UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

ANALIZA STROŠKOV IZBRANEGA PODJETJA ZA POTREBE ODLOČANJA UPRAVE PODJETJA

Ljubljana, junij 2007 **SAŠA STOIMENOVSKI**

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 6.6.2007 Podpis:

KAZALO

1. UVOD 1
1.1. Problematika specialističnega dela 1
1.2. Temeljna teza, namen in cilj specialističnega dela 2
1.3. Metode dela in vsebina 3
2. SPLOŠNO O STROŠKIH 4
2.1. Opredelitev stroškov 4
2.2. Delitev stroškov 6
2.3. Spremljanje stroškov in sistemi stroškov 9
2.4. Kalkulacije stroškov 12
2.5. Tradicionalni sistem stroškov 13
2.5.1. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih 14
2.5.2. Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih 16
2.5.3. Neustreznost tradicionalnih sistemov stroškov 17
2.6. Optimalni sistem stroškov 19
2.7. Opredelitev analize stroškov 22
3. SODOBNI SISTEMI UGOTAVLJANJA STROŠKOV 23
3.1. Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa 24
3.1.1. Sestavni deli metode ABC 24
3.1.2. Ravni spremljanja stroškov 26
3.1.3. Razporejanje stroškov po metodi ABC v proizvodnem podjetju 27
3.2. Predračunavanje na podlagi aktivnosti 29
3.3. Poslovodenje na temelju analize aktivnosti 30
3.4. Slabosti metode ABC 31
3.5. Sodobne metode kalkuliranja 31
3.5.1. Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa 31
3.5.2. Metoda ciljnih stroškov 33
4. NAČINI OBVLADOVANJA STROŠKOV 35
4.1. Zniževanje stroškov materiala 36
4.1.1. Razvrščanje materialov 37
4.1.2. Standardizacija (poenotenje) materialov 38
4.1.3. Zniževanje stroškov v zvezi z dobavitelji 38
4.1.4. Nabava na globalnem trgu 39
4.2. Zniževanje stroškov zalog 40

4.3. Dobave ravno ob pravem času ... 41
4.4. Odločitev o proizvodnji ali nakupu, odločitev o zunanjem izvajanju dejavnosti ... 41
4.5. Ostali načini zniževanja stroškov ... 42
4.5.1. Primerjava podjetja s konkurenti ... 42
4.5.2. Metoda stalnih izboljšav ... 42
4.5.3. Ugotavljanje stroškov kakovosti ... 43
4.5.4. Ugotavljanje ciljnih stroškov ... 44
4.5.5. Ugotavljanje stroškov po kupcih ... 44
5. ANALIZA STROŠKOV ZA POTREBE ODLOČANJA UPRAVE PODJETJA IN PREDLOGI UKREPOV ... 45
5.1. Kratka predstavitev podjetja ... 45
5.2. Ugotavljanje lastnih cen proizvodov ... 46
5.3. Analiza celotnih stroškov v podjetju X ... 48
5.3.1. Analiza stroškov po naravnih vrstah po posameznih letih ... 51
5.3.1.1. Stroški materiala ... 53
5.3.1.2. Stroški storitev ... 55
5.3.1.3. Stroški dela ... 57
5.3.1.4. Ostali stroški ... 59
5.4. Ugotavljanje vpliva posameznih vrst stroškov na uspešnost poslovanja ... 60
5.5. Vpliv spremembe cen ključnih materialov na uspešnost poslovanja (na poslovni izid) 61
5.6. Predlogi ukrepov upravi podjetja ... 65
6. ZAKLJUČEK ... 66
7. LITERATURA IN VIRI ... 69
7.1. Literatura ... 69
7.2. Viri ... 71

KAZALO SLIK

Slika 1: Temeljne sestavine sistema stroškov in njihove možne kombinacije ... 12

Slika 2: Pomanjkljivost tradicionalnega poročila v primerjavi z analizo stroškov po aktivnostih 19
Slika 3: Optimalni sistem stroškov 20
Slika 4: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti 27
Slika 5: Postopek pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim nosilcem po metodi ABC 29
Slika 6: Portfeljski pristop za razdelitev materialov 37
Slika 7: Celotni stroški podjetja X v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT) 49
Slika 8: Primerjava prihodkov in stroškov v letih 2004, 2005, 2006 51

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primer razporejanja splošnih stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti 32
Tabela 2: Pregled stroškov po naravnih vrstah za leta 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)... 49
Tabela 3: Primerjava gibanja prihodkov, stroškov in dobička v letih 2004, 2005, 2006..... 50
Tabela 4: Deleži posameznih (naravnih) vrst stroškov v letih 2004, 2005, 2006..... 52
Tabela 5: Stroški materiala v podjetju X, v letih 2004, 2005, 2006 (v 000SIT)..... 54
Tabela 6: Stroški storitev v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT) 56
Tabela 7: Stroški dela v letih 2004, 2005, 2006 (v 000SIT)..... 58
Tabela 8: Stroški amortizacije v letih 2004, 2005, 2006 (v 000SIT)..... 59
Tabela 9: Enajst vrednostno najpomembnejših skupin materialov v letu 2006..... 62

1. UVOD

1.1. Problematika specialističnega dela

V času globalizacije, razvoja komunikacijskih in transportnih poti, interneta in elektronskega poslovanja, se podjetja na trgih, kjer delujejo, soočajo z vse hujšo konkurenco. Prenos znanja, tehnologije in informacij je postal hiter, preprost in relativno poceni.

Verjetno ni noben drug računovodski pojem tako pogosto uporabljen v vsakdanjem jeziku, kot ravno stroški. Ljudje največkrat razpravljamo o življenjskih stroških, saj se z njimi srečujemo vsak dan. Pritožujemo se nad njimi, češ, da so iz dneva v dan višji, zato prisiljeni ukrepati v smeri njihovega zniževanja. V trgovini se bolj racionalno oziramo za artikli, skrbno pregledujemo njihove cene, če ni zadovoljni s ponudbo, gremo še v druge trgovine in tako naprej. Če nam stroški še vedno delajo težave, se jih lahko lotimo še bolj sistematično. Shranjujemo račune in vodimo priročne evidence. Na koncu vidimo, da so naši življenjski stroški odvisni od števila in količine nabavljenih artiklov in od cen teh artiklov (Tekavčič, 1997, str. 15).

Za obstanek na trgu in uspešno poslovanje podjetij je neizbežno poznavanje in obvladovanje stroškov. Tržne razmere zahtevajo pravočasno ugotavljanje in zniževanje stroškov, kar pa je za (industrijska) podjetja nemalokrat težka naloga ob zviševanju cen surovin in energentov, ki jim priča v zadnjih letih.

Poslovanje vsake organizacije je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri tem se, kot že omenili, pojavljajo stroški. Zato si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev, brez poznavanja stroškov, ki bi jih te povzročile.

V proizvodnih podjetjih, ponavadi največji del stroškov predstavljajo stroški materiala in storitev. Podjetja mnogokrat kljub temu posvečajo veliko pozornost zniževanju stroškov zaposlenih in manj stroškom materiala in storitev. Pri zniževanju stroškov dela je potrebna previdnost, saj lahko stroški, ki ob tem nastanejo, celo presežejo prihranke (slabša kakovost, neopravljeno delo). Zniževanje stroškov materiala in storitev je pogosto težje, ker je zahteva stalno preverjanje cen na trgu, pogajanje z dobavitelji, doseganje ugodnejših nabavnih pogojev, iskanje novih nabavnih virov …

Predmet preučevanja specialističnega dela so stroški, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X. Podjetje X s sedežem v okolici Ljubljane deluje od leta 1997 in se ukvarja s proizvodnjo predprostorov (baldahinov) za počitniške prikolice in avtodome. Podjetje okoli 99%

prihodkov ustvari s prodajo - izvozom izdelkov znanemu tujemu kupcu (matični družbi na Nizozemskem), ostanek pa s prodajo na slovenskem trgu. Na željo poslovodstva imena podjetja v specialističnem delu ne navajam. V podjetju X sem od leta 2002 tudi zaposlen.

Najobsežnejši del ekonomskega preučevanja poslovanja podjetja predstavlja analiziranje stroškov. Stroški so namreč v vsakem podjetju osrednja ekonomska kategorija, ki kaže vrednosti, ki so bile v podjetju porabljene pri opravljanju njegovih gospodarskih nalog. Namen obravnavanja stroškov je spoznati pojavne oblike stroškov v podjetju, njihove lastnosti in zakonitosti. Končni cilj njihovega preučevanja je odkrivanje vsega v zvezi s stroški, kar vpliva na uspešnost poslovanja podjetja. Podjetje pri analiziranju obnašanja stroškov zlasti zanimajo odnosi med stroški in posameznimi določljivkami stroškov, ki vplivajo na njihovo velikost (na primer: med poslovno prvino in stroški, med obsegom proizvodnje in stroški, med poslovnim učinkom in stroški, med izbrano tehnologijo v podjetju in stroški itd.) (Pučko, Rozman, 2000, str 88-89).

Pri preučevanju stroškov sem se posvetil tudi sodobnim sistemom ugotavljanja stroškov (kot npr. »koncept ABC«) in načinom zniževanja stroškov.

Podjetje X vse od ustanovitve ustvarja dobiček iz poslovanja, ki je nadpovprečen za tekstilno panogo, v katero se uvršča. **Problem** s katerim se podjetje X v zadnjih letih sooča, je pojav konkurence iz azijskih držav, težnje trga po zniževanju prodajnih cen, negotove gospodarske razmere v Evropi in zmanjšanje povpraševanja po izdelkih v panogi. Podjetje je zaradi navedenih dejavnikov prisiljeno v racionalizacijo poslovanja in zniževanje stroškov. Pogoj za to pa je dobro poznavanje stroškov, ki nastajajo pri poslovanju podjetja.

1.2. Temeljna teza, namen in cilj specialističnega dela

Temeljna teza specialističnega dela je, da so pri poslovanju podjetja X, kjer največji delež stroškov predstavljajo stroški materiala, največji prihranki oz. zniževanje stroškov možni z zniževanjem nabavnih cen materialov.

Namen mojega dela je s pomočjo dognanj iz domače in tuje literature, analize stroškov in izkušenj iz prakse prispevati k obvladovanju oz. zniževanju stroškov v podjetju X. Predstaviti nameravam vrste stroškov, načine ugotavljanja stroškov, izvesti analizo stroškov v podjetju X in predstaviti načine, možnosti in predloge za zniževanje stroškov v podjetju X. V specialističnem delu nameravam predstaviti stroške in njihovo spremljanje na tradicionalne in sodobne načine.

Namen specialističnega dela je tudi, da bi lahko služilo upravi podjetja X, kot eno od izhodišč pri odločanju o strategiji dolgoročne ohranitve proizvodnje v Evropi. Predstavljene ugotovitve lahko poslovodstvu služijo, kot opora pri odločanju o poslovanju podjetja X in o

prihodnji strategiji podjetja. Same funkcije odločanja v specialističnem delu nisem podrobneje obravnaval.

Cilj dela je prikazati poslovanje podjetja X in ugotoviti, kateri so najpomembnejši stroški, ki nastajajo pri poslovanju podjetja. Z rezultati analize stroškov želim managementu podjetja olajšati prihodnje odločitve v zvezi z zniževanjem stroškov v podjetju.

Cilj dela je tudi spoznati sodobne načine ugotavljanja stroškov, njihove prednosti in pomanjkljivosti v primerjavi s tradicionalnimi sistemi in oceniti smiselnost njihove vpeljave v podjetje X.

1.3. Metode dela in vsebina

Metode dela, ki sem jih uporabil pri izdelavi specialističnega dela, temeljijo predvsem na preučevanju strokovne literature domačih in tujih avtorjev s področja računovodstva, stroškov, njihovega ugotavljanja, spremljanja, analiziranja in obvladovanja, tako na tradicionalne, kot tudi na sodobnejše načine.

Ugotovljena dejstva sem poskušal aplicirati tudi na praktični primer, pri tem pa sem se opiral tudi na lastno znanje pridobljeno tekom študija na Ekonomski fakulteti in delovanja v podjetju X. Pri preučevanju problematike sem uporabil tudi interna gradiva podjetja X, računovodske izkaze, poročila ter informacije, pridobljene v intervjujih s kompetentnimi kadri v podjetju X.

Pri analizi stroškov podjetja X sem predstavil poslovanje podjetja v letih 2004, 2005, 2006 in stroške, ki so pri tem nastali. Izpostavil sem po mojem mnenju »kritične« stroške, ki predstavljajo največje deleže v celotnih stroških podjetja in podal možnosti za njihovo zniževanje.

Specialistično delo obsega uvod, štiri tematska poglavja, zaključek ter navedbo literature in virov. Uvodnemu delu, v katerem sem predstavil obravnavano problematiko, sledi teoretični del naloge, v katerem sem predstavil stroške in njihovo delitev. Tu sem predstavil ugotavljanje in spremljanje stroškov na tradicionalne načine ter navedel prednosti in pomanjkljivosti tradicionalnih sistemov stroškov.

Glede na mnenje številnih domačih in tujih avtorjev, da so v spremenjenih pogojih poslovanja tradicionalni sistemi stroškov neustrezni, sem predstavil tudi sodobnejši način spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (metoda ABC). Izpostavil sem prednosti in slabosti tega koncepta v primerjavi s tradicionalnimi sistemi stroškov.

V četrtem poglavju sem predstavil še načine obvladovanja oz. zniževanja stroškov.

V petem poglavju sem iz teoretičnega dela naloge prešel na praktičen primer podjetja X. Pričel sem s predstavitvijo podjetja, zgodovino podjetja, razmerami na trgih na katerih se prodajajo izdelki podjetja in predstavil težave, s katerimi se podjetje sooča. Opisal sem tudi način izračunavanja lastnih cen izdelkov v podjetju X.

