico odobri odgovorna oseba za posamezno področje. S trenutkom poknjiženja izdaje se zmanjša zaloga in poveča poraba in s tem nastanejo stroški na določenem DN oz. SM. Prenos podatkov iz programa Vodenje zalog v program Stroški se praviloma izvrši enkrat dnevno, po potrebi pa tudi pogosteje.

Na osnovi naročil izvajalec opravi storitev in izstavi račun. Pooblaščen osebe preverijo skladnost računa z opravljeno storitvijo. Računi se likvidirajo v glavni knjigi, ki je podprta z računalniškim programom Glavna knjiga. Na osnovi likvidacije faktur se beležijo stroški. Prenos podatkov iz programa Glavna knjiga v program Stroški se praviloma izvrši enkrat dnevno, po potrebi pa tudi pogosteje (Čerenak, 2002, str. 17 - 20).

3.3 Uporabljen sistem stroškov v konkretnem podjetju

V tej točki bom prikazal sistem stroškov v podjetju RTH glede na temeljne sestavine. Vsak stroškovni sistem je sestavljen iz treh temeljnih elementov sistema stroškov: zajemanje stroškov, vrednotenje posameznih stroškovnih komponent in vrednotenje zalog dokončanih proizvodov. Stroškovni sistem v določenem podjetju lahko zajema stroške po poslovnih nalogih, posamezne stroškovne komponente vrednoti po standardnih stroških, zaloge pa po polni lastni ceni (Tekavčič, 1997, str. 53).

3.3.1 Zajemanje stroškov

Kot je že predhodno navedeno v RTH potekajo trije ločeni procesi: proizvodnja premoga, opravljanje storitev na trgu in zapiranje rudnika. Zajemanja stroškov v vseh treh procesih temelji na temelju delovnih nalogov (DN). V tabeli 5 so prikazani tipi in nazivi DN v proučevanem podjetju.

Tabela 4: Tipi in nazivi DN v RTH

Tip naloga	Naziv
E	Elektro služba
J	Proizvodnja (jama in zunaj)
K	DN za Senovo
L	Laboratorij
O	Režijski DN
P	Priprave
R	DN za zapiranje RUŽV
S	Strojna služba
V	Vrtanje
X	Zapiranje RTH
Z	Zunaj (površina)

(Vir: interno gradivo RTH)

V nadaljevanju je opisan sistem zajemanje stroškov v procesu zapiranja RTH. Podobno poteka zajemanje stroškov v ostalih dveh procesih, tako da ne bom posebej opisoval njihov potek.

Naziv in število delovnih nalogov v procesu zapiranja RTH je določeno v programu zapiranja RTH (PZ RTH) za vsako posamezno poslovno leto, kjer pozicija v PZ RTH predstavlja DN v tekočem poslovnem letu. Po PZ RTH so stroški zapiranja razdeljeni na stroške fiksnih delovnih mest in zapiralnih del, stroški fiksnih delovnih mest v štabnih službah, tehničnem sektorju, gospodarsko-finančnem sektorju in splošno-kadrovskem sektorju, stroški nabave opreme za izvajanje zapiralnih del v jami, stroški električne energije za zapiralna dela, stroški izdelave projektne dokumentacije za zapiralna dela, stroški sanacije površine, stroški rušenja/rekonstrukcije objektov in nadomestnih gradenj na površini, stroški rekultivacije površine, stroški izgradnje/rekonstrukcije cest in ostale infrastrukture, stroški nabave opreme za izvajanje in vzdrževanje površine, stroški izdelave dokumentacije (površina), stroški odkupov, odškodninskih zahtevkov, služnostnih pravic in spremembe namembnosti zemljišč za izvedbo ekološke in prostorske sanacije površine ter stroški kredita. Za zajemanje navedenih stroškov se uporabljajo delovni DN in podnalogi (PN). DN imajo oznako X in določeno številko, ki je štirimestna (npr. X 1001 vzdržba). V primeru, da se za zajemanje stroškov uporabljajo še PN, se uporabljajo petmestna števila (npr. X 10271 likvidacija prog v Paseti pole/priprava proge za zasip).

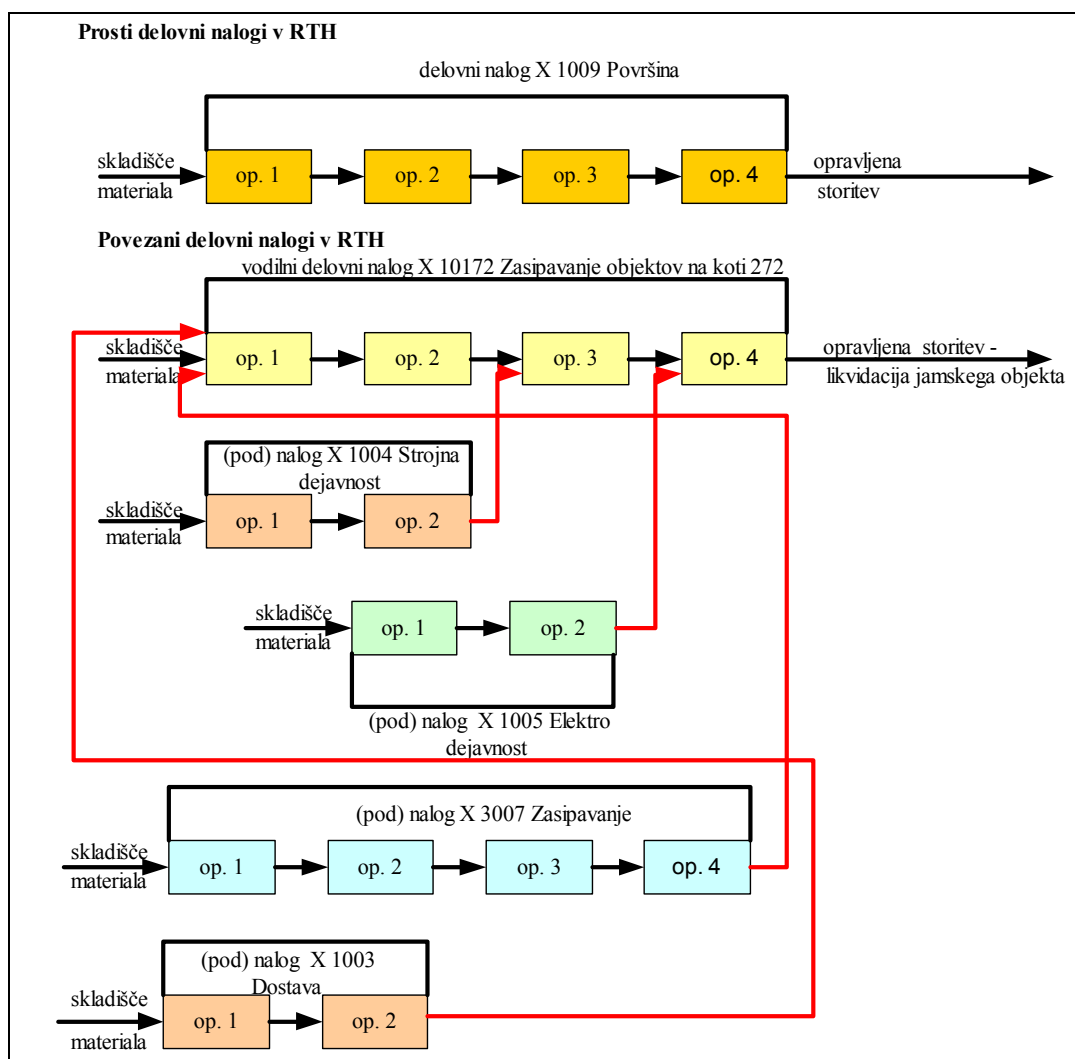
Za zajemanje stroškov v procesu zapiranja je značilno, da se veliko DN izvaja istočasno. Predpogoj za pravilno spremljanje stroškov je razporejanje stroškov na prava SM. Na posamezno SM se lahko nanaša več DN, kot primer naj navedem SM 9001 – rudarska dela, na katerega se nanašajo delovni nalogi X 10171 (zasipavanje objektov na k.272), X 10151 (priprava za zasip Zg. VII. Polja), X 10113 (zasipavanje objektov ob talnem rovu), X 1007