Posvetil sem se tudi analizi stroškov podjetja X v obravnavanih letih. Osredotočil sem se na stroške, ki predstavljajo največje deleže med celotnimi stroški in ocenil njihovo upravičenost. Predstavil sem se tudi vpliv zviševanja cen surovin in posledično materialov na rast stroškov, s katerimi se podjetje sooča v zadnjih letih.

Na koncu sem podal tudi predloge ukrepov za izboljšanje stroškovne učinkovitosti in konkurenčnega položaja podjetja.

Specialistično delo sem zaključil s sklepnimi mislimi, v katerih sem povzel ključne ugotovitve.

2. SPLOŠNO O STROŠKIH

2.1. Opredelitev stroškov

Poslovni proces vsakega podjetja je usmerjen k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev, in njihovi razpečavi. Pri tem nastajajo stroški. Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oz. obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 74). Stroške lahko obravnavamo ožje ali širše, pri čemer najožja opredelitev stroškov vključuje le stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin, medtem ko širša opredelitev stroškov vključuje poleg stroškov v najožjem smislu tudi vse sestavine, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštejemo od prihodkov danega obdobja.

Do znižanja stroškov pridemo torej preko zniževanja potroškov ali preko zniževanja nabavnih cen. Zniževanje stroškov na enoto poslovnega učinka predstavlja odločilen dejavnik pri povečanju uspešnosti poslovanja podjetja. Uspešnost poslovanja podjetja je osrednja tema preučevanja ekonomike podjetja, ki s tega vidika preučuje predvsem prihodke in stroške. Pri tem predstavljajo stroški najobsežnejši del ekonomskega preučevanja podjetja (Pučko, Rozman, 2000, str. 88). Tudi Pučko in Rozman opredeljujeta stroške, kot z nabavnimi cenami ovrednotene potroške prvin poslovnega procesa. Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in sprotnih storitev, ki nastajajo v poslovnem procesu v podjetju in so potrebni za trno pridobivanje učinkov poslovnega procesa (Pučko, Rozman, 2000, str. 90).

Podobne opredelitve stroškov podajajo tudi drugi domači avtorji: »Do stroškov pridemo tako, da pomnožimo potroške (količine porabljenih ali obrabljenih prvin poslovnega procesa) z določenimi cenami ali vrednostnimi postavkami, s čimer se preko skupnega imenovalca spremenijo v stroške.« (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 72).

Domači avtorji med drugim navajajo, kdaj o stroških ne moremo govoriti, in sicer: (Turk, Melavc, 1994, str. 44):

- ko nimamo opravka s katero izmed prvin poslovnega procesa,
- ko je prvina v poslovnem procesu prisotna, pa se v tem procesu ne troši (npr. zemljišče),
- ko prvine poslovnega procesa ni možno vrednostno izraziti (npr. zrak),
- kadar cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov (npr. zaradi poplave uničen material v skladišču),
- kadar cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju za ustvarjanje določenih poslovnih učinkov.

Če se vrnemo na razumevanje pojma stroškov v vsakodnevnem življenju, vidimo, da ljudje pravzaprav stroške istovetimo z izdatki. Ko govorimo o stroških v glavnem mislimo na denar, ki ga porabili za življenjske potrebščine. Pri obravnavanju poslovanja podjetja pa nas tak način razmišljanja pripelje do definicije izdatkov, ki pravi, da so izdatki vsako zmanjšanje denarnih sredstev podjetja (Pučko, Rozman, 2000, str. 90).

Obstajajo tudi izdatki (razna darila, pomoči, dotacije, denarne kazni, vračilo dolga, nakup zemljišča), ki nimajo povezave s stroški podjetja, vsaj neposredne ne. V večini primerov obstaja povezava med izdatki in stroški. Gre za primere nabavljanja prvin poslovnega procesa z denarnim plačilom. Bistveno je, da se nabavljene prvine v poslovnem procesu tudi potrošijo - pretvorijo v učinke poslovnega procesa. Pri tem se lahko izdatki časovno pojavijo pred stroški, istočasno kot stroški ali kasneje kot stroški. Nastajajo pa tudi stroški, ki ne temeljijo na izdatkih, kot npr. amortizacija podarjene opreme (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 74).

Domači avtorji natančno opredelujejo pojem stroškov, tuji avtorji pa ponujajo širše opredelitve:

- Stroški predstavljajo znesek denarnih sredstev, danih v zameno za neko dobrino ali storitev (Lewis, Petersen, 1999, str. 54).
- Stroški predstavljajo denarno vrednost porabljenih dobrin in storitev pri zagotavljanju tekočih in prihodnjih koristi (Atkinson, 2001, str. 75).

Tuji avtorji večinoma ne razlikujejo stroškov in izdatkov. Stroške povezujejo večinoma že z samo nabavo poslovnih prvin in zato med stroške uvrščajo tudi izdatke, ki po ožji opredelitvi ne sodijo v stroške. Gre za prevladujočo opredelitev stroškov v anglosaksonski literaturi s področja stroškovnega in upravljalnega računovodstva.

2.2. 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 skupinah 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).

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 stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih,
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, proizvajalni in neproizvajalni 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, o katerih pišem v specialističnem delu.

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvajalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb; stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela (SRS 2006, str. 321).

Stroški materiala so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. Med stroške materiala uvrščamo tudi stroške kala, razsipa, okvar, loma (SRS 2006, str. 342).

Stroški storitev so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški predvsem storitev pri izdelavi proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitve za vzdrževanje, sejemskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev. Kot storitve se pojmujejo tudi oblikovane rezervacije (SRS 2006, str 342).

Stroški amortizacije so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih sredstev (SRS 2006, str. 342-343).

Strošek amortizacije je definiran kot znesek nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke.

Stroški dela so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov (SRS 2006, str. 343).

Stroške glede na pripisovanje stroškovnim objektom delimo na **neposredne in posredne**. Neposredni stroški so stroški, ki jih lahko že pri njihovem nastanku pripišemo stroškovnemu objektu, ki jih je povzročil. 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.

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.

Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah (angl. inventoriable 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. (Tekavčič, 1997, str. 25-26).

Nekateri stroški se spreminjajo neposredno s spreminjanjem obsega proizvodnje, pri tem pa velikost nekaterih stroškov ostaja relativno stalna. Nagnjenost stroškov k spreminjanju njihove velikosti s spreminjanjem obsega proizvodnje mora management zelo dobro preučiti, če želi uspešno načrtovati in kontrolirati stroške.

Stalni stroški so tisti, ki se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega poslovanja. Zanje je značilno, da s povečanjem obsega proizvodnje na enoto proizvoda padajo. Stalni stroški so npr. obresti na kredite, zavarovalnine, amortizacija osnovnih sredstev, stroški ogrevanja prostorov, stroški razsvetljave …

Spremenljivi stroški so tisti stroški, ki se s spreminjanjem obsega poslovanja spreminjajo. Spremenljivi stroški so npr. stroški predmetov dela in stroški delovne sile.

Naj omenim še **dodatne, povprečne in mejne stroške**. Dodatni stroški so stroški, ki se nanašajo na dodatni obseg poslovanja (Tekavčič, 1997, str. 31). Povprečni stroški so stroški na enoto proizvoda. Mejni stroški so stroški, ki jih povzroči proizvodnja dodatne enote izdelka ali storitve. Dobimo jih, če dodatne stroške delimo z enotami dodatnih izdelkov.

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 vrednotenje poslovnih učinkov.

Oportunitetni stroški pomenijo izgubo rezultatov (npr. prihodkov) zaradi tiste poslovne odločitve, ki je ne izberemo. Predstavljajo ceno sprejete različice delovanja. Čeprav niso knjigovodsko evidentirani, lahko imajo velik vpliv na poslovne odločitve.

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.

Proizvodni stroški (angl. manufacturing costs) zajemajo vse stroške, ki nastajajo v proizvodnji. Proizvodni stroški sestojijo iz primarnih stroškov (angl. prime costs) in splošnih proizvodnih stroškov (angl. manufacturing overhead). Primarni stroški so sestavljeni iz stroškov neposrednega materiala (angl. direct materials) in stroškov neposrednega dela (angl. direct labour). V proizvajalnih organizacijah se vsi proizvajalni stroški vključujejo v stroške izdelka in neproizvajalni stroški v stroške obdobja (Drury, 1994. str. 20-24).

2.3. Spremljanje stroškov in sistemi stroškov

Podjetja in tudi druge organizacije, ki finančno spremljajo svoje poslovanje, potrebujejo neke vrste stroškovno računovodstvo. Stroškovno računovodstvo je tisti del celotnega računovodskega sistema, ki spremlja stroške za potrebe poslovodnega odločanja in finančnega računovodstva, pri čemer potrebe notranjih odločevalcev pridobivajo na pomenu.

V razmerah ostre tržne konkurence je potreba po zanesljivih in kakovostnih informacijah o stroških toliko večja. Lahko rečemo, da mora biti skoraj vsaka poslovna odločitev pretehtana tudi iz stroškovnega vidika. Podjetja v okviru stroškovnega računovodstva oblikujejo sisteme stroškov.

Sistem stroškov je opredeljen kot (Turk, 2002, str. 775)**:** »ureditev opredeljevanja in zajemanja stroškov ter njih razporejanje po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.« Z oblikovanim sistemom stroškov morajo podjetja pokriti osnovne potrebe spremljanja stroškov, ki jih zahteva zakonodaja, potrebe finančnega računovodstva in seveda čim več potreb po informacijah znotraj podjetja.

Poleg ugotavljanja stroškov po poslovnih učinkih, kar je bistveni del vsakega sistema stroškov, naraščajo številne druge potrebe po spremljanju in ugotavljanju stroškov po različnih funkcijah podjetja. V prodaji je pomembno, da se ugotavljajo stroški za posamezne kupce, prodajne regije, prodajne programe, prodajne akcije, po prodajnih poteh, načinih prodaje ... V proizvodnji se ugotavljajo stroški po oddelkih - proizvodnih linijah, izmenah, fazah proizvodnje, proizvodih glede na različne kriterije, kot so: velikost serije, velikost

naročila, vrsta embalaže, vrsta pakiranja, blagovna znamka ... V nabavni logistiki se ugotavljajo stroški naročanja, stroški dobaviteljev, stroški skladiščenja, stroški zalog ... Kadrovska funkcija spremlja stroške pridobivanja, razvoja in izobraževanja kadrov. Podobno je tudi pri ostalih funkcijah podjetja.

Če se vrnemo k osnovnemu cilju sistema stroškov - vrednotenju poslovnih učinkov, vidimo, da je le to potrebno in pomembno iz naslednjih razlogov (Tekavčič, 1997, str. 52):

- ker je izhodišče za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov (metoda vrednotenja zalog lahko pri večji spremembi obsega zalog pomembno vpliva na rezultat poslovanja določenega obračunskega obdobja),
- ker je izhodišče za postavljanje prodajnih cen,
- ker je izhodišče za presojanje donosnosti posameznih poslovnih učinkov pri danih prodajnih cenah.

Glede na veliko pomembnost razlogov je tudi oblikovanje primernega sistema stroškov zelo zahtevna naloga. Pri postavljanju konkretnega sistema stroškov se je potrebno odločati o (Tekavčič, 1997, str. 53):

- načinu zajemanja stroškov,
- vrednotenju posameznih stroškovnih komponent,
- vrednotenju zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov.

Stroške v proizvodnih, pa tudi v storitvenih podjetjih zajemamo v glavnem na dva načina:

- na osnovi izdanih poslovnih nalogov (angl. job-order costing),
- na osnovi poteka poslovnega procesa (angl. process costing).

Izdan poslovni nalog narekuje izvedbo poslovanja v določenem časovnem okviru. Na njegovi osnovi se izdajo delovni nalogi, potrebne zahtevnice in naročilnice materiala, nalogi za uporabo opreme ipd. Delovni nalogi podrobno določajo porabo posameznih prvin poslovnega procesa. Do lastne cene posameznega poslovnega učinka pridemo tako, da delimo stroške, ki bremenijo posamezni poslovni nalog s številom na nalogu realiziranih enot poslovnega učinka. Gre torej za sistem po katerem stroške posameznih poslovnih učinkov ugotavljamo prek zbranih stroškov na poslovnih nalogih (Atkinson, 2001, str. 114). Sistem je najbolj primeren za proizvodnjo po naročilu.

Na osnovi poteka poslovnega procesa lahko zajemamo stroške po oddelkih, ki sestavljajo tok poslovnega procesa. Lastno ceno posameznega poslovnega učinka dobimo tako, da celotne stroške določenega obračunskega obdobja delimo s količino dokončanih poslovnih učinkov v tistem obdobju. Takšen sistem je primeren za procesno proizvodnjo. Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent oz. glede na način ugotavljanja stroškov ločimo tri osnovne sisteme:

- sistem dejanskih stroškov,
- sistem ocenjenih stroškov,
- sistem standardnih stroškov.

Sistem dejanskih stroškov je razumljiv in sprejemljiv sistem zmnožka dejanskih potroškov in dejanskih cen.

Ocenjeni stroški so zmnožek ocenjenih potroškov in ocenjenih cen. Ocenjeni potroški se določajo na osnovi podatkov o dejansko porabljenih količinah v preteklosti in upoštevajoč gibanja v prihodnosti. Ocenjene cene so cene, ki jih realno pričakujemo v prihodnosti (Lozej, 2003, str. 61).

Standardni stroški so tisti stroški, ki so teoretično upravičeni. Ti stroški predstavljajo cilj, ki ga je treba doseči. Po formuli so zmnožek standardnih potroškov in standardnih cen. Sistem standardnih stroškov se zaradi svojih številnih prednosti zelo pogosto uporablja v podjetjih.

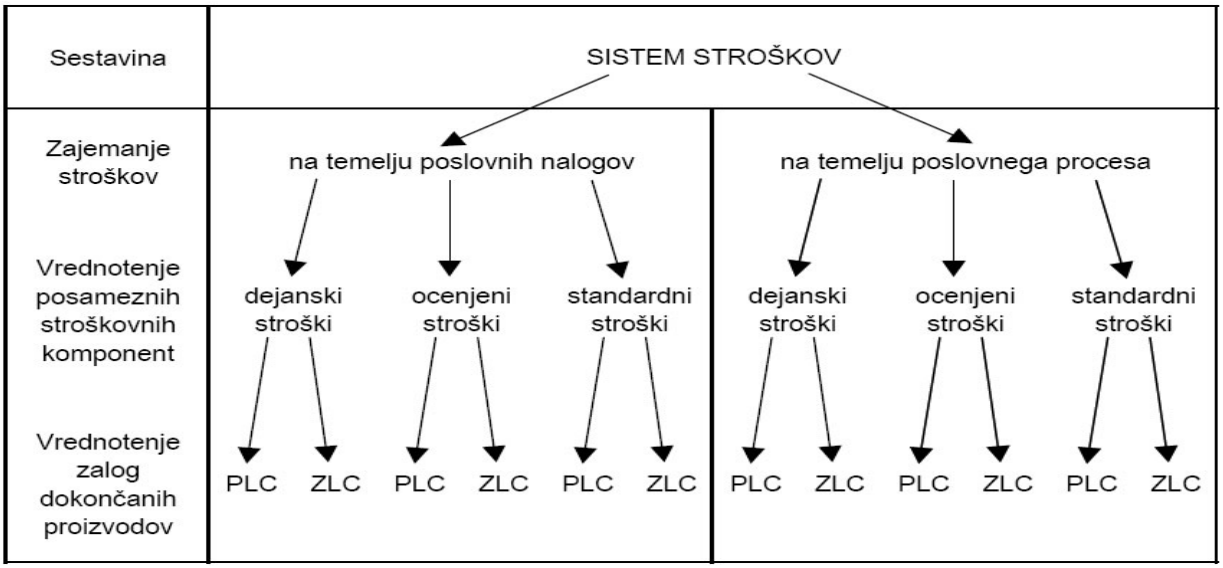
Po kriteriju vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje in dokončanih proizvodov v osnovi ločimo dva sistema, ki predstavljata dve skrajni možnosti vrednotenja zalog in sicer:

- vrednotenje po polni lastni ceni (angl. full costing),
- vrednotenje po spremenljivih stroških oz. zoženi lastni ceni (angl. direct costing).

V domači in tuji strokovni literaturi je veliko napisanega o obeh sistemih oz. o sistemih kalkulacij stroškov. Večina avtorjev ugotavlja prednosti in slabosti obeh sistemov. Ker nobeden od »klasičnih« sistemov ne pokriva več vseh potreb sodobnega podjetja, avtorji v kombinaciji z obema sistemoma ponujajo celo vrsto novih rešitev za kalkuliranje stroškov.

Na sliki 1 na str.12 so prikazane vse tri temeljne sestavine sistema stroškov in njihove možne kombinacije, ki predstavljajo različne konkretne stroškovne sisteme. V nekem podjetju tako lahko npr.: zajemajo stroške po poslovnih nalogih, posamezne stroškovne komponente vrednotijo po standardnih stroških, zaloge pa po zoženi lastni ceni. V nekem drugem podjetju stroške zajemajo na temelju poslovnega procesa, stroškovne komponente vrednotijo po dejanskih stroških, zaloge pa po polni lastni ceni …

Slika 1: Temeljne sestavine sistema stroškov in njihove možne kombinacije



PLC po polni lastni ceni
ZLC po zoženi lastni ceni

Vir: Tekavčič, 1997, str. 54

2.4. Kalkulacije stroškov

S kalkulacijo stroškov razumemo računski postopek za izračunavanje stroškov na količinsko enoto poslovnega učinka. Z njo največkrat ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene. Predstavlja pa tudi nekakšno računovodsko poročilo, v katerem so na voljo pomembni podatki in informacije o uporabljenih sredstvih, o posameznih vrstah stroškov ter o lastni ceni. Zato kalkulacije predstavljajo osnovo za uspešno vodenje podjetja, saj na podlagi njih podjetje načrtuje poslovno uspešnost, trno postavlja prodajne cene in izvaja številne analize gibanja stroškov in poslovne uspešnosti (Potočnik, 1999, str. 47-48).

V podjetju pripravljajo kalkulacije, ker z njimi opredelijo lastno ceno posameznih izdelkov in je ta podlaga za oblikovanje prodajnih cen. Poznavanje in izdelava kalkulacij je nujna za smiselno načrtovanje in kontrolo stroškov ter poslovnega izida, hkrati pa predstavlja enega od kriterijev, na podlagi katerega se izbira med različnimi poslovnimi možnostmi. Sam potek izdelave kalkulacij pa mora temeljiti na temeljnih načelih, ki zagotavljajo kakovostno izvedbo le-teh (Potočnik, 1999, str. 47-48).

Kalkulacije predstavljajo dobro osnovo za pridobivanje realnejših podatkov o dejanskih stroških proizvedenih izdelkov in storitev, ti pa so dobra osnova za izvedbo nadzora nad stroški.

Pri izbiri in izdelavi kalkulacije lastne cene morajo odgovorni v podjetju upoštevati tudi tip proizvodnje, ki prevladuje v podjetju, saj se na podlagi tega določi, katera kalkulacija je v podjetju najprimernejša. V industrijskih podjetjih prevladujejo trije osnovni tipi proizvodnje, in sicer množinska ali procesna, serijska in posamična dejavnost.

Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja **delitvena kalkulacija stroškov**, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvajanja, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z ekvivalentnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Pri serijski oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja **kalkulacija stroškov z dodatki**, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov na posameznih stroškovnih mestih (SRS, 2006, str. 344).

Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oz. posamični dejavnosti po naročilu so (SRS, 2006, str. 342):

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

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Če gre za množinsko oz. procesno dejavnost, se sestavine od b) do g) praviloma združijo v stroške delovanja.

V nadaljevanju (v poglavju o sodobnih sistemih ugotavljanja stroškov), bom opisal tudi sodobne metode kalkuliranja, ugotavljanje (izračunavanje) lastnih cen proizvodov v podjetju X pa bom opisal v petem poglavju.

2.5. Tradicionalni sistem stroškov

Tradicionalni pristopi, ki še vedno prevladujejo v praksi večine domačih in tujih podjetjih, izhajajo iz prejšnjih razmer, za katere so bili značilni:

- neposredno delo in material kot glavna proizvodna dejavnika,
- stabilna tehnologija,

- majhen delež splošnih stroškov v vseh stroških,
- splošni stroški so izhajali iz nemotenega izvajanja proizvodnje,
- ozek proizvodni program.

Tradicionalni način obvladovanja stroškov, predstavlja spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

2.5.1. Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (SRS, 2006, str. 343).

Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvajanja oz. poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, in zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v podjetju.

Ločimo več vrst stroškovnih mest:

- proizvodna stroškovna mesta oz. stroškovna mesta ustvarjanja učinkov, ki vključujejo stroškovna mesta osnovne, stranske, neindustrijske in pomožne dejavnosti,
- neproizvodna oz. nestoritvena stroškovna mesta, ki zajemajo stroškovna mesta nabave, uprave in prodaje,
- navidezna stroškovna mesta, ki se uporabljajo za obračun posebnih stroškov, ki jih ne moremo razporediti na druga stroškovna mesta, saj bi to deformiralo njihove stroške. Mednje spadajo stroški poslovnih stavb in stroški, ki nastajajo zaradi delovanja podjetja kot celote, to so npr. članarine, revizije, odpravnine in štipendije.

V povezavi s stroškovnim mestom je smiselno opredeliti še **mesto odgovornosti**, ki predstavlja mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju. Zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti (SRS, 2006, str. 343).

Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko se odgovornost za iste stroške razteza na več ravneh, pri čemer govorimo o mestih odgovornosti. Nekdo je lahko odgovoren samo za nekaj, na kar lahko vpliva, gre za zmožnost nadziranja oz. obvladovanja, ki pomeni stopnjo vplivanja poslovodje na stroške, prihodke in podobne kategorije (Hočevar, 1995, str. 52–53).

Ločimo več vrst mest odgovornosti (SRS, 2006, str. 403):

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki),
- prihodkovno mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki,
- poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti): je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom,
- naložbeno mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano dobičkonosnostjo.

Kot sem že omenil, pri delitvi stroškov na stroškovna mesta ločimo neposredne in posredne stroške. **Neposredni stroški** so tisti, za katere lahko že ob njihovem nastanku brez težav ugotovimo, katero stroškovno mesto jih je povzročilo in jih temu stroškovnemu mestu tudi pripišemo. **Posredni stroški** so stroški, ki jih ne moremo pripisati enemu stroškovnemu mestu, saj nastajajo v zvezi z delom na več stroškovnih mestih. Ugotoviti moramo, katerim stroškovnim mestom pripadajo, in jih nanje razporediti, za kar se običajno uporabljajo ključi.

Ključ za razporejanje posrednih stroškov = posredni stroški / osnova × 100.

Ključi predstavljajo razmerje med posrednimi stroški podjetja v določenem obdobju in osnovo za razporejanje teh stroškov. Pomnoženi s 100 pomenijo odstotek pribitka na izbrano osnovo. Osnove za ključe so lahko izražene količinsko ali vrednostno. Količinske osnove so npr.: količine izdelanih izdelkov, porabljeno število ur neposrednega dela, porabljeno število strojnih ur, število zaposlenih delavcev v neposredni proizvodnji. Vrednostne osnove pa so lahko: vsi neposredni stroški, izdelavne plače, prodajna vrednost izdelkov, vrednost osnovnih sredstev na osnovnih stroškovnih mestih.

Zelo pomembno je, da pravilno izberemo osnovo za izračun ključa, ker je od tega odvisna pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih mestih. Osnova mora biti čim bolj povezana s kategorijo splošnih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove. Pri tem lahko vse posredne stroške razporejamo na podlagi enake osnove, različne vrste posrednih stroškov pa lahko razporejamo tudi na podlagi različnih osnov (Tekavčič, 1997, str. 20–21).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Hočevar, 1995, str. 52):

a) omogoča pravilnejšo razdelitev splošnih stroškov na stroškovne nosilce,
b) omogoča pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katere je nekdo odgovoren.

2.5.2. Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec 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 stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvajalne, nakupne oz. prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (SRS, 2006, str. 343).

Število stroškovnih nosilcev mora podjetje prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oz. procesno dejavnostjo ali, nasprotno, z nizno (serijsko) oz. posamično dejavnostjo po naročilih. Pri tem je treba paziti, da ni opredeljenih preveč stroškovnih nosilcev, ker bi ugotavljanje stroškov tako velikega števila stroškovnih nosilcev povzročilo prevelike stroške glede na vrednost pridobljenih rezultatov.

Ločimo končne in začasne stroškovne nosilce. Končni stroškovni nosilci so z vidika podjetja končni učinki poslovnega procesa, namenjeni prodaji, začasni stroškovni nosilci pa so poslovni učinki, ki ne zapuščajo poslovnega sistema in so namenjeni za lastne potrebe. To so polizdelki ali fazni izdelki, ki gredo v nadaljnjih fazah delovnega procesa v lastno porabo. Začasni nosilci bodo v nadaljnji proizvodnji prenesli stroške na neke končne učinke (Pučko, Rozman, 2000, str. 177).

Tudi pri delitvi stroškov na stroškovne nosilce ločimo neposredne in posredne stroške. Postopek razporejanja stroškov, ki nastanejo pri poslovanju podjetja, na stroškovne nosilce imenujemo kalkuliranje ali kalkulacija (Pučko, Rozman, 2000, str. 177-178).

Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce lahko poteka eno- ali dvostopenjsko. O enostopenjskem razporejanju stroškov govorimo, kadar stroške prenašamo neposredno z ravni podjetja na raven poslovnih učinkov. Pri dvostopenjskem razporejanju, stroške z ravni podjetja prenesemo na raven posameznih stroškovnih nosilcev v dveh stopnjah. Na prvi stopnji razporejanja stroškov, podjetja razdelijo stroške stroškovnim mestom bodisi neposredno, bodisi posredno z uporabo enega ali več ključev. Na drugi stopnji pa podjetja prenesejo stroške stroškovnih mest na stroškovne nosilce bodisi neposredno bodisi posredno ob pomoči ključev. Večina sodobnih sistemov stroškov je dvostopenjskih. Več neposrednih stroškov je takrat, ko pripisujemo stroške stroškovnim mestom, kot pa takrat, ko je stroškovni objekt izdelek ali storitev (Tekavčič, 1997, str. 72).

2.5.3. Neustreznost tradicionalnih sistemov stroškov

Tradicionalne metode kalkulacij zagotavljajo zelo nenatančno prenašanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce, zaradi česar se podcenjuje in precenjuje stroške končnih stroškovnih nosilcev. Podcenjevanje pomeni, da proizvod potroši visoko raven prvin poslovnega procesa, vendar mu s tradicionalnim načinom razporejanja stroškov dodelimo malo stroškov. Precenjevanje pomeni ravno obratno, proizvod potroši malo prvih poslovnega procesa, vendar mu je pripisano veliko stroškov. **Podjetja, ki precenjujejo stroške proizvoda, precenjujejo ceno in izgubljajo tržni delež.**

Poslovno okolje v katerem podjetja poslujejo se spreminja. Ta zahteva izjemno prožno poslovanje s hitrim odzivanjem na spremembe v okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev. Vseh informacij, ki jih management za tako poslovanje potrebuje, pa od obstoječih sistemov večkrat ne dobi oz. so neustrezne. Tradicionalni informacijski sistemi se namreč preveč osredotočajo na zagotavljanje informacij za finančno računovodstvo, ki pripravlja sintetične izkaze za zunanje uporabnike, premalo pa se ukvarjajo z analitičnimi informacijami za poslovno odločanje managementa. Predvsem ne vsebujejo informacij o tem kaj je pomembno za kupca, ne povedo kateri proizvodi in kupci so dobičkonosni in kateri ne, ne zagotavljajo informacije o tem, kako izboljšati poslovne procese ter spodbujajo napačne odločitve (Tekavčič, 1997, str. 75).