tehnično nadzorno osebje itd. Zelo pomembno je, da poleg pravilne določitve SM določimo DN, saj le tako dobimo pravo sliko o tem, koliko smo imeli stroškov na določenem SM.

Glede na časovno komponento ločimo neomejene in omejene DN. Neomejeni DN so nalogi, ki jih moramo izvajati ne glede na to, ali se izvajajo konkretna zapiralna dela na posameznih objektih ali potekajo skozi celotno poslovno leto. Dela se morajo izvajati v skladu s 5. odstavkom Zakona o rudarstvu (zračenje, črpanje vode, vzdrževanje objektov in naprav v jamah, kjer se izvajajo zapiralna dela, nadzor itd.). Omejeni nalogi so nalogi, ki jih izvajamo na konkretnih zapiralnih delih za določeno obdobje, ki je določeno v PZ RTH. Stroške akumuliramo na določenem delovnem nalogu in jih primerjamo s stroški v PZ RTH.

DN, ki se izvajajo v RTH, so kombinacija prostih in povezanih DN. Rezultat prostih DN je določen proizvod, opravljena določena storitev, izvedba določenega projekta, nabava opreme itd. Za sistem povezanih DN je značilno, da se rezultati PN direktno vgrajujejo v vodilne naloge. Vodilne naloge predstavljajo konkretna dela, ki se izvajajo na zapiralnih delih za likvidacijo jamskih objektov. Primer sistema vodilnih DN in podnalogov (PN) v procesu zapiranja RTH je prikazan na sliki 20.

Slika 20: Sistem delovnih nalogov v procesu zapiranja podjetja RTH



(Vir: lastno delo)

3.3.2 Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent

V poglavju 2.4.2 je navedeno, da glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent delimo stroške na dejanske, ocenjene in standardne. Kot je navedeno že predhodno v proučevanem podjetju potekajo trije ločeni procesi. Za proces zapiranja RTH je značilen stroškovni sistem ocenjenih stroškov. Ta sistem se uporablja za načrtovanje stroškov zapiranja jam RTH. Pri tem se uporablja kombinacija ocenjenih neposrednih in ocenjenih posrednih stroškov. V procesu proizvodnje premoga in prodajanja storitev na trgu se v proučevanem podjetju za vrednotenje stroškovnih komponent uporablja stroškovni sistem standardnih stroškov. Standardni stroški v proučevanem podjetju so teoretično upravičeni stroški glede na kupoprodajno pogodbo med RTH in TET ali glede na vrednost pogodbe med RTH kot izvajalcem in investitorjem za določen projekt.

3.3.3 Vrednotenje zalog

Zaloge materiala v proučevanem podjetju se izkazujejo po dejanskih nabavnih cenah, ki vključujejo tudi neposredne stroške nabave. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste. Izdaja zalog se obračunava po prvih nabavnih cenah – sistem FIFO. Zmanjšanje – poraba zalog se obračunava sproti oz. enkrat mesečno.

Vrednotenje zalog dokončane in nedokončane proizvodnje po zoženi metodi danes prevladuje v računovodstvih proizvodnje. Pri zoženih metodah vrednotenja poslovnih učinkov na SN ne prenašamo vseh stroškov s SM, ampak samo nekatere, odvisno od izbrane metode vrednotenja. Poznamo več metod zoženega vrednotenja. V proučevanem podjetju se zaloge dokončanih proizvodov vrednotijo po zoženi lastni ceni, pri čemer se uporablja metoda s proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu besede. Ta metoda je primerna takrat, kadar se proizvodnja in prodaja gibljeta v obračunskem obdobju bolj ali manj enakomerno in torej ni posebnih nihanj. V to metodo sodijo: neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški amortizacije, neposredni stroški storitev in splošni proizvodjalni stroškov.

3.3.4 Spremljava stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

Spremljanje stroškov v podjetju temelji na spremljanju stroškov po SM in SN. Stroški v podjetju RTH se spremljajo na osnovi organizacijske oblike podjetja (glej sliko 16), ki jo je podjetje vpeljalo z letom 2003. Tem SM lahko rečemo tudi organizacijski SM. Na organizacijskih SM se spremljajo stroški, povezani z delovnimi mesti v tej organizacijski enoti.

Zbiranje stroškov po SM podjetju zagotavlja informacije o tem (Bratina, 2003, str. 63):

- kje stroški nastajajo,
- zakaj in katere vrste stroškov nastajajo,
- kdaj in v katerem obdobju so stroški nastali,
- kdo je zanje odgovoren,
- kakšni so odmiki dejanskih od načrtovanih stroškov,
- s kakšnimi ukrepi je možno odmike odpraviti in kdo mora to storiti.

Ob reorganizaciji podjetja se je opredelilo 46 SM, od tega jih je 8 SM namenjeno evidentiranju neposrednih stroškov zapiranja, 12 SM evidentiranju neposrednih stroškov proizvodnje in 2 SM evidentiranju neposrednih stroškov prodaje storitev na trgu. Ostalih 24 SM je namenjeno evidentiranju režijskih stroškov in posrednih stroškov za vse tri navedene procese. SM in vrsta stroškov v podjetju RTH so navedeni v tabeli 5.