Posledica nenatančnega določanja stroškov na enoto poslovnega učinka je nenatančno določena lastna cena, kar lahko privede do napačnih poslovnih odločitev.

Informacije o stroških niso pomembne samo za ugotavljanje primerne prodajne cene, ampak tudi za vrsto poslovnih in strateških odločitev. Netočne informacije o stroških povzročajo (Turney, 1996, str. 6–19):

- osredotočenje na neustrezne trge in prodajo neustreznih proizvodov,
- prodajo proizvodov napačnim kupcem in v neprimerno oskrbo kupcev, ki so dobičkovno zanimivi,
- povečevanje stroškov oblikovanja proizvoda,
- nakup neustrezne opreme in napačno oblikovanje poslovnih procesov,
- neustrezno organizacijsko strukturo podjetja,
- naraščanje stroškov kljub uvajanju programov za znižanje stroškov,
- napačne odločitve pri odločanju med lastno proizvodnjo določenih enot in med dobavo teh enot zunaj podjetja.

Tradicionalni stroškovni sistemi so bili razviti z namenom vrednotenja zalog in vodenja poslovnih knjig, kar pa ni več najpomembnejši cilj sodobnih stroškovnih sistemov. Določiti je treba še druge cilje, kot so: izračunavanje stroškov proizvedenih količin, možnost ocenjevanja in napovedovanja stroškov, možnost ugotavljanja kazalcev uspešnosti opravljanja poslovnih operacij, izračun dobičkonosnosti in poslovodenje s stroški.

Struktura stroškov v podjetju se spreminja. Delež neposrednih stroškov se zmanjšuje, povečuje se delež stroškov, ki jih ni mogoče neposredno pripisati posameznim stroškovnim objektom. S tem se veča stopnja arbitrarnosti in z njo povezanih možnosti napak pri razporejanju stroškov. Zagovorniki spremljanja stroškov po aktivnostih vidijo največjo slabost tradicionalnih sistemov spremljanja stroškov v tem, da se preveč naslanjajo na uporabo osnov za razporejanje stroškov, ki temeljijo na obsegu proizvodnje.

Tradicionalni sistemi poročanja, ki temeljijo na računovodskih podatkih, vsebujejo samo informacije o vrstah stroškov (npr. plače, material, amortizacija) in o tem, v kateri organizacijski enoti oz. na katerem stroškovnem mestu so nastali. Ta informacija pa ne zadostuje za izračun poslovnega rezultata za posameznega kupca, ker moramo, če ga želimo obremeniti z vsemi stroški, ki jih ima podjetje z njegovo oskrbo, znati ugotoviti koliko stroškov je na posameznem oddelku povzročil. Tradicionalna računovodstva ta problem rešujejo tako, da vse stroške režije pripišejo kupcem v razmerju npr. prodaje. To očitno ne kaže dejanskega stanja, saj je količina dela in stroškov režijskega osebja odvisna od števila naročil, števila reklamacij, načina plačila in podobno, ne pa od velikosti naročila oz. prodaje. Ob dejstvu, da se velikost povprečnega naročila zmanjšuje, deleži neposrednih stroškov materiala in delovnih ur se znižujejo, režijski stroški pa naraščajo, vidimo, da se s tem nevarnost napačnega odločanja povečuje.

Poleg tega ima klasično računovodsko poročilo o poslovnem rezultatu še eno pomanjkljivost. S prikazovanjem velikosti stroškov po vrstah stroškov management nima vpogleda v učinkovitost in primerjavo produktivnosti med posameznimi oddelki. Namesto poročanja za kaj oz. za katere aktivnosti je oddelek potrošil vire, ki jih je imel na razpolago, tradicionalno poročilo poroča kaj in koliko je oddelek potrošil. Jasno je torej, da sprememba poročanja ni prvenstveno v tem, da je poročilo podrobnejše in je poslovni rezultat predstavljen na ravni posameznih trgov, kupcev, distribucijskih kanalov in proizvodov, ampak je drugačen predvsem način pripisovanja stroškov režije, ki se pripiše posameznemu kupcu, samo v primeru, če je bila določena aktivnost izvedena prav zaradi njegovih zahtev. Slika 2, na str. 19 na levi strani prikazuje tradicionalno računovodsko mesečno poročilo, na desni strani pa so isti knjigovodski podatki obdelani po aktivnostih.

Slika 2: Pomanjkljivost tradicionalnega poročila v primerjavi z analizo stroškov po aktivnostih

IZ: glavne knjige

Pogled glavne knjige			
Oddelek izterjave (v 1000 USD)			
	Dejansko	Planirano	Razlika
Plače	621,400	600,000	- 21,400
Oprema	161,200	150,000	- 11,200
Potni stroški	58,000	60,000	2,000
Dobave	43,900	40,000	- 3,900
Uporaba in bivanje	30,000	30,000	—
Skupaj	914,500	880,000	- 34,500

KAJ IN KOLIKO SMO POTROŠILI

V: ABC podatkovno bazo

Pogled ABC	
Oddelek izterjave	
Delitev / pregled terjatev	31,500
Analiziranje terjatev	121,500
Odložitev terjatev	32,500
Prejeta povpraševanja	101,500
Reševanje težav	83,400
Procesiranje serij	45,000
Določanje odgovornosti	119,000
Kopiranje	145,500
Pisanje korespondenc	77,100
Izobraževanje zaposlenih	158,000
Skupaj	914,500

ZA KAJ SMO POTROŠILI

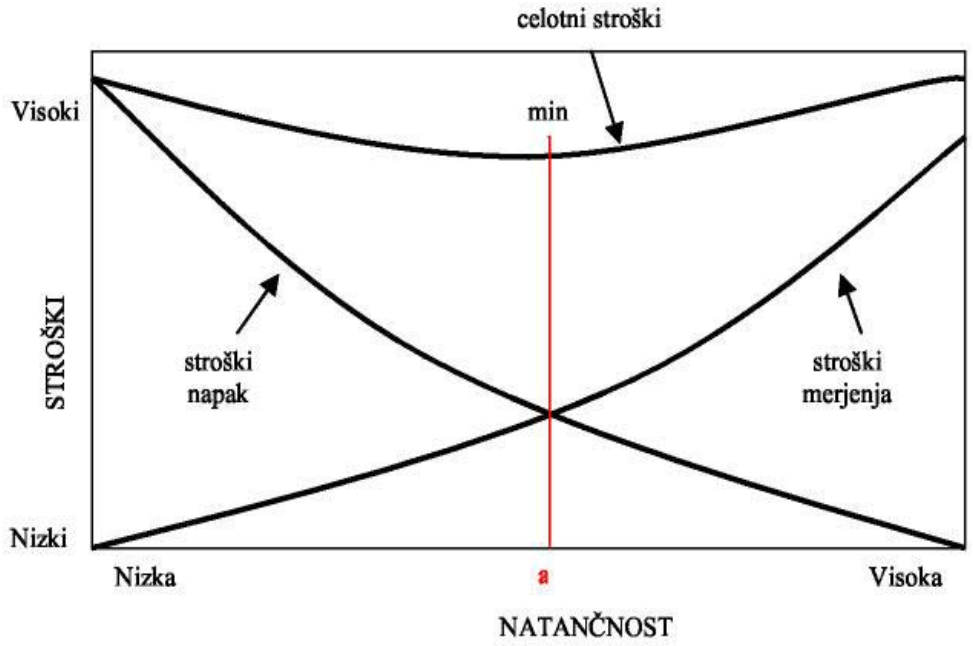
Vir: Cokins, 1996, str. 17

2.6. Optimalni sistem stroškov

Optimalni sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov, ki jih podjetje proizvaja. V praksi pa takega sistema stroškov ne moremo pričakovati, saj bi bili stroški, ki bi nastajali z zagotavljanjem stoodstotnih informacij, tako visoki, da bi presegali koristi, ki bi jih podjetje imelo od tako natančnih informacij (Tekavčič, 1997, str. 159). Podjetje se mora zato pri izbiri stroškovnega sistema odločiti o stopnji natančnosti informacij o stroških, ki jo želi dosegati glede na stroške in koristi, ki pri tem nastajajo.

Slika 3 na str. 20 prikazuje optimalni sistem stroškov, ki je opredeljen s tisto stopnjo natančnosti informacij o stroških, pri kateri so celotni stroški stroškovnega sistema najnižji.

Slika 3: Optimalni sistem stroškov



Vir: Tekavčič, 1997, str. 161.

Pri zagotavljanju informacij o stroških se pojavljajo:

- *stroški merjenja*: naraščajo s stopnjo zagotovljene natančnosti,
- *stroški napak*: s stopnjo natančnosti padajo.

Celotni stroški stroškovnega sistema predstavljajo vsoto stroškov merjenja in napak. Tam kjer so celotni stroški najnižji, je tista stopnja natančnosti informacij, ki jo dosegamo z optimalnim sistemom stroškov.

Optimalni sistem stroškov pa je seveda težko doseči. Pogosto so stroški takega sistema glede na koristi previsoki. Vendar pa so na visoko konkurenčnih trgih z nizkimi maržami stroški napak, ki bi jih povzročal neučinkovit sistem stroškov, visoki. Podjetje mora biti zato pripravljeno na višje stroške merjenja, da bi doseglo zaželeno natančnost. Na drugi strani pa nenehni razvoj informacijske tehnologije znižuje stroške merjenja, in tako podjetjem olajšuje približevanje optimalnemu sistemu.

Pogosto pa je v podjetjih problem, ker se ne zavedajo, da je njihov sistem zastarel in neučinkovit, zato niti ne premišljujejo o spremembi. Zato bi morala biti nenehno pozorna na znake neučinkovitosti sistema in ugotavljati njegovo nepravilnost. Sistem stroškov namreč ne postane nekoristen čez noč, saj je bil ob uvedbi primeren za tedanje razmere. Z razvojem trga in tehnologije pa izgublja svojo uporabnost. Podjetje naj bi bilo pozorno in pripravljeno na spremembe, če začne opažati (povzeto po Tekavčič, 1995, str. 98-102):

- da vodje proizvodnje hočejo opustiti domnevno dobičkonosne proizvode; v proizvodnji se namreč ponavadi zavedajo, za katere izdelke je proizvodnja težavnejša. Če računovodska služba ugotavlja, da je določen izdelek dobičkonosen, v proizvodnji pa trdijo, da prinaša izgubo, je najverjetneje, da so podatki o lastni ceni izdelka nepravilni.
- da je težko pojasniti stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov; poslovodje bi morali vedno znati pojasniti višino stopnje dobička posameznih izdelkov (lahko je zaradi večjega obsega proizvodnje kot pri konkurentih ali če so edini proizvajalci izdelka in tako monopolisti na trgu ali pa imajo boljšo tehnologijo). Če torej ne znamo pojasniti stopnje dobička določenega izdelka ali če ugotavljamo, da nam ne uspe znižati stroškov, je zelo verjetno, da so stroški za ta izdelek ocenjeni nepravilno in ga bremenimo s premalo ali preveč stroški.
- da visoko kompleksni izdelki kažejo velike dobičke; taki izdelki ponavadi povzročajo večje stroške, zahtevajo natančnejši nadzor izdelkov in imajo višje povprečne stroške. Če njihova prodajna cena ni najvišja možna, imajo taki izdelki ponavadi nizko maržo.
- da posamezni oddelki podjetja razvijejo svoj sistem stroškov; to je izvedljivo razmeroma hitro z današnjim razvojem informacijske tehnologije. Vendar pa to kaže, da oddelek ne zaupa podatkom iz računovodstva.
- da računovodstvo porabi veliko časa za posebne projekte; za nekatere poslovne odločitve (npr. opustitev dela proizvodnje) mora računovodstvo pripraviti dodatne in natančnejše informacije. Če to tudi ob manjših projektih zahteva veliko dodatnih naporov, je najverjetneje sistem stroškov neučinkovit.
- da podjetje nima konkurence na trgu izdelkov z visoko maržo; če stroški vstopa na trg niso previsoki, je mogoče pričakovati konkurenco na trgu. Če je kljub temu ni, je potrebno preveriti, ali je lastna cena izdelka ustrezno ugotovljena in ali mogoče s prodajo tega izdelka podjetje ne dosega izgube.
- da so cene izdelkov pri konkurenčnih proizvajalcih nerazumljivo nizke; če konkurenca proizvaja izdelek v majhnem ali enakem obsegu in kljub temu prodaja po nižjih cenah, je potrebno poiskati napako v sistemu stroškov in se prepričati, ali res ni mogoče prodajati izdelka po nižji ceni.
- da se kupci na povečanje prodajne cene izdelka ne odzovejo z manjšim povpraševanjem; potrošniki se po navadi zavedajo vrednosti izdelka in imajo informacije tudi o konkurenčnih izdelkih. Postavljena prodajna cena je nižja, kot jo je trg pripravljen sprejeti.
- da ponudbe tako na prodajni, kot na nabavni strani niso primerljive s konkurenco; podjetje se namreč pri prodaji trudi s ponudbami dobiti naročilo in če se mu pri tem pogosto dogaja, da so ponudbe konkurence veliko višje ali veliko nižje, so verjetno podatki, na podlagi katerih sestavlja ponudbe, napačni. Prav tako mora biti pri nabavi pozorno na prejete ponudbe, če dobavitelj ponuja dostavo delov po ceni, ki je nižja od lastne cene, če bi jih proizvajali sami, četudi ocenjujemo, da dobavitelj ne dosega večje učinkovitosti.

Seveda ni mogoče pričakovati, da bo podjetje menjalo sistem stroškov, takoj ko bo opazilo katero od omenjenih znamenj. Ko pa se pojavi več znamenj, je čas, da podjetje preveri učinkovitost sistema in konkretno premisli o izboljšanju. Seveda številna podjetja ugotovijo napačnost stroškovnega sistema, šele ko se zmanjšata konkurenčnost in dobičkonosnost.

2.7. Opredelitev analize stroškov

Po Pučku (1997, str. 6) analizo poslovanja na splošno opredeljujemo kot »proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, ki služi za odločanje o izboljšanju ekonomske uspešnosti poslovanja tega podjetja z vidika uporabnika analize«.

Ker naj bi analiza poslovanja pomagala izboljševati ekonomsko uspešnost poslovanja konkretnega podjetja, se njeno poslanstvo primarno nanaša na ekonomski vidik. Po drugi strani je namen analize poslovanja opredeljen tudi z organizacijskega vidika, saj brez poglabljanja v vprašanja organizacije podjetja ni mogoče izkoriščati vseh možnosti za povečevanje njegove ekonomske uspešnosti poslovanja. Namen vsake analize je odvisen od interesov uporabnikov konkretne analize poslovanja (Pučko, 1997, str. 4).

Najobsežnejši del ekonomskega preučevanja poslovanja podjetja predstavlja analiziranje stroškov. Stroški so namreč v vsakem podjetju osrednja ekonomska kategorija, ki kaže vrednosti, ki so bile v podjetju porabljene pri opravljanju njegovih gospodarskih nalog. Namen obravnavanja stroškov je spoznati pojavne oblike stroškov v podjetju, njihove lastnosti in zakonitosti. Končni cilj njihovega preučevanja je odkrivanje vsega v zvezi s stroški, kar vpliva na uspešnost poslovanja podjetja. Podjetje pri analiziranju obnašanja stroškov zlasti zanimajo odnosi med stroški in posameznimi določljivkami stroškov, ki vplivajo na njihovo velikost (npr.: med poslovno prvino in stroški, med obsegom proizvodnje in stroški, med poslovnim učinkom in stroški, med izbrano tehnologijo v podjetju in stroški itd.) (Pučko, Rozman, 2000, str 88-89).

Namen analize stroškov je spremljanje sprememb stroškov v času in po posameznih kategorijah stroškov.

3. SODOBNI SISTEMI UGOTAVLJANJA STROŠKOV

Veliko vlogo pri načrtovanju, izbiri poti, strategiji podjetja in doseganju konkurenčnih prednosti imajo informacije o stroških. Večina podjetij teži k zmanjševanju stroškov, kar pa je zelo težko, če jih podjetje ne spremlja sistematično in ne pozna stroškovnih nosilcev. Za sistematično spremljanje in obvladovanje stroškov je bilo v preteklosti razvitih veliko pristopov, s pomočjo katerih podjetja skušajo dosegati poslovno odličnost. Eden ključnih novejših pristopov pri ugotavljanju stroškov je metoda ugotavljanja stroškov aktivnosti (**metoda ABC** – okrajšava za »Activity - Based Costing«), ki sta jo v osemdesetih letih 20. stoletja v ZDA razvila Cooper in Kaplan (Drury, 1994, str. 273).

Metoda obvladovanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je bila razvita predvsem kot posledica tehnološkega razvoja in širjenja konkurence, predstavlja pa razporejanje posrednih stroškov na osnovi aktivnosti poslovnega procesa. Spremljanje stroškov po aktivnostih nikakor ni nastalo samodejno, temveč je del vsesplošnega trenda v organizacijskih znanostih, ki narekuje spremembo pogleda na podjetje kot organizacijo. Ob strukturnem vidiku organizacije, se vse bolj poudarja procesni vidik, kar pomeni, da podjetja preučujejo in skušajo izboljšati poslovni proces in s tem aktivnosti znotraj njega.

Temeljni podmeni, iz katerih izhaja računovodstvo aktivnosti sta (Hočevar, 1997, str. 309):

- Stroške povzročajo aktivnosti in ne proizvodi.
- Proizvodi povzročajo aktivnosti.

Ta metoda predstavlja eno od sodobnih računovodskih orodij, ki računovodstvu in poslovodstvu omogoča sistematično spremljanje in obvladovanje stroškov ter izbiro ustreznih poti za dosego ciljev.

Za izraz »Activity - Based Costing« se je v slovenski literaturi pojavilo kar nekaj prevedkov, npr. procesno računovodstvo, koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, spremljanje stroškov po sestavinah dejavnosti. Domači avtorji uporabljajo tudi druge izraze, kot so: koncept stroškov po sestavinah dejavnosti, računovodstvo aktivnosti, procesno usmerjeno računovodstvo …

V tem specialističnem delu sem za »spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa«, uporabljal poimenovanje »metoda ABC« oz. »koncept ABC«.

Koncept ABC so v ZDA najprej uvedla velika podjetja, kot so General Motors in Hewlett Packard, kmalu pa je našel pot tudi v Evropo (Siemens) in drugod po svetu.

3.1. Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju »koncept ABC«) predpostavlja, da je aktivnost osrednja točka spremljanja in razporejanja stroškov. Stroškov ne povzročajo poslovni učinki, temveč aktivnosti poslovnega procesa v podjetju, ki so potrebne za nastanek proizvodov in storitev (poslovnih učinkov). Proizvodi in storitve torej porabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in s tem povzročajo stroške. Aktivnost je opredeljena kot kombinacija dela, tehnologije in materiala, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo določenega poslovnega učinka.

Aktivnosti v podjetju oz. organizaciji lahko delimo na primarne in sekundarne.

Primarne aktivnosti se nanašajo neposredno na stroškovni nosilec. Kriterij za določitev takšne aktivnosti je, da je izvršena aktivnost pripisana stroškovnemu nosilcu, ki je to aktivnost sprožil. **Sekundarne aktivnosti** podpirajo primarne aktivnosti, se pravi ustvarjajo pogoje, da so primarne aktivnosti lahko izvršene. Razdelitev med primarne in sekundarne aktivnosti je odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. Če je stroškovni nosilec proizvod, so vse aktivnosti, ki niso neposredne aktivnosti za proizvod, sekundarne aktivnosti, če pa je kot stroškovni nosilec določena dejavnost, so aktivnosti znotraj dejavnosti primarne aktivnosti, vse tiste zunaj dejavnosti pa sekundarne aktivnosti (Atkinson, Kaplan, 1998, str. 72).

Primarne aktivnosti povzročajo torej neposredne stroške. Sekundarne aktivnosti pa posredne stroške, ki so lahko spremenljivi ali stalni.

Stroškovni objekt oz. **stroškovni nosilec** je lahko proizvod, storitev, stroškovno mesto, oddelek, dejavnost ali pa kar celotno podjetje. Stroškovni nosilec mora biti opredeljen glede na značilnost aktivnosti, ki določa raven aktivnosti.

Da ustvarimo končni izdelek oz. storitev, moramo opraviti vrsto aktivnosti. To so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa v podjetju (delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve), logična zaporedja aktivnosti pa tvorijo posamezne procese. S tem povzročajo stroške, izdelki oz. storitve pa so zgolj porabniki teh aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 97).

3.1.1. Sestavni deli metode ABC

Sestavni deli metode ABC nudijo stroškovne in operativne informacije o tekočem delu v podjetju. Ponujajo odgovore na vprašanja o izvajanju dela in razkrivajo možnosti za izboljšave.

Turney (1996, str. 95) piše o dveh dimenzijah metode ABC:

1. **stroškovni vidik** nam omogoča realnejše določiti stroške posameznih stroškovnih nosilcev,
2. **procesni vidik** analizira nefinančne informacije skozi aktivnosti in se sprašuje, zakaj so stroški nastali in kako uspešno je bila poraba aktivnosti izkoriščena za svoje izvajanje.

S stroškovnega vidika razporejanja stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih poznamo naslednje sestavne dele metode ABC (Turney 1996, str. 95-111):

- ***Poslovna prvina.*** Ekonomski elementi, ki so povezani z neposredno izvedbo aktivnosti ter pomenijo vir stroškov. V značilnem proizvodnem podjetju se pojavljajo prvine: material, delo, ogrevanje, oglaševanje …
- ***Aktivnost.*** To so procesi in postopki dela in so temelj poslovnega procesa za izdelavo izdelkov ali opravljanje storitev. Aktivnosti so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa in so tako povzročitelji stroškov. Razlikujejo se glede na tehnologijo in poslovne procese v podjetjih. Definiranje aktivnosti je odvisno tudi od pristopa k poslovnemu procesu – če je npr. podjetje usmerjeno k veliki kontroli kakovosti izdelkov, bo tako tudi oblikovalo aktivnosti, ki se pojavljajo v podjetju. Običajno velika podjetja združujejo aktivnosti glede na funkcije (npr. sprejemanja naročil kupcev, razvoj novega izdelka), manjša podjetja pa jih razkropijo po podjetju.
- ***Center aktivnosti.*** Center aktivnosti je zbir vseh povezanih aktivnosti v podjetju. Njegov namen je olajšati načrtovanje in nadzor po poslovnih funkcijah ali procesih. Prodajni center aktivnosti bo npr. združeval vse aktivnosti, ki se pojavljajo v prodajni funkciji podjetja.
- ***Merilo uporabe virov.*** Z merili uporabe virov razporejamo stroške po posameznih aktivnostih. Z izbranimi faktorji ocenimo uporabo poslovnih prvin v okviru posamezne aktivnosti in jih z njimi tudi obremenimo.
- ***Stroškovni bazen.*** Stroški, ki se nanašajo na serijo aktivnosti, sestavljajo stroškovni bazen; vsak pripada določenemu stroškovnemu nosilcu glede na mero aktivnosti.
- ***Stroškovni element*** je del stroškovnega bazena in predstavlja strošek poslovne prvine, ki je določen aktivnosti.
- ***Mera aktivnosti.*** Mera, s katero razporejamo stroške aktivnosti na končne stroškovne objekte. Meri pogostost posamezne aktivnosti v zvezi s posameznim izdelkom ali posameznim kupcem. Stroški so po stroškovnih nosilcih razporejeni natančneje, kadar so mere aktivnosti neposredne ali čim bližje uporabi aktivnosti.
- ***Stroškovni nosilec.*** To so izdelki, storitve, projekti, na katere prenašamo stroške in so pravi razlog za izvedbo aktivnosti. Hierarhija stroškovnih nosilcev nudi tudi možnost pregleda vrednosti različnih ravni. Določanje stroškov posameznim stroškovnim nosilcem omogoča ugotavljanje, koliko so posamezni stroškovni nosilci dobičkonosni za podjetje, in natančne preglede kako se spreminja vrednost posameznih stroškovnih nosilcev z zmanjševanjem stroškov. S stališča kupca lahko npr. analitično ugotovimo vse stroške, ki jih imamo z zadovoljevanjem posameznega kupca, pri tem pa

upoštevamo dve komponenti: stroške izdelka, ki ga kupec kupi, ter stroške vzdrževalnih aktivnosti pri prodaji. Kupce lahko razporejamo tudi po skupinah, in tako ugotavljamo donosnost posameznih distribucijskih kanalov.

Procesni vidik metode ABC, pa daje informacije o delu, ki je bilo opravljeno znotraj posamezne aktivnosti. Pri tem moramo poznati dva izraza:

1. *povzročitelj stroškov* je faktor, ki določa obremenjenost dela posamezne aktivnosti.
2. *merilo izvajanja* nam pove, kako dobro posamezna aktivnost zadovoljuje potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov, pri tem pa je lahko mera izvajanja ene aktivnosti stroškovna mera naslednje aktivnosti v procesu. Merilo izvajanja se razlikuje po aktivnostih ter po podjetjih zaradi različnosti uporabnikov in njihovih želja. Število reklamacij je npr. dobro merilo izvajanja funkcije podpore kupcev.

Z razumevanjem posameznih vidikov in ugotavljanjem aktivnosti, ki v poslovnem procesu niso nujno potrebne ali so celo odveč, lahko sprejemamo boljše odločitve o optimiziranju poslovnega procesa in zmanjševanju stroškov.