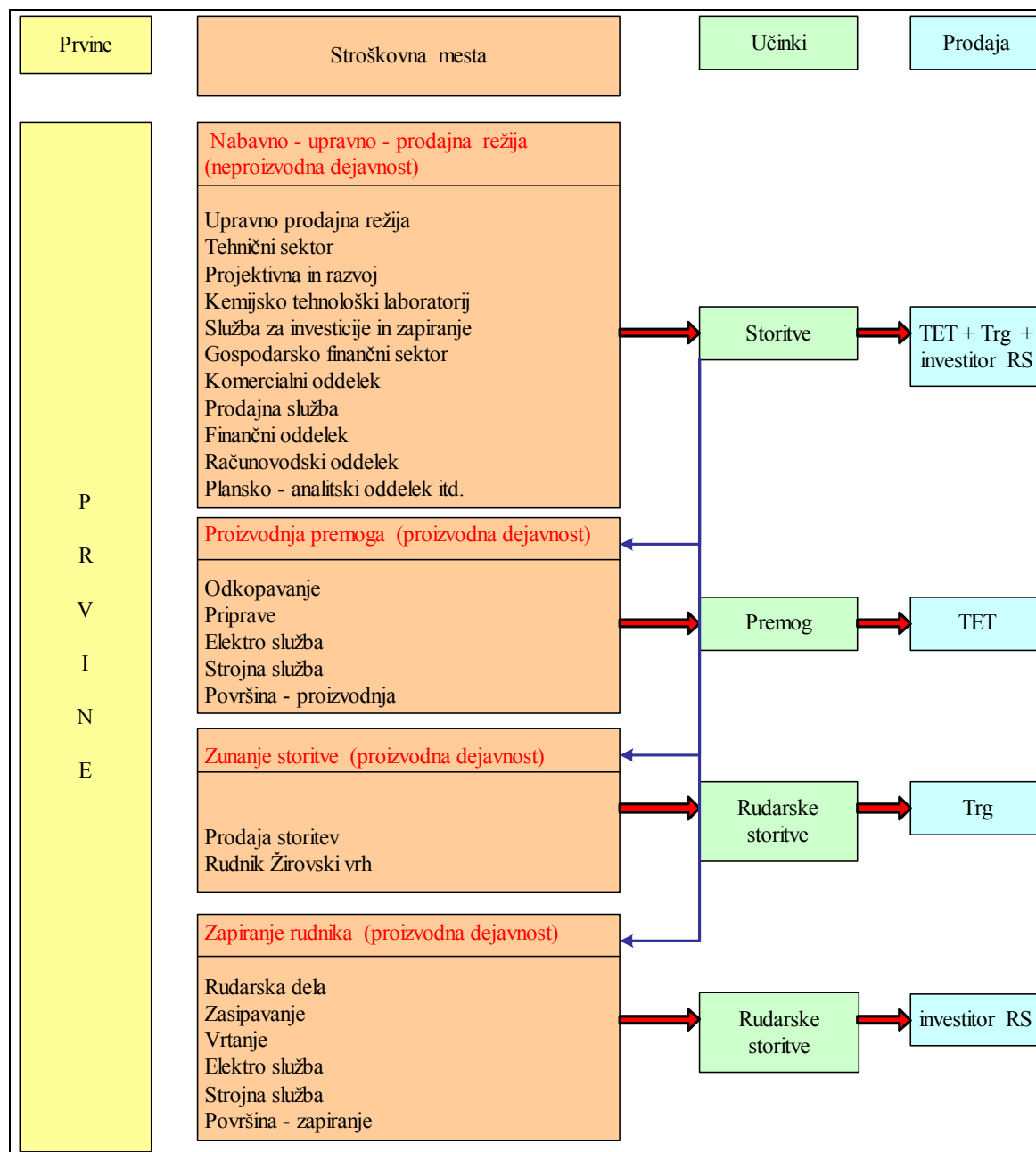
Tabela 5: SM v podjetju RTH

Oznaka	SM	Vrsta SM
1800	Upravno prodajna režija	Neproizvodno
1801	Tehnični sektor	Proizvodno
1802	Projektivna in razvoj	Neproizvodno
1806	Kemijsko tehnološki laboratorij	Neproizvodno
1807	Služba za investicije in zapiranje	Neproizvodno
1808	Gospodarsko finančni sektor	Neproizvodno
1809	Komercialni oddelek	Neproizvodno
1810	Prodajna služba	Neproizvodno
1812	Finančni oddelek	Neproizvodno
1813	Računovodski oddelek	Neproizvodno
1814	Plansko - analitski oddelek	Neproizvodno
1815	Služba za prostorsko-gradbene in premoženjske zadeve	Neproizvodno
1816	Splošno - kadrovske sektor	Neproizvodno
1821	Oddelek za prestrukturiranje in kakovost	Neproizvodno
1822	Oddelek za informatiko	Neproizvodno
1824	Splošni oddelek	Neproizvodno
1825	Kadrovske oddelek	Neproizvodno
1826	Pravni oddelek	Neproizvodno
1827	Služba varstva pri delu	Neproizvodno
1828	Prodaja storitev	Proizvodno
1829	Reševalna postaja, jamomernica, geologi, zračenje	Neproizvodno
1830	Površina	Proizvodno
1850	Štabne službe	Neproizvodno
2000	Proizvodnja	Proizvodno
2001	Proizvodnja premoga	Proizvodno
2002	Odkopavanje	Proizvodno
2003	Priprave	Proizvodno
2004	Elektro služba	Proizvodno
2005	Strojna služba	Proizvodno
2006	Površina – proizvodnja	Proizvodno
3000	Rudnik Žirovski vrh	Proizvodno
4003	Laško	Proizvodno
4004	Senovo	
4011	Hrastnik	Proizvodno
4012	Trbovlje	Proizvodno
4017	Separacija	Proizvodno
4990	Prodaja materiala	Neproizvodno
9100	Zapiranje	Proizvodno
9001	Rudarska dela	Proizvodno
9002	Zasipavanje	Proizvodno
9003	Vrtanje	Proizvodno
9004	Elektro služba	Proizvodno
9005	Strojna služba	Proizvodno
9006	Površina – zapiranje	Proizvodno
9010	Čakanje	Neproizvodno

(Vir: Glavna knjiga RTH, lastno delo)

Povezanost med procesi v proučevanem podjetju in SM je prikazana na sliki 22. Iz slike lahko razberemo, da v podjetju poteka več vrst dejavnosti, in sicer: neproizvodna, proizvodna in pomožna dejavnost. Proizvodna dejavnost se deli na proizvodnjo premoga, zapiranje rudnika in zunanje storitve.

Slika 22: Procesi in stroškovna mesta v podjetju RTH



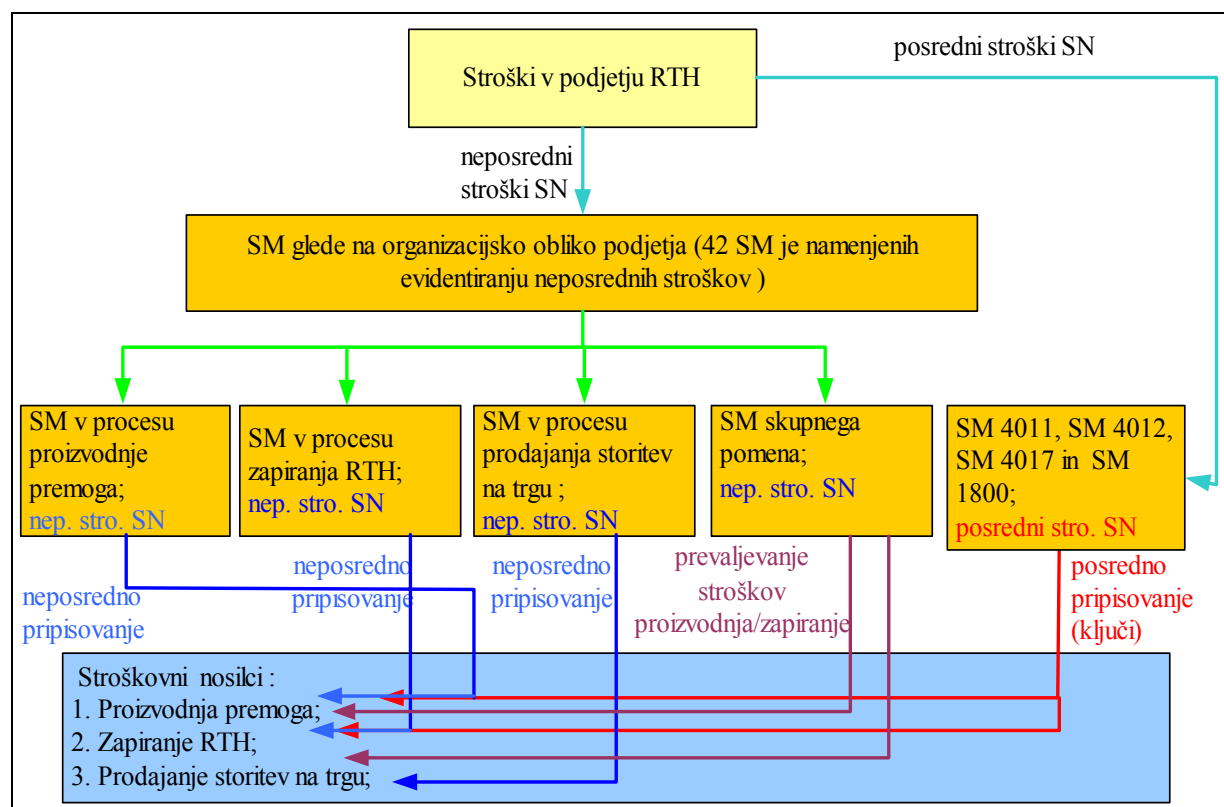
(Vir: lastno delo)

V proučevanem podjetju so opredeljena tudi mesta odgovornosti. Odgovorne osebe za stroške so določene glede na organizacijski ustroj podjetja. Odgovorna oseba ne odgovarja samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti. V podjetju se odvijajo trije ločeni procesi: opravljanje storitev na trgu,

produkcija premoga in zapiranje rudnika. Glede na procese, ki so odvijajo v konkretnem podjetju, sta se v RTH oblikovala stroškovno uravnano mesto odgovornosti in standardno stroškovno mesto odgovornosti. Stroškovno uravnano mesto odgovornosti se je oblikovalo v procesu zapiranja rudnika, kjer je že vnaprej znan obseg sredstev za vsako poslovno leto (določeno v ZPZRTH). Naloga odgovornih oseb je, da skrbijo za najboljše možne storitve znotraj vnaprej priznanih stroškov. Standardno stroškovno mesto odgovornosti se je oblikovalo v procesu proizvodnje premoga in opravljanju storitev na trgu. Zato, da se je lahko ustanovilo takšno mesto odgovornosti, so se vsi stroški standardizirali. Vodja mesta odgovornosti mora opravljati dejavnost s čim nižjimi stroški.

Za spremljanje stroškov po SN je treba najprej opredeliti nosilce, nato pa poiskati ustrezen postopek pripisovanja stroškov tem nosilcem. SN v podjetju RTH so storitev zapiranje rudnika RTH, proizvodnja premoga in prodaja rudarskih storitev na trgu. Postopek pripisovanja stroškov SN imenujemo kalkuliranje ali kalkulacija. V grafični obliki je na sliki 23 prikazan postopek razporejanja stroškov na SN in SM v podjetju RTH.

Slika 23: Postopek razporejanja stroškov na SN in SM v proučevanem podjetju



(Vir: lastno delo)

Poleg neposrednih stroškov nastaja v proučevanem podjetju še vrsta stroškov, za katere ni enostavno ugotoviti, koliko jih je nastalo zaradi proizvodnje premoga in zapiranja RTH. Posamezni stroški se neposredno pripisujejo SN – neposredni stroški SN, drugi pa s pomočjo razdelilnikov – posredni stroški SN (glej sliko 23). Posredne stroške SN razporejamo na SN prek SM 4011 (Hrastnik), SM 4012 (Trbovlje), SM 4017 (Separacija) in SM 1800 (upravno-prodajna režija) s pomočjo ključev. SM 4011, SM 4012 in SM 4017 so namenjeni evidentiranju samo tistih stroškov, ki so odvisni od lokacije (npr. ogrevanje, komunalne

storitve, storitve Telekom, varovanje objektov, zdravstvene storitve, pranje in krpanje zaščitnih sredstev, prispevek za stavbno zemljišče, zavarovalne premije, zavarovanje avtomobilov, stroški izobraževanja itd.). Ostali posredni stroški se evidentirajo na SM 1800 (stroški plačilnega prometa, bančnih storitev in provizije, revizije računovodskih izkazov in svetovalne storitve, notarske storitve itd.). Osnovno izhodišče za določitev ključa predstavlja delež zaposlenih na zapiranju RTH ali v proizvodnji premoga v primerjavi s skupnim številom zaposlenih v tem podjetju. Navedeni ključ se uporablja za SM 1800. Za SM 4011, SM 4012 in SM 4017 se uporablja podoben ključ, kjer se primerja število delavcev, zaposlenih po mesečni obložitvi na zapiralnih delih v primerjavi s številom zaposlenih na proizvodnji za to območje.

V stroškovnem sistemu proučevanega podjetja se uporabljajo tudi SM skupnega pomena. Od skupaj 46 SM je 20 SM skupnega pomena, ki se pripisujejo (prevaljujejo) na SN proizvodnja premoga in na SN zapiranje RTH s pomočjo ključev. Na SM skupnega pomena se izvajajo aktivnosti za potrebe proizvodnje premoga in zapiranja rudnika RTH. Za vsako SM skupnega pomena je opredeljen delež neposrednih stroškov, ki odpadejo na SN proizvodnja premoga in SN zapiranje RTH. Osnovno izhodišče za določitev ključa predstavlja delež zaposlenih na zapiranju RTH ali v proizvodnji premoga v primerjavi s skupnim številom zaposlenih v tem podjetju. Obstajajo tudi določeni SM skupnega pomena, ki uporabljajo drug ključ za pripisovanje stroškov na SN. V tabeli 6 so prikazani SM skupnega pomena, ki za pripisovanje na SN proizvodnja premoga in zapiranje RTH uporabljajo določen ključ.