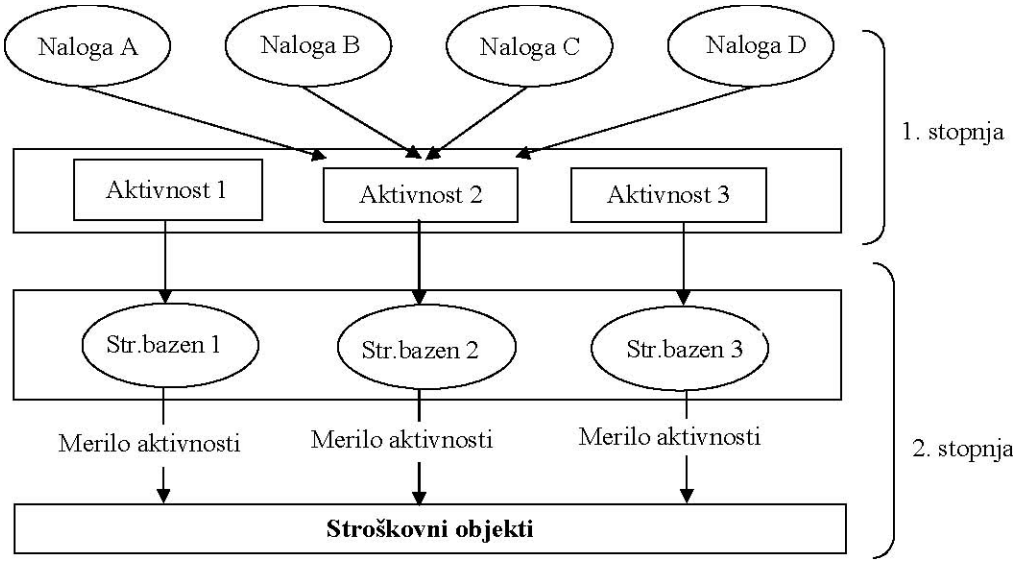
3.1.2. Ravni spremljanja stroškov

Spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa poteka v več korakih (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 133):

- prvi korak: podjetje mora ugotoviti glavne aktivnosti, ki so potrebne za izvedbo procesa ustvarjanja učinkov in uresničitev ciljev;
- drugi korak: stroške, ki nastajajo v podjetju, je treba povezati s posameznimi aktivnostmi. Te so namreč tiste, ki povzročajo stroške. Ker pa vedno ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni aktivnosti in s tem nobenemu nosilcu, nam metoda procesnega kalkuliranja daje možnost ugotavljanja nepotrebnih stroškov in s tem učinkovitejše poslovanje;
- tretji korak: treba je oblikovati stroškovne bazene oziroma centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. V teh stroškovnih bazenih morajo podjetja zbrati stroške, ki so medsebojno povezani z določenim ciljem in z eno aktivnostjo. Na začetku razvoja procesnega kalkuliranja so podjetja uporabljala veliko stroškovnih bazenov, zdaj pa težijo k večji racionalizaciji in uporabi manjšega števila stroškovnih bazenov (ne večjega od dvajset);
- četrti korak: podjetje mora stroške iz stroškovnih bazenov razporediti na posamezne stroškovne nosilce na podlagi meril aktivnosti. Pomembno je, da so merila aktivnosti, na katerih temelji razporejanje, čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej z aktivnostmi. Kot merila aktivnosti lahko podjetja uporabijo število ur dela, število premikov materiala, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Opisano delitev stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti prikazuje tudi slika 4.

Slika 4: Dvostopenjska delitev stroškov na stroškovne nosilce na osnovi aktivnosti



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Na prvi stopnji stroške zberemo na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov ob pomoči meril aktivnosti razporedimo na stroškovne nosilce.

3.1.3. Razporejanje stroškov po metodi ABC v proizvodnem podjetju

Kot sem opisal v prejšnjem podpoglavju (3.1.2.), stroške aktivnosti, prek mer aktivnosti razporejamo na končne stroškovne nosilce kot zadnjo stopnjo razporejanja stroškov. Narava in raznolikost mer aktivnosti sta tisto, po čemer se koncept razporejanja stroškov po aktivnostih razlikuje od tradicionalnega stroškovnega računovodstva. Ravni razporejanja stroškov so štiri: **raven enote izdelka, serije, izdelka in proizvodnega obrata**; vendar so različne ravni le različne stopnje agregiranosti podatkov. S tem je omogočena tudi hierarhija stroškov in informacij, ki jih lahko podajamo različnim ravnem odločanja.

Stroški na ravni enote izdelka so tisti, ki se zanesljivo povečajo, ko je proizvedena dodatna enota proizvoda in jih torej lahko pripišemo enotam, glede na proizvedeno količino. Mera aktivnosti je na tej ravni premosorazmerna s količino proizvodnje, zato so ti stroški popolnoma variabilni in jih lahko obravnavamo kot neposredni strošek.

Stroški serije nastanejo vsakič, ko se sproži proizvodnja serije. Vključujejo vse tiste aktivnosti, ki se pojavijo ob sprožitvi serije (npr. priprava strojev), lahko pa se pojavljajo tudi

zunaj proizvodne funkcije. Če je npr. celotna serija namenjena za točno določenega naročnika, se tudi ustrezen del stroškov trženja in administracije pripiše seriji.

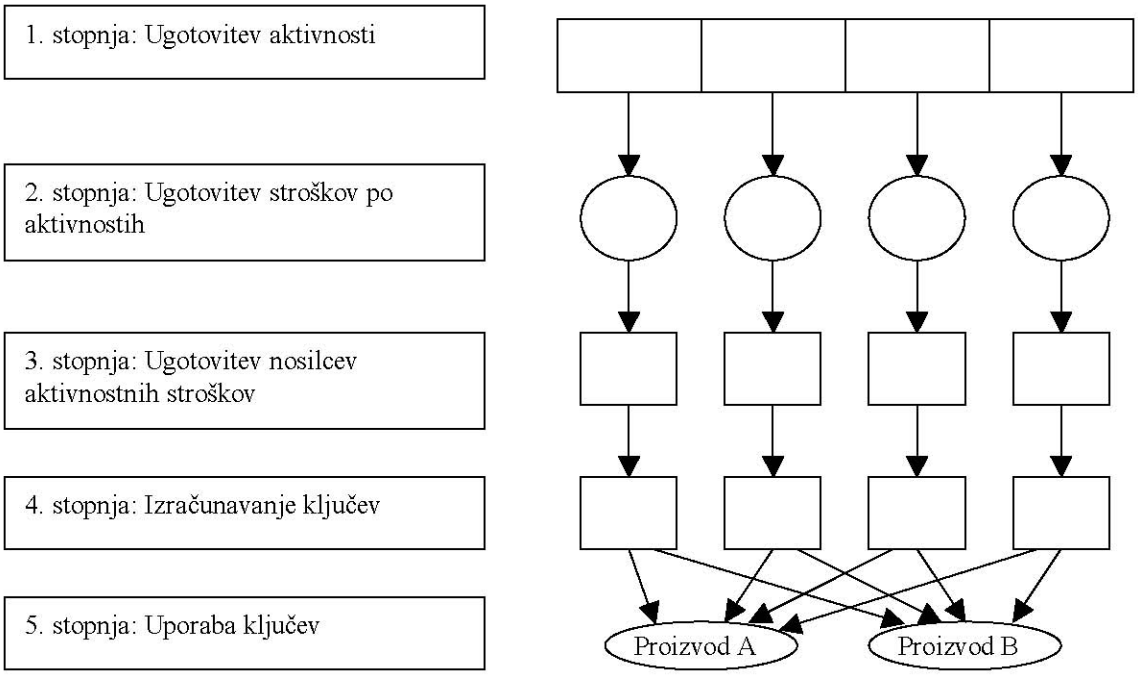
Stroški na ravni izdelka so povezani neposredno z izdelkom, vendar niso odvisni od števila proizvedenih enot. Značilen primer takih stroškov so stroški raziskav in razvoja, izdelave prototipov, trženja … Stroški na ravni izdelka bi bili tudi stroški stroja in materiala, ki se uporablja le v proizvodnji tega izdelka.

Na ravni proizvodnega obrata obstaja več različnih pogledov na mero aktivnosti. Lahko govorimo o ravni proizvodne linije, ravni procesa ali kar o ravni podjetja v celoti. To je odvisno od razdelanosti in zaželene natančnosti kalkulacij v podjetju, večina uporabnikov te metode pa spremlja stroške le na ravni podjetja kot celote. Ti stroški niso povezani le s posameznimi izdelki, temveč zagotavljajo nemoteno poslovanje podjetja. Vključujejo najemnino, davke na zemljišče, zavarovanje stavbe …

Metoda ABC lahko s preučevanjem informacij glede na raven zagotavlja primerne informacije tudi različnim ravnem poslovodstva, odvisno od vrste odločitev, ki jih sprejemajo in za katere so odgovorni.

Pred razporejanjem splošnih stroškov na stroškovne nosilce, moramo najprej ugotoviti aktivnosti, ki se pojavljajo v podjetju (prva stopnja na sliki 5, na str. 29). Primeri aktivnosti so lahko: število zagonov proizvodnje, sprejemanje naročil kupcev … Nato ugotovimo stroške za posamezne aktivnosti, ki se pojavljajo v zvezi s posamezno aktivnostjo, in zberemo stroške v tako imenovanih stroškovnih bazenih (druga stopnja). Ko ugotovimo povzročitelje stroškov, ki nastajajo v zvezi s posameznimi aktivnostmi, določimo ključe, na podlagi katerih razporejamo splošne stroške na končne stroškovne nosilce.

Slika 5: Postopek pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim nosilcem po metodi ABC



Vir: Hočevar, 1995, str. 92.

Kot lahko vidimo, je tudi tu postopek pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim nosilcem zelo podoben tistemu, ki sem ga opisal na strani 24.

3.2. Predračunavanje na podlagi aktivnosti

Pri načrtovanju oz. pri določanju prave ocene stroškov lahko nastanejo naslednji problemi (Cokins, 1998, str. 3):

- končna količina in struktura izdelkov lahko odstopa od načrtovane,
- težko je določiti, kateri stroški so stalni in kateri spremenljivi, ter zakonitost njihovega povečevanja s povečanim obsegom proizvodnje,
- pravilo, da spremenljivi stroški proporcionalno naraščajo s proizvedeno količino, ne velja vedno,
- aktivnosti so v medsebojni odvisnosti, npr. stroški na enoto so odvisni tudi od organizacije. Od velikosti serije je odvisno pri kateri količini nastopijo stroški zagona nove serije, ki povečajo stroške na enoto v določeni točki, ne pa postopoma,
- ozka grla lahko vplivajo na celotno strukturo stroškov, saj velikokrat zaradi njih trpi tudi nadaljnji proces, ki ga zaradi linijskih potekov procesov ni mogoče drugače zaposliti.

Pomembno je, da managerji prevedejo proračune za aktivnosti nazaj v organizacijsko strukturo, stroškovna mesta, kontni plan, torej do posameznikov in sredstev potrebnih za

izvedbo aktivnosti.

Uporaba sistema ABC v sistemu ABB (angl. ABB – Activity-Based Budgeting), oz predračunavanje na podlagi aktivnosti vodilnim omogoča, da transformirajo stalne stroške v spremenljive in gledajo na strateške stroške in donosnost vnaprej namesto za nazaj. ABC in ABB delujeta v obratni smeri. Tok stroškov ABC gre od virov do aktivnosti in nato do izdelkov in kupcev, ABB pa ravno obratno: ocenimo velikost proizvodnje in prodaje za prihodnje obdobje, na tej podlagi napovemo potrebe po aktivnostih, vkalkuliramo potrebe po virih za izvedbo aktivnosti, določimo dejanske potrebe po virih in kapacitete aktivnosti.

ABB je kot koncept razmeroma lahko razumljiv, a ga je težje vpeljati v prakso. Podjetje mora določiti veliko več podrobnosti kot pri navadnem proračunskem planiranju. Če pa je sistem dobro zastavljen, bodo vodilni sposobni prilagoditi potrebe po virih in kapacitete dejanskemu povpraševanju.

Metoda ABC nam razkriva, da so stroški, ki so s stališča glavne knjige v kratkem obdobju stalni, v daljšem obdobju lahko prav tako spremenljivi. Pomembno je tudi, da nekaj stalnih stroškov dobi naravo spremenljivih, če jih porazdelimo po aktivnostih. Vse to pomeni, da s spremenjeno metodo spremljanja stroškov odkrijemo več stroškov, ki ob manjšem obsegu proizvodnje ne nastanejo.

3.3. Poslovodenje na temelju analize aktivnosti

Poslovodenje na temelju analize aktivnosti (angl. ABM – Activity - Based Management), se osredotoča na obvladovanje aktivnosti, kot sredstva za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce in ustvarjanje dobička, ki izhaja iz zagotavljanja te vrednosti.

Poslovodenje na temelju analize aktivnosti in obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. Activity - Based Cost Management - ABCM) se je razvilo iz koncepta ABC.

Uspešno uveden koncept ABC je pogoj za nadgradnjo v sistem za poslovodenje na temelju analize aktivnosti.

Ob pomoči koncepta ABC lahko ugotovimo, koliko znašajo celotni stroški, kolikšni so stroški na enoto stroškovnih objektov oz. stroški po stroškovnih nosilcih, koliko znašajo celotni in povprečni stroški posameznih elementov aktivnosti ter kateri so povzročitelji stroškov. Vse te informacije pa so premalo uporabne za analizo ključnih vzrokov neuspešnega poslovanja in za presojo uspešnosti poslovanja, če ne uvedemo učinkovitih sistemov poslovodenja na osnovi analize aktivnosti. Samo tako se lahko približamo celovitemu obvladovanju stroškov (Atkinson, Kaplan, 1998, str. 149)

3.4. Slabosti metode ABC

Glavne omejitve metode ABC so (Hočevar, 2002a, str. 11):

- dvomljiva novost,
- težava pri uvajanju v prakso (visoki stroški, problem pridobivanja podatkov, aktivnosti niso omejene na posamezne oddelke in področja odgovornosti podjetja, druge spremembe v podjetju imajo prednost, zahteva veliko časa, potrebna ustrezna računalniška podpora),
- subjektivnost (subjektivna izbira osnov za izračun ključev, subjektivno določanje aktivnosti),
- dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov (ni nujno, da se z zmanjšanjem števila povzročiteljev znižajo tudi stroški),
- zmanjšanje odgovornosti za stroške (stroški se ugotavljajo po proizvodih in ne po mestih odgovornosti),
- primernost za večja podjetja (pri manjših podjetjih so stroški večji od koristi).

Metoda ABC je bolj uporabna pri predračunavanju stroškov po proizvodih, standardne metode kalkuliranja pa so primernejše za potrebe načrtovanja in nadziranja stroškov po mestih odgovornosti ter za ocenjevanje delovanja poslovodij.