Tabela 6: SM skupnega pomena v proučevanem podjetju in delež stroškov, ki se pripisujejo SN proizvodnja premoga in SN zapiranje rudnika

Oznaka	Stroškovno mesto skupnega pomena	Ključ za SN proizvodnja premoga	Ključ za SN zapiranje RTH
1801	Tehnični sektor	60 %	40 %
1802	Projektivna in razvoj	60 %	40 %
1806	Kemijsko-tehnološki laboratorij	60 %	40 %
1807	Služba za investicije in zapiranje ⁵⁷	25 %	75 %
1808	Gospodarsko-finančni sektor	60 %	40 %
1809	Komercialni oddelek	60 %	40 %
1812	Finančni oddelek	60 %	40 %
1813	Računovodski oddelek	60 %	40 %
1814	Plansko-analitski oddelek	60 %	40 %
1815	Služna za prostorsko-gradbene zadeva ⁵⁸	25 %	75 %
1816	Splošno-kadrovski sektor	60 %	40 %
1821	Oddelek za prestrukturiranje in kakovost	60 %	40 %
1822	Oddelek za informatiko	60 %	40 %
1824	Splošni oddelek	60 %	40 %
1825	Kadrovski oddelek	60 %	40 %
1826	Pravni oddelek	60 %	40 %
1827	Služba varstva pri delu	60 %	40 %
1829	Reševalna postaja, jamomernica, geologi	60 %	40 %
1830	Površina	60 %	40 %
1850	Štabne službe	60 %	40 %

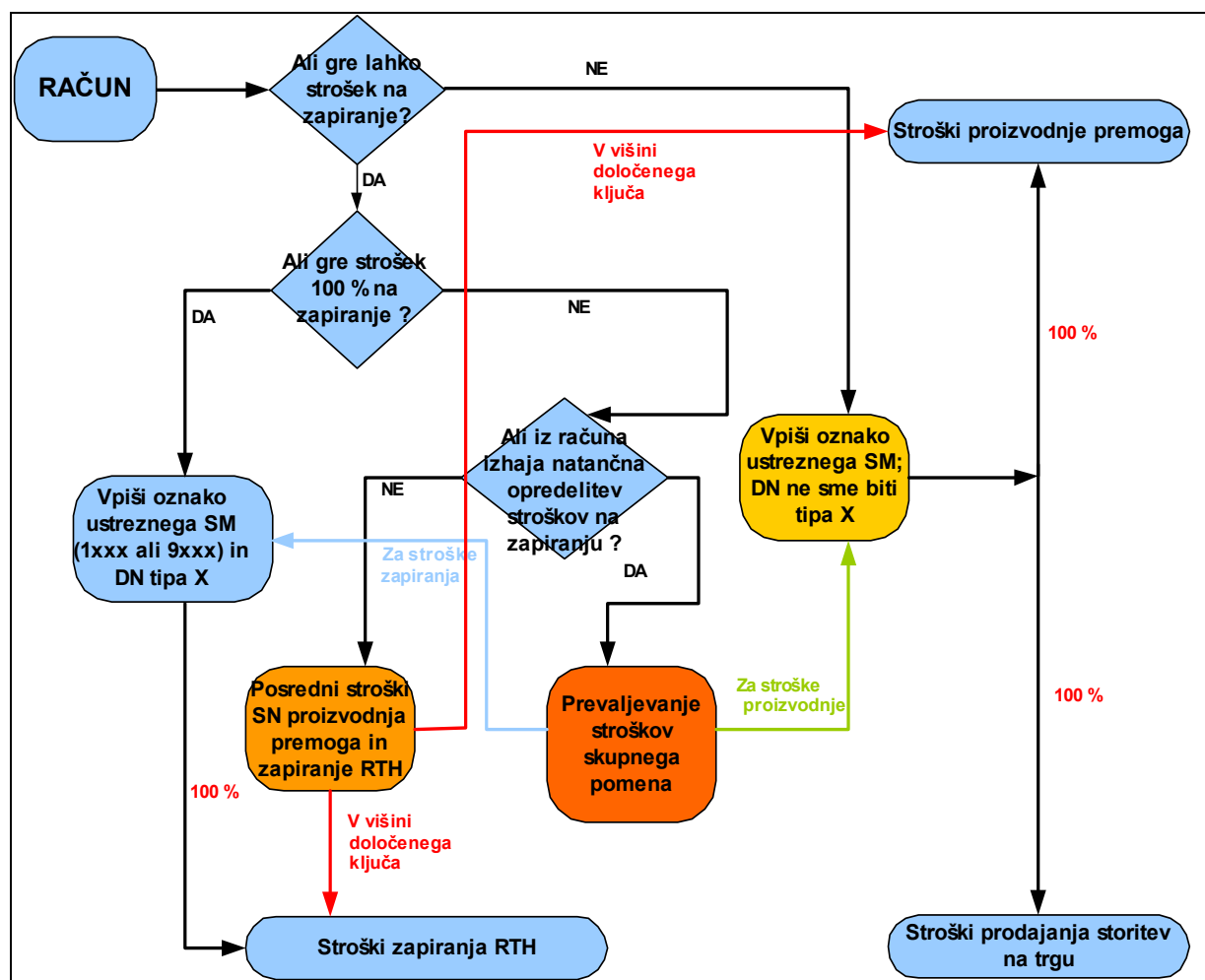
(Vir: Interno gradivo RTH)

⁵⁷ Za to SM se kot ključ uporablja razmerje med viri prihodkov za zapiranje in amortizacijo.

⁵⁸ Za to SM se kot ključ uporablja razmerje med stroški za izvajanje zapiralnih aktivnosti in stroški za izvajanje proizvodnje.

Na sliki 24 je še v obliki algoritma prikazan postopek razporejanja stroškov, ki nastanejo v procesu poslovanja proučevanega podjetja na SN proizvodnja premoga, SN zapiranje RTH in SN prodajanje storitev na trgu.

Slika 24: Algoritem razporejanja stroškov na SN v podjetju RTH



(Vir: lastno delo)

3.4 Uporaba sodobnejših metod obvladovanja stroškov

V Sloveniji je na področju premogovništva največje podjetje Premogovnik Velenje (PV). V ta namen se podjetje RTH pogosto primerja s podjetjem PV. Pri tem gre za uporabo metode benchmarking. Povedati je potrebno, da RTH ne uporablja sistematično te managerske metode, ampak gre pri tem bolj za nezavedno uporabo. Proučevano podjetje se ne zaveda, da je metoda benchmarking primerno orodje za izboljšanje konkurenčne sposobnosti podjetja na trgu. Predmet benchmarkinga je organizacijska struktura podjetja, tehnologija, prodajanje rudarskih storitev na trgu in tudi stroškovna cena premoga. Takšno primerjanje samo po sebi sicer ne daje rezultatov, omogoča pa postavljanje nekih okvirov pri določanju organizacijske

strukture podjetja, tehnologije, opravljanju rudarskih storitev na trgu in oblikovanju cene premoga.

Eden od vidikov opredelitve COK so standardi. Proučevano podjetje je s 3. 10. 2000 pridobilo certifikat ISO 9001:1994. V današnjem svetu je kakovost potreba vsakega posameznika in vsake organizacije ter tako tudi potreba zaposlenih v RTH. Kakovost izdelkov, storitev, poslovanje podjetja predstavlja pomemben razlikovalni dejavnik na tržišču. Za uspeh je pomembno zadovoljstvo zaposlenih, ki ga zagotovimo z urejenostjo in določenostjo vseh delovnih postopkov, ti pa s svojim kakovostnim delom zagotovijo zadovoljstvo kupcev, kar kot končno posledico podjetju prinaša večji zaslužek. V proučevanem podjetju se kažejo prednosti in izboljšave, ki jih je prinesel sistem kakovosti ISO 9001:1994, predvsem na naslednjih področjih:

- s pomočjo organizacijskih predpisov so se opredelile konkretne odgovornosti in pooblastila zaposlenih;
- identificirali so se posamezni procesi in medsebojna povezanost procesov;
- določile so se meje vsakega procesa in medsebojna povezanost procesov;
- racionaliziralo se je število zapisov in dokumentov;
- z uvedbo nekaterih aktivnosti smo prišli do boljših rezultatov (npr. ocenjevanje dobaviteljev, sprejemanje reklamacij kupcev in dobaviteljev, izdajanje navodil za delo in seznanjanje delavcev z njim itd.);
- s pomočjo notranjih presoj se ugotavljajo nepravilnosti pri izvajanju procesov in se s korektivnimi in preventivnimi ukrepi odpravljajo.

S sistemom kakovosti se je v konkretnem podjetju vzpostavil urejen in sledljiv sistem poslovanja, medsebojnega sodelovanja posameznih oddelkov, služb, sektorjev in s tem izboljšalo komuniciranje med zaposlenimi ter managementom. S 3. 10. 2003 se je izteklo triletno certifikacijsko obdobje, proučevano podjetje pa ni izvedlo recertifikacije sistema kakovosti ISO 9001:2000 kljub navedenim izboljšavam, ki jih je prinesla uvedba tega sistema.

3.5 Ocena sistema stroškov

V tej točki bom podal oceno spremljanja stroškov v podjetju RTH, pri čemer bom opozoril tudi na nekaj spremljajočih problemov.

Postopek delitve stroškov na SN v konkretnem podjetju je dvostopenjski. Nekateri stroški se na SN delijo enostopenjsko, to so neposredni stroški SN. Drugi stroški, to so posredni stroški SN, pa se prek SM 4011, SM 4012, SM 4017 in SM 1800 pripišejo dvostopenjsko na SN. Osnovno izhodišče za določitev ključa predstavlja delež zaposlenih na zapiranju RTH ali v proizvodnji premoga v primerjavi s skupnim številom zaposlenih v podjetju RTH. Navedeni ključ se uporablja za SM 1800. Za SM 4011, SM 4012 in SM 4017 se uporablja podoben ključ, kjer se primerja število delavcev zaposlenih po mesečni obložitvi na zapiralnih delih v primerjavi s številom zaposlenih na proizvodnji za to območje. V stroškovnem sistemu proučevanega podjetja se uporabljajo tudi SM skupnega pomena. Od skupaj 46 SM je 20 SM skupnega pomena, ki se pripisujejo (prevaljujejo) na SN proizvodnja premoga in na SN zapiranje RTH s pomočjo ključev. Na SM skupnega pomena se izvajajo aktivnosti za potrebe proizvodnje premoga in zapiranja rudnika RTH. Za vsako SM skupnega pomena je opredeljen delež neposrednih stroškov, ki odpadejo na SN proizvodnja premoga in SN zapiranje RTH.

Osnovno izhodišče za določitev ključa predstavlja delež zaposlenih na zapiranju RTH ali v proizvodnji premoga v primerjavi s skupnim številom zaposlenih v podjetju RTH.

Sistem spremljanja stroškov v proučevanem podjetju je tradicionalni sistem. Ta sistem ne dovoljuje podrobnejšega pregleda, saj uporabniku dovoli, da pride do določenega nivoja podatkov o stroških, naprej pa ne. Problem takšnega sistema spremljanja stroškov v konkretnem podjetju je v tem, da ne poznamo celotnih stroškov, ki nastanejo na določenem delovišču (delovnem nalogu), oziroma, koliko nas stane 1 m³ vgrajenega gramoza, 1 m³ vgrajenega elektrofilskega pepela, 1 m proge v premogu itd. V bistvo s takšnim sistemom spremljanja stroškov, ki se uporablja v proučevanem podjetju, ne poznamo velikost stroškov režije in posrednih stroškov, ki bremenijo določeno delovišče (delovni nalog), ampak se ti stroški pripisujejo le na določena SM. Za popolnejšo sliko o vseh stroških na določenem delovišču bi bilo potrebno posredne stroške in stroške režije s teh SM, s pomočjo ključev, pripisovati na še ostala SM, oziroma nadalje še na delovne naloge. Poleg tega ima tradicionalni sistem spremljanja stroškov še eno pomanjkljivost. Namesto poročanja, za kaj in za katere aktivnosti so se na delovišču potrošili viri, tradicionalni sistem poroča kaj in koliko se je na določenem delovišču potrošilo.

Naslednja pomanjkljivost stroškovnega sistema proučevanega podjetja je neuporaba ključev, s katerimi bi se pripisovali posredni stroški in stroški režije na SN prodajanje storitev na trgu. Zaradi navedenega je nek projekt, ki se izvaja na trgu, obremenjen le z neposrednimi stroški, ostali stroški, ki so povezani z njim, pa bremenijo praviloma LC premoga. Glede na to, da naj bi podjetje v prihodnosti še povečevalo prihodke iz naslova prodajanje storitev na trgu in zmanjševala LC premoga, bo potrebno vpeljati v obstoječi sistem ustrezne ključe.

4 ZAKLJUČEK

V specialističnem delu sem se osredotočil na problematiko spremljanja in obvladovanja stroškov v podjetju RTH. Z letom 2003 se je v proučevanem podjetju uveljavila nova organiziranost. Do spremembe organiziranosti je prišlo zaradi dejstev, da sta pričela v podjetju potekati dva ločena procesa: proizvodnja in zapiranje, obenem pa se je začel uvajati še tretji proces - trženje storitev. Takšna delitev omogoča racionalnejšo organizacijo v smislu koncentracije odkopov, vodenja proizvodnje, izvajanja zapiralnih del in prodajanja storitev na trgu. Glede na to, da poskuša proučevano podjetje povečevati prihodke iz opravljanja rudarskih storitev na trgu, ima obvladovanje stroškov še večji pomen.

Glede na temeljne sestavine se v proučevanem podjetju uporablja stroškovni sistem, ki je sestavljen iz naslednjih temeljnih elementov:

- zajemanje stroškov je v vseh treh procesih izvedeno po delovnih nalogih,
- posamezne stroškovne komponente se v procesu zapiranja RTH vrednotijo po sistemu ocenjenih stroškov, v procesu proizvodnje in prodajanja storitev na trgu po sistemu standardnih stroškov,
- zaloge dokončanih proizvodov se vrednotijo po zoženi lastni ceni, pri čemer se uporablja metoda s proizvodjalnimi stroški v ožjem pomenu besede.