Čeprav stroškovni sistem ABC nudi bolj natančnejše informacije o stroških proizvoda in posamezne aktivnosti, pa je zaradi zapletenosti in visokih stroškov uvedbe ter vzdrževanja treba skrbno premisliti, ali bodo koristi sistema večje od njegovih stroškov.

3.5. Sodobne metode kalkuliranja

3.5.1. Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa

Klasične metode kalkuliranja, ki se nanašajo na razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, temeljijo na dejstvu, da sta neposredno delo in neposredni material odločujoča dejavnika proizvodnje in da predstavljata večji delež v polni lastni ceni proizvoda, delež posrednih stroškov pa je relativno majhen. Če te razmere veljajo v podjetju, potem je polna lastna cena, četudi izračunana s pomočjo neustrezne podlage, zadovoljiva. Vendar so spremembe v tehnologiji in vedno večje zahteve po kakovostnih proizvodih povzročile, da je v sodobnih podjetjih razmerje med neposrednimi in posrednimi stroški kot sestavini polne lastne cene ravno obraten. V razmerah visoko avtomatizirane proizvodnje praktično ni več klasičnega neposrednega dela, znatno pa se povečuje število delavcev v proizvodni režiji. Zato so začeli iskati nove metode, ki bi omogočale natančnejše ugotavljanje lastne cene proizvodov. V ZDA

se je tako razvila metoda ABC (Activity Based Costing) oz. metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa, ki sem jo podrobneje opisal v poglavju 3.

Ta metoda naj bi omogočala (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 92):

a) ustrezno določanje prodajne cene proizvodov,
b) boljši nadzor nad stroški,
c) natančnejšo kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih,
d) spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

Metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa pravi, da so osrednji element v podjetju aktivnosti (in ne proizvodi ali storitve), saj trošijo prvine poslovnega procesa in so povzročiteljice stroškov, proizvodi pa so zgolj potrošniki teh aktivnosti. Aktivnosti v podjetju združujemo v skupine, kjer lahko posamezne aktivnosti izmerimo z enim samim merilom aktivnosti, ki je vedno opredeljeno v količinskih enotah (npr. število sestavnih delov proizvoda, število naročil, število kupcev ali dobaviteljev …). Stroški, ki se nanašajo na skupino aktivnosti, tvorijo stroškovni bazen ali stroškovni center, katerega stroški se naprej razporejajo na stroškovne objekte, ki so lahko proizvodi, serije, proizvodne linije, oddelek ali pa kar celo podjetje, odvisno od tega, za katero raven oz. kategorijo želimo ugotoviti stroške. Razporejanje poteka s pomočjo količnika stroškov posameznega bazena za enoto aktivnosti, ki ga izračunamo tako, da strošek stroškovnega bazena delimo z obsegom dejavnosti, izraženim s številom začasnih stroškovnih nosilcev.

Tabela 1: Primer razporejanja splošnih stroškov na stroškovne nosilce na podlagi aktivnosti poslovnega procesa

PROIZVOD	A	B	C	SKUPAJ
Število proizvodov na leto	7.500e	12.500e	4.000e	
PROIZVAJALNI STROŠKI	360.000 SIT	4.250.000 SIT	3.160.000 SIT	7.770.000 SIT
Material	120.000 SIT	250.000 SIT	88.000 SIT	458.000 SIT
Neposredno delo v proizvodnji	240.000 SIT	4.000.000 SIT	3.072.000 SIT	7.312.000 SIT
SPLOŠNI STROŠKI	?	?	?	682.688 SIT
Sprejem in priprava komponent	4 sprejemi	25 sprejemov	100 sprejemov	320.000 SIT
Odprava pošiljk	1 odprava	7 odprav	22 odprav	60.000 SIT
Amortizacija	3.750 stroj.ur	6.250 stroj. ur	800 stroj. er	300.000 SIT
Priprava proizvodnje	8 ur	40 ur	120 ur	2.688 SIT

Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 98

$$\text{Splošni stroški proizvoda A} = 320.000\ \text{SIT} \times \frac{4\ \text{sprejemi}}{129\ \text{sprejemov}} + 60.000\ \text{SIT} \times \frac{1\ \text{odprava}}{30\ \text{odprav}} +$$

$$300.000\ \text{SIT} \times \frac{3.750\ \text{strojnih ur}}{10.800\ \text{strojnih ur}} + 2.688\ \text{SIT} \times \frac{8\ \text{ur}}{168\ \text{ur}} = 116.217{,}15\ \text{SIT} \div 7.500\text{e} = 15{,}496\ \text{SIT}$$

$$\text{Lastna cena proizvoda A} = \frac{360.000\ \text{SIT} + 116.217{,}15\ \text{SIT}}{7.500\text{e}} = 63{,}496\ \text{SIT}$$

Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 98

Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa nastajajo aktivnosti in z njimi povezani stroški, aktivnosti delimo na (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 100):

a) aktivnosti na ravni končnega proizvoda (neposredno delo in neposredni material),
b) aktivnosti na ravni serije (zagon proizvodnje, načrtovanje proizvodnje, nadzor proizvodnje),
c) aktivnosti na ravni proizvodnje (razvijanje posameznih proizvodov, spremembe proizvajalnega procesa),
d) aktivnosti na ravni podjetja (vzdrževanje tovarne, varovanje okolja).

Stroške na prvih treh ravneh aktivnosti je mogoče razporediti na posamezne stroškovne objekte na podlagi meril aktivnosti. Problem pa so stroški četrte ravni aktivnosti, saj se te nanašajo na različne proizvode in ni mogoče ugotoviti, koliko njihovih učinkov potroši vsak končni proizvod. Zato po metodi ABC ni mogoče natančno izračunati polne lastne cene, saj se tudi pri tej metodi, podobno kot pri klasičnih, uporabljajo ključi za razporejanje splošnih stroškov.

Pri uvajanju metode ABC v prakso je treba pridobiti ustrezne podatke o povzročiteljih stroškovnih dejavnosti, kjer dejavnosti prehajajo prek meja oddelkov in področij odgovornosti podjetja. Skoraj vedno je treba najeti tudi svetovalce, kar povzroča velike stroške, zato je uvajanje te metode primerno in koristno le za večja podjetja, ki imajo različne in sodobne proizvodne obrate in proizvajajo številne različice posameznih proizvodov (Hočevar, 2002, str. 13).

3.5.2. Metoda ciljnih stroškov

Metodo ciljnih stroškov so razvili na Japonskem, čedalje bolj pa jo uporabljajo tudi v ZDA in Evropi. Uporabna je predvsem, kadar se uvajajo novi proizvodi, kjer je njihova cena postavljena tako, da podjetje dosega na trgu želen tržni delež in dobiček.

Metoda ciljnih stroškov izhaja iz dejstva, da ima vsak proizvod svoj cikel povpraševanja.

Podjetje ima na različnih stopnjah cikla različne prihodke in odhodke na enoto proizvoda, zato je treba pri uvajanju novega proizvoda obravnavati celotno dobo povpraševanja, stroške pa spremljati pri ustvarjalcu proizvoda (stroški načrtovanja, razvijanja, proizvajanja in prodajanja) in uporabnikih (stroški vzdrževanja, obratovanja in uporabe).

Ciljni stroški so največji dovoljeni stroški na posamezni stopnji cikla povpraševanja po proizvodu. Podjetje se odloči za proizvodnjo proizvoda šele, ko ugotovi, ali ga lahko proizvede s takimi stroški, ki bi ob ceni, določeni s strani kupca, prinesli željeni dobiček (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 122).

Poznamo tri metode za določanje ciljnih stroškov (Kleindienst, 1997, str. 61):

1. Metoda odštevanja je največkrat uporabljena in temelji na ceni konkurenčnih proizvodov. Ciljni strošek dobimo tako, da od pričakovane prodajne cene odštejemo zahtevani poslovni izid, ki je lahko kosmati dobiček, prispevek za kritje, čisti dobiček. Če ugotavljamo kosmati dobiček, obravnavamo kot ciljne stroške le stroške proizvodnje, če ugotavljamo prispevek za kritje, pa le spremenljive stroške. Ponavadi je ciljni strošek postavljen preostro in ga je težko doseči z obstoječo tehnologijo podjetja ali kooperanta.

2. Metoda prištevanja temelji na obstoječi tehnologiji in preteklih podatkih o dogajanju v podjetju. Ker pri tem niso upoštevane tržne razmere, lahko govorimo o določanju standardnih stroškov.

   Ta metoda pozna tri različice, ki temeljijo na:
   - podobnem proizvodu, kjer je ciljni strošek mogoče doseči z izboljšavo prejšnje izvedbe proizvoda,
   - lastnostih oblike, kjer je treba najti povezavo med specifičnimi ključnimi, lastnostmi oblike in običajnimi dejanskimi stroški s pomočjo regresijske enačbe ali pravila »na palec«,
   - novi zamisli, kjer po japonskih izkušnjah ciljni strošek novega izdelka lahko predstavlja 50 % stroška izdelka, ki naj bi bil zamenjan.

3. Integrirana metoda je kombinacija prvih dveh metod. Zanjo je značilno, da povečuje motivacijo oblikovalcev, vključuje proces pogajanj o rezultatih prvih dveh metod in njihovo uskladitev.

Da lahko ciljni strošek kasneje spremljamo ga moramo razdeliti na posamezne sestavine proizvoda, ki so lahko po metodi WBS (Work Breakdown Structure) funkcije, funkcijska področja, sklopi komponent, posamezne komponente, aktivnosti, posamezni oblikovalci ali projektne skupine. Strošek je najbolje dodeliti posamezni komponenti ali funkciji že v fazi načrtovanja in oblikovanja. Dodeljevanje ciljnega stroška sklopu komponent namreč omejuje načrtovalca in povzroča, da je novi izdelek podoben obstoječemu, dodeljevanje stroškov

funkcijam pa načrtovalcem omogoča več svobode.

Razlika med klasično metodo kalkuliranja stroškov in metodo ciljnih stroškov je v tem, da pri klasični metodi ugotavljamo, koliko stroškov nam bo povzročil proizvod, pri metodi ciljnih stroškov pa določimo maksimalen znesek teh stroškov, ki prinaša želeni dobiček.

4. NAČINI OBVLADOVANJA STROŠKOV

Podjetja se mnogokrat spopadajo z vprašanjem, kako zniževati stroške. Odločajo se med ukrepi, kot so zmanjševanje števila delavcev, avtomatizacija proizvodnje, selitev na trge s cenejšo delovno silo, zunanje izvajanje dejavnosti (outsourcing), uporaba cenejših materialov … Izbrati je treba optimalno kombinacijo ukrepov, ki bo pripeljala oz. omogočala doseganje rezultatov in kakovosti, ki bodo zadovoljili pričakovanja kupcev in lastnikov podjetja.

Temeljni poslovni izid določenega poslovnega sistema pri danih prodajnih cenah je odvisen od njegovih stroškov, zato vsak prihranek pri stroških povečuje dobiček ali zmanjšuje izgubo. Toda možnosti prihranka pri neposrednih in posrednih stroških niso enake. Zdi se namreč, da je možnost zniževanja neposrednih stroškov, ki so največkrat spremenljivi stroški, omejena, saj je pri dani tehnologiji le-ta hitro izčrpana. Spreminjanje tehnično-tehnoloških rešitev, ki lahko vplivajo na višino potroškov in s tem na neposredne stroške stroškovnih nosilcev, pa je navadno povezano z inovacijami ali naložbami, to pa največkrat vodi k spreminjanju ravni posrednih, največkrat stalnih stroškov. Zato je možnosti za zniževanje stroškov potrebno iskati v tistih dejavnostih poslovnega sistema, ki niso proizvajalne narave in so v pretežni meri tudi povzročitelji posrednih stroškov. Gre za različne vodstvene dejavnosti, raziskovalno-razvojne dejavnosti, nabavne, prodajne, finančne in računovodske dejavnosti ter dejavnosti v zvezi z zaposlenimi. Pomen navedenih dejavnosti v poslovnih sistemih zadnja leta narašča, zato stroški v zvezi z njimi naraščajo. Danes pa vemo, da v celotnih stroških določenega poslovnega sistema prevladujejo posredni stroški, ki so večinoma stalne narave. Njihovo raven pa lahko spreminjamo le s spreminjanjem obsega in kakovosti poslovanja (Melavc, 2000, str. 207-208).

Pri analizi stroškov, ki jo bom predstavil v petem poglavju, sem ugotovil, da v preučevanem podjetju, glede na njegovo proizvodno usmerjenost, daleč največji delež stroškov predstavljajo stroški materiala, zato sem se pri opisu načinov zniževanja stroškov najbolj posvetil zniževanju teh stroškov.

Obvladovanje stroškov v podjetju razumemo kot delovanje managementa, ki ne pomeni samo zniževanje stroškov, ampak podjetju zagotavlja tudi dolgoročni obstoj in rast.

4.1. Zniževanje stroškov materiala

Največji delež stroškov v večini proizvodnih podjetij predstavljajo stroški materiala. Material v uporabi preneha obstajati, saj se spreminja v nekaj drugega, njegova dotedanja vrednost pa se spreminja v strošek, ki bremeni poslovni učinek (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 177). Strošek materiala torej nastaja ob njegovi porabi. Kakšna pa bo njegova višina, je v veliki meri odvisno tudi od uspešnosti nabavne funkcije.

Na višino stroškov materiala lahko v podjetju vplivamo na različne načine. Nižjo nabavno ceno je moč doseči z ustreznim izborom dobaviteljev, s pogajanji in z iskanjem alternativnih izvedb za obstoječi material. Z izboljšanjem kakovosti materiala je možno zmanjšati potrošek materiala, saj dosegamo manjši izmet.