Spremljanje stroškov v proučevanem podjetju temelji na spremljanju stroškov po SM in SN. Stroški v podjetju RTH se spremljajo na osnovi organizacijske oblike podjetja. Tem SM lahko rečemo tudi organizacijska SM. Na organizacijskih SM se spremljajo stroški, povezani z

delovnimi mesti v tej organizacijski enoti. Postopek delitve stroškov na SN v konkretnem podjetju je dvostopenjski. Nekateri stroški se na SN delijo enostopenjsko, to so neposredni stroški SN. Drugi stroški, to so posredni stroški SN, pa se prek SM 4011, SM 4012, SM 4017 in SM 1800 pripišejo dvostopenjsko na SN. V stroškovnem sistemu proučevanega podjetja se uporabljajo tudi SM-i skupnega pomena. Od skupaj 46 SM je 20 SM skupnega pomena, ki se pripisujejo (prevaljujejo) na SN proizvodnja premoga in na SN zapiranje RTH s pomočjo ključev. Na SM skupnega pomena se izvajajo aktivnosti za potrebe proizvodnje premoga in zapiranja rudnika RTH. Za vsako SM skupnega pomena je opredeljen delež neposrednih stroškov, ki odpadejo na SN proizvodnja premoga in SN zapiranje RTH.

Sistem spremljanja stroškov v proučevanem podjetju je tradicionalni sistem. Ta sistem ne dovoljuje podrobnejšega pregleda, saj uporabniku dovoli, da pride do določenega nivoja podatkov o stroških, naprej pa ne. Pomanjkljivosti tradicionalnega sistema stroškov v proučevanem podjetju so naslednje:

1. ne poznamo celotnih stroškov, ki nastanejo na določenem delovišču (delovnem nalogu), oz. koliko nas stane 1 m³ vgrajenega gramoza, 1 m³ vgrajenega elektrofiltrskega pepela, 1 m proge v premogu itd (v bistvo s takšnim sistemom spremljanja stroškov, ki se uporablja v proučevanem podjetju, ne poznamo velikost stroškov režije in posrednih stroškov, ki bremenijo določeno delovišče-delovni nalog, ampak se ti stroški pripisujejo le na določena stroškovna mesta, ki niso neposredno povezana s konkretnimi deli);
2. podjetje ne uporablja ključev, s katerimi bi se pripisovali posredni stroški in stroški režije na SN prodajanje storitev na trgu (zaradi navedenega je nek projekt, ki se izvaja na trgu, obremenjen le z neposrednimi stroški, ostali stroški, ki so povezani z njim, pa bremenijo praviloma LC premoga);
3. namesto poročanja za kaj in za katere aktivnosti so se na delovišču potrošili viri, tradicionalni sistem v proučevanem podjetju poroča kaj in koliko se je na določenem delovišču potrošilo;
4. pomanjkanje delovnih dokumentov, kot so na primer nalog za izdajo orodja, proizvodni nalog, delovni list, spremnica in nalogi za transport in kontrolo kakovosti (od delovnih dokumentov se v stroškovnem sistemu proučevanega podjetja uporablja le izdajnica materiala).

Pomanjkljivost pod točko 1 in točko 2 stroškovnega sistema proučevanega podjetja bi se dalo odpraviti z uvedbo začasnega SM. SM, na katerem se združujejo vsi neposredni in posredni stroški režijskih SM in vsi drugi posredni stroški ter z uporabo ključev za delitev stroškov iz začasnega SM na delovne naloge, ki se odvijajo v proučevanem podjetju. Z uvedbo navedenega začasnega SM bi se tradicionalni sistem bolj približal novjšim metodam obvladovanja stroškov. Pomanjkljivost, navedeno pod točko 3, bi se lahko odpravilo le z vpeljavo ene od novjših metod obvladovanja stroškov⁵⁹. Za povečanje transparentnosti

⁵⁹ Zato, da bi dobili bolj podrobnejšo sliko o aktivnostih, ki povzročajo stroške, bi se lahko v proučevano podjetje vpeljal sistem spremljanja stroškov po metodi ABC. S tem bi se dobila bolj podrobna slika o aktivnostih, ki povzročajo stroške, in gonilnikih, ki povzročajo aktivnosti (Jančič, 2003, str. 10). Princip metode ABC, ki podjetje obravnava kot skupek povezanih aktivnosti se je razvijal tudi v sisteme, zgrajene za vodenje podjetij. Tako sta se razvila ABCM (angl. Activity - Based - Cost - Management) in ABM (angl. Activity - Based - Management) ali poslovođenje na podlagi aktivnosti poslovnega procesa. ABCM se v podjetjih uveljavlja za obvladovanje stalnih stroškov z iskanjem vzrokov za njihov nastanek. Podjetje stroškov ne uravnava neposredno, temveč se osredotoča na povzročitelja stroškov. ABM metoda združuje metodi ABC in ABCM. Njen cilj je zadovoljiti potrebe kupca s čim manjšo porabo poslovnih prvin podjetja (Jančič, 2004, str. 25).

obstoječega sistema obvladovanja stroškov v proučevanem podjetju in za vsaj delno odpravo pomanjkljivosti navedenih v točki 4 bi bilo potrebno uvesti poleg delovnega dokumenta izdajnica materiala vsaj še delovni dokument spremnica. Z izdajnico materiala bi krožila skozi proces na določenem delovišču tudi spremnica, iz katere bi bilo razvidno, za katero operacijo na delovišču bi se uporabil določen material.

Od novejših metod obvladovanja stroškov se v podjetju nezavedno uporablja metoda benchmarking in eden od vidikov celovitega obvladovanja kakovosti - to so standardi. S sistemom kakovosti se je v konkretnem podjetju vzpostavil urejen in sledljiv sistem poslovanja, medsebojno sodelovanje posameznih oddelkov, služb, sektorjev in s tem izboljšalo komuniciranje med zaposlenimi ter managementom.

V proučevanem podjetju v strukturi stroškov prevladujeta neposredno delo in material (približno 70 odstotkov vseh stroškov). Za podjetje je značilen ozek proizvodni program. Glede na vse navedeno je kljub vsem pomanjkljivostim najbolj primeren tradicionalni način obvladovanja stroškov s spremljavo stroškov po SM in SN.

Seveda tudi novejše managerski pristopi kot tudi tradicionalni sistemi niso idealni. Idealni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov, ki jih podjetje dosegata. Žal pa tak sistem stroškov ne obstaja, zato se morajo podjetja odločiti za tisti sistem stroškov, ki prinaša največ koristi.

5 LITERATURA IN VIRI

5.1 Literatura

1. **Bizjak, Franc** et al: Uspešno vodenje podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1996. 314 str.
2. **Bratina, Darja**: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 90 str.
3. **Brečevič, Djani, Šaver, Aleš, Bučar, Andrej**: Problematika prikazovanja cen električne energije. Referat. Ljubljana: IREET Inštitut za raziskave v energetiki, ekologiji in tehnologiji, 2003. 10 str.
4. **Camp C., Robert**: Benchmarking: Business Process Benchmarking. Milwaukee: ASQ Quality Press, 1995. 464 str.
5. **Chadwick, Leslie**: Management Accounting. London: Routledge, 1993, 237 str.
6. **Drury, Colin**: Costing. 3rd edition. Hong Kong: Chapman & Hall, 1994, 491 str.
7. **Heitger, Les, Ogan, Pekin, Matulich, Serge**: Cost Accounting. 9th edition. South – Westrn publishing Co. 1992. 1081 str., 3 pril.
8. **Hočevar, Marko, Igličar, Aleksander**: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.
9. **Hočevar, Marko**: Stroškovno računovodstvo z novih zornih kotov [URL: <http://www.rra-mura.si/seminar/onb-08/Hocevar-stroskovno%20racunovodstvo.doc>]

10. **Janša**, Andrej: Trgovanje z električno energijo. Diplomsko delo. Ljubljana. Ekonomska fakulteta, 2002. 55 str.
11. **Kaplan**, Roberts: Advanced managment accounting. Prentice- Hall, inc, Englewood Cliffs, New jersey, 1982, 655 str.
12. Kodeks računovodskih načel. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998.
13. **Kocbek**, Darja: Premalo domače elektrike. Delo, Ljubljana, 2003, št.238, str.13
14. **Koletnik**, Franc: Poslovodno računovodstvo. Študijsko gradivo. Maribor: Ekonomsko – poslovna fakulteta, 1995
15. Nacionalni energetske program. Ljubljana: Ministrstvo za okolje prostor in energijo, 2003. 106 str.
16. Nacionalni energetske program. Ljubljana: Ministrstvo za okolje prostor in energijo, 2002. 98 str.
17. **Melavc**, Dane: Kako gospodariti. Kranj: Moderna organizacija, 2000. 374 str.
18. **Mihelčič**, Milan: Ekonomika poslovanja za inženirje. 4. dopolnjena izdaja. Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko, 1997. 364 str.
19. **Padhi**, Nayantra: The eight elements of TQM. [URL: [http:// www.isixsigma.com/library/content/c021230a.asp](http://www.isixsigma.com/library/content/c021230a.asp)]
20. **Pivka**, Marjan: Management kakovosti. Maribor: Ekonomsko- poslovna fakulteta, 2000. 187 str.
21. **Potokar**, Majda: Pristopi k uvajanju Benchmarkinga v podjetja v Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana. Ekonomska fakulteta, 2003. 118 str., 3 pril.
22. **Prašnikar**, Janez, **Debeljak**, Žiga: Ekonomski modeli za poslovno odločanje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 435 str.
23. **Pučko**, Danijel, **Rozman**, Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 344 str.
24. **Pučko**, Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
25. **Rebernik**, Miroslav: Ekonomika podjetja. 3. dopolnjena izdaja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 445 str.
26. **Rozman**, Rudi, **Kovač**, Jure, **Koletnik**, Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
27. **Rusjan**, Borut: Management proizvodnje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
28. **Podjed**, Klemen: Vse bolj se razvija tudi trg s premogom. [URL: portal.www_media.show?p_id=77089&p_settingssetid=54475&p_settingssiteid=0&p]
29. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
30. **Spendolini**, Michael: The benchmarking book. New York: Amacon, 1992, 209 str.
31. **Stanford**, A. Richard: Managing for Quality Rather than Profability. [URL: <http://alpha.furman.edu/~stanford/tqm.htm>]
32. **Šink**, Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 124 str.

33. **Tekavčič**, Metka: Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. Zbornik Lastninjenje in uspešnost podjetij, XXII. Posvetovanje o ekonomiki in organizaciji podjetij. Portorož: Društvo ekonomistov Slovenije, 1994, str. 79 – 89
34. **Tekavčič**, Metka: Koncept stroškov po aktivnosti poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana.: Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
35. **Tekavčič**, Metka: Soočanje (preverjanje) notranjih analitičnih ugotovitev z informacijami iz okolja. Zbornik 2. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1996, str. 113 – 121
36. **Tekavčič**, Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
37. **Tekavčič**, Metka, **Šink**, Darja: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih, in njihov vpliv na uspešnost poslovanja: rezultati empirične analize. Zbornik slovenske benchmarking konference – Primerjajmo se z najboljšimi. Ljubljana: Častnik Finance, 2002, str. 197 – 213.
38. **Turk**, Ivan, **Melavc**, Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
39. **Turk**, Ivan, **Kavčič**, Slavka, **Kokotec – Novak**, Majda: Poslovodno računovodstvo. 1. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
40. **Turk**, Ivan: Stroškovno računovodstvo. III. dopolnjena izdaja. Ljubljana, Maribor: Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča, Visoka ekonomska komercialna šola, 1985, 485 str.
41. **Usry**, F. Milton, **Hammer**, H. Lawrance, **Matz**, Adolph: Cost Accounting. 9th edition. South – Westrn publishing Co. 1988. 899 str.
42. **Watson**, H. Gregory: The Benchmarking Workbook. Cambridge: Productivity Press, 1992. 144 str.

5.2 Viri

1. **Čerenak**, Roman: Obvladovanje stroškov. Seminarska naloga. Ekonomska fakulteta, 2002. 23 str.
2. **Filipovič**, Nenad et al: Slovar poslovnih izrazov v angleščini in slovenščini. Elektronska izdaja. Ljubljana: Mladinska knjiga založba d.d., 2003
3. Harward Business Review. [URL:http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=90102]
4. Harward Business Review. [URL: http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=886]
5. Harward Business Review. [URL: http://harvardbusinessonline.hbsp.harvard.edu/b02/en/common/item_detail.jhtml?id=A164]
6. Interna gradiva podjetja RTH, d.o.o.
7. **Jančič**, David: Obvladovanje stroškov po aktivnostih. Srečno, Trbovlje, Glasilo delavcev RTH, 2003, št. 2, str. 10 – 11.
8. **Jančič**, David: Nadgradnja modela ABC za obvladovanje stroškov. Srečno, Trbovlje, Glasilo delavcev RTH, 2003, št.1, str. 25 – 27.

9. **Pavlič**, Mitja: Mednarodni trg premoga. Seminarska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 15 str.
10. **Pavlič**, Mitja: Portfeljska analiza podjetja RTH, d.o.o.. Seminarska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 20 str.
11. Slovar slovenskega knjižnega jezika. Elektronska izdaja, verzija 1.0. Ljubljana: DZS, d.d., 1994
12. [URL: <http://www.alpha.furman.edu/~stanford/tgm.htm>]
13. [URL: <http://www.bp.com>]
14. [URL: http://www.energetika.net/portal/user/anon/page/default.psm1/js_pane]
15. [URL: <http://www.econ.ucsb.edu/~harmon/137chapter3.pdf>]
16. [URL: <http://www.econ.ucsb.edu/~harmon/137chapter4.pdf>]
17. [URL: http://www.fov.uni-mb.si/ljubic/images/Isp_05_Vod_proiz.pdf]
18. [URL: <http://www.iea.org>]
19. [URL: <http://www.inetia.com/iso/slo/cuk.htm>]
20. [URL: <http://www.irret.si/slo/referati>]
21. [URL: <http://www.wci.rmid.co.uk./web>]
22. [URL: http://www.vedpuriswa.org/book_summary/managing_for_results_summary.html]
23. Zakon o postopnem zapiranju Rudnika Trbovlje – Hrastnik in razvojnem prestrukturiranju regije, Uradni list Republike Slovenije, št.30 - 1298, 1993, 1611 str.
24. Zakon o rudarstvu, Uradni list RS, ŠT.56/99, 111 str.
25. Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 30 - 1298, 1993, 1611 str.