Na neposredne potroške materiala vplivajo že rešitve pri konstruiranju, in ne samo pri samem proizvajanju. Pri opredelitvi ustreznosti teh rešitev si postavljamo naslednja vprašanja (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 386):

- ali ima proizvod lastnosti, ki jih kupec ne potrebuje,
- ali je mogoče spremeniti obliko in mere proizvoda, ne da bi izgubil lastnosti, ki jih kupci pričakujejo,
- ali posamezen material prispeva k potrebnim lastnostim proizvoda,
- ali je mogoče uporabljene materiale zamenjati z drugimi,
- ali je mogoče materiale, ki so potrebni pri različnih proizvodih, poenotiti ,
- ali je mogoče zmanjšati odpadek in izmet pri proizvajanju,
- drugo.

Pri ugotavljanju ustreznosti nabavnih cen si postavljamo naslednja vprašanja (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 387):

- ali obstaja kak drug dobavitelj istovrstnega materiala,
- ali je mogoče proizvesti ustrezni del tudi v lastnem okviru,
- ali je mogoče pri obstoječem dobavitelju spremeniti pogoje za dobavo materiala,
- ali je mogoče pri kupljenem materialu uporabiti drugačno embalažo,
- ali je mogoče pri dostavi kupljenega materiala uporabiti drugačna transportna sredstva,
- drugo.

Stroški, ki se pojavljajo v zvezi z materialom, so tudi stroški zalog in stroški nabavne službe. Stroški zalog se nanašajo na stroške postopkov v skladiščih, zavarovalnih premij, obresti in drugo. Nabava lahko z dobrim gospodarjenjem pri naročanju in višini zalog bistveno pripomore k zniževanju teh stroškov. Stroški nabavne službe zajemajo amortizacijo osnovnih sredstev v nabavni službi, plače in potne stroške zaposlenih, stroške pisarniškega materiala ...

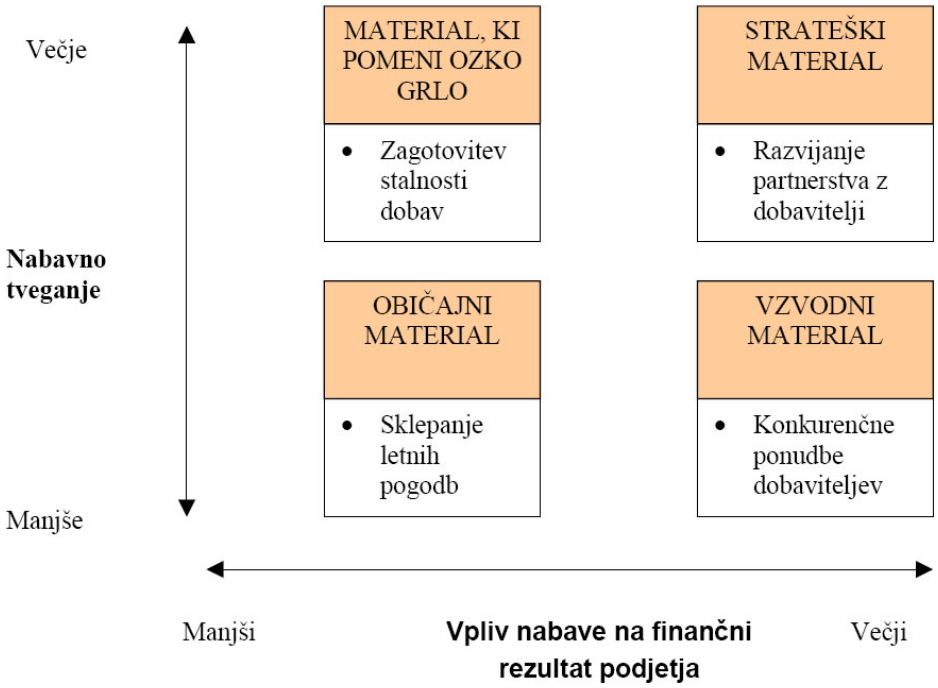
4.1.1. Razvrščanje materialov

Glede na vpliv in pomembnost posameznih skupin materialov na finančni položaj podjetja ločimo štiri ravni materialov (Potočnik, 2002, str. 128-130):

1. **Strateški materiali**. To so materiali, ki imajo velik vpliv na dobiček in si mora podjetje zanje zagotoviti stalno kratkoročno in dolgoročno oskrbo. Za te materiale je potrebno sprejeti odločitev o lastni izdelavi ali nakupu. Zaradi velikega nabavnega tveganja se z dobavitelji sklepajo strateška partnerstva.
2. **Materiali, ki pomenijo ozko grlo.** Ti materiali so manjše vrednosti, vendar so občutljivi glede dobavnih rokov. Zaradi tega obstaja veliko nabavno tveganje, če ti ne bodo pravočasno dobavljeni. Pri teh materialih podjetja pogostokrat oblikujejo varnostno zalogo, saj so stroški nepravočasne dobave lahko zelo visoki.
3. **Vzvodni materiali**. Te materiale lahko podjetje brez večjih težav nabavlja pri različnih dobaviteljih in imajo velik vpliv na dobiček podjetja. Pri njih ima nabava veliko pogajalsko moč, zato mora podjetju zagotoviti kar najboljše nabavne pogoje.
4. **Običajni materiali**. Zanje velja majhno nabavno tveganje in imajo majhen vpliv na dobiček. Pri teh materialih je potrebno optimirati postopek naročanja.

Na sliki 6, je prikazana opisana razvrstitev materialov.

Slika 6: Portfeljski pristop za razdelitev materialov



Vir: Potočnik 2002, str. 129

4.1.2. Standardizacija (poenotenje) materialov

Pod standardizacijo si predstavljamo poenotenje posameznih materialov in enostavnih proizvodov. Mednarodna organizacija za standardizacijo jo opredeljuje kot dejavnost izdelave predpisov, s katerimi upoštevamo funkcionalne značilnosti proizvodov, procesov in varnost pri delu, obenem pa težimo k čim večji ekonomičnosti. Mednarodni standardi določajo dimenzije, obliko, težo in sestavo proizvodov, ki jih podjetja prodajajo in kupujejo na trgu (Pučko, Rozman, 2000, str. 270-271).

V primeru masovne proizvodnje lahko poenotenje in medsebojna zamenljivost materialov prinese velik prihranek, saj manjše število materialov ponavadi pomeni manjšo skupno zalogo in ugodnejšo ceno pri nabavi večje količine enakega materiala. Istočasno se doseže tudi prihranke pri stroških naročanja in stroških vhodne kontrole. Prav tako pa uporaba standardnih delov znižuje stroške proizvodnje.

4.1.3. Zniževanje stroškov v zvezi z dobavitelji

Za proizvodno podjetje je pomembno, da najde dobavitelje, ki bodo sposobni dobavljati blago ustrezne kakovosti v zahtevanem času in količinah ter po konkurenčnih cenah. Kot sem že omenil, je za nekatere materiale preprosto najti večje število dobaviteljev, za nekatere pa so potrebne raziskave trga.

Pomembno je tudi, da se posamezno podjetje odloči, kakšen sistem dobav bo izbralo za neko skupino materialov. Od tega je odvisno tudi, na koliko dobaviteljev se bo podjetje vezalo. Če izbere sistem dobav ravno ob pravem času, se veže predvsem na enega dobavitelja.

Odločitev o številu dobaviteljev za posamezno skupino materialov je izredno pomembna, saj je tesno povezana s stroški. Pri oskrbovanju iz enega vira obstaja tveganje, da bo dobavitelj ob zagotovljeni prodaji postal brezbrižen do zmanjševanja stroškov in izboljšanja kakovosti. Zato je pomembno, da tudi v tem primeru kupec obdrži povezavo s trgom ponudnikov, da lahko ohranja nadzor nad ceno materiala. Oskrbovanje pri enem viru je pogosto povezano z visokimi stroški zamenjave, zaradi česar podjetje ne more brez težav zamenjati dobavitelja. Po drugi strani pa ima preveliko drobljenje količin na večje število dobaviteljev negativni vpliv na stroške. Pri naročanju velike količine materiala ponujajo dobavitelji količinske popuste, nižji so tudi stroški transporta (Potočnik, 2002, str. 144).

Pri nabavi posameznih materialov pri enem dobavitelju so glavne prednosti: nižja cena zaradi večjih količin, nižji transportni stroški, večja obvladljivost in preglednost naročanja.

Pri nabavi posameznih materialov pri več dobaviteljih pa med glavne prednosti štejemo večjo

zanesljivost oskrbe v primeru tehničnih težav dobavitelja ali zamud pri dobavah in medsebojno cenovno konkuriranje večih dobaviteljev.

Pri nabavnem poslovanju imajo pomembno vlogo tudi **pogajanja z dobavitelji**. S pravilnim pogajalskim pristopom lahko podjetje pri dobavitelju doseže ugodnejše cene, kot jih ima konkurenca. Pri pogajanjih je potrebno zagotoviti, da zaradi nižjih cen ne bo trpela kakovost ali ne bo ogrožena pravočasnost dobave. Za uspešno pogajanje je potrebno imeti čimveč ustreznih podatkov, da lahko podjetje oceni, kje je spodnja meja, do katere bi bilo mogoče znižati ponujeno dobaviteljevo ceno. Pogajanje je usklajevanje, pri katerem navadno obe strani popuščata, dokler ne dosežeta kompromisa.

Podjetje X, ki ga bom podrobneje predstavil v petem poglavju, ima z dobavitelji dogovorjene plačilne roke, ki so v povprečju krajši, kot je običajno za uspešna slovenska proizvodna podjetja. Vzrok za to je verjetno dejstvo, da podjetje X do sedaj ni imelo težav s financiranjem tekočega poslovanja. V podjetju dajejo prednost nižji ceni pred plačilnim rokom. Za plačila pred rokom pa nekateri dobavitelji dajejo dodatne rabate, ki jih v podjetju X redno izkoriščajo.

4.1.4. Nabava na globalnem trgu

Zadnje čase se vse več proizvodnih podjetij podjetij zaradi pritiska na zniževanje stroškov, odloča za iskanje alternativnih nabavnih virov na globalnem trgu. Tudi v tekstilni industriji je prisotno povezovanje z dobavitelji iz držav s cenejšo delovno silo in nekaterimi surovinami. Predvsem azijski ponudniki, na čelu s Kitajsko postajajo pomembni dobavitelji podjetij v razvitejših državah.

Podjetje, ki se odloča za nabavo na globalnem trgu mora skrbno izbrati skupine materialov, za katere bo skušalo najti vire na globalnem trgu. Tako je recimo nesmiselno iskati oddaljene vire za materiale, kjer transportni stroški predstavljajo velik del nabavne vrednosti, kot to velja npr. za kartonsko embalažo, čeprav tudi v takšnih primerih obstajajo izjeme.

Načrte za zniževanje stroškov podjetja X, povezane s cenejšo nabavo na globalnem trgu bom opisal v poglavju 5.

Omeniti moram, da je pri nabavi materiala z oddaljenih trgov treba računati tudi na nekatere pomanjkljivosti oz. dodatne stroške. Ena takšnih težav je daljši dobavni rok zaradi izgube časa pri transportu, kar zmanjšuje fleksibilnost tujega dobavitelja oz. zahteva večje zaloge pri kupcu. Kadar išče podjetje nabavne vire na drugem valutnem področju, je izpostavljeno valutnemu riziku. Apreciacija tuje valute bo namreč podražila blago tujega dobavitelja, zato je potrebna velika previdnost pri sklepanju dolgoročnih pogodb. Seveda pa se podjetja lahko zaščitijo pred valutnimi nihanji z različnimi finančnimi instrumenti.

Na mednarodnih trgih nastajajo določeni stroški, ki jih je potrebno upoštevati, kot npr. višji stroški transporta, carinjenje, zavarovanje, višji stroški komunikacije, dodatne zaloge, finančni stroški (transfer, akreditiv). Kljub nižji ceni materialov se pogostokrat zgodi, da so stroški nabav na tujem trgu dejansko višji, sploh če prihaja do zamud pri dobavah, ali če so težave s kakovostjo. To lahko močno poveča transportne stroške in stroške skladiščenja. Zato si podjetja pogostokrat poiščejo kakšen bližji vir, čeprav bodo morala plačati nekoliko višjo ceno za nabavljene materiale.

4.2. Zniževanje stroškov zalog

Zaloge so stvarna obratna sredstva, ki jih delimo na:

- zaloge surovin, materialov in drobnega inventarja,
- zaloge nedokončane proizvodnje,
- zaloge proizvodov.

Obratna sredstva, med katera poleg zalog prištevamo še denarna sredstva in terjatve, se spreminjajo iz ene oblike v drugo in najmanj enkrat v letu zaključijo reprodukcijski tok. Hitrost obračanja se razlikuje od panoge dejavnosti, ima pa določen vpliv na uspešnost poslovanja podjetja. Vsak reprodukcijski tok prinese tudi poslovni rezultat; večkrat kot se sredstva obrnejo, večji bo uspeh oz. manjša sredstva so potrebna za enak uspeh. Del vlaganj, vloženih v zaloge, bi lahko podjetje vložilo v kakšno investicijo ali pa bi odplačalo posojila in s tem znižalo stroške financiranja. Zato so prisotna prizadevanja, da bi bilo stanje zalog čim manjše (Pučko, Rozman, 2000, str. 70).

Z zalogami in naročanjem materiala je povezanih več vrst stroškov. Ti stroški so stroški vzdrževanja zalog, naročanja materiala, zagona proizvodnje, stroški, ki nastanejo, ko potrebnega materiala ni na zalogi in stroški spremembe cen. Pogostokrat so medsebojno odvisni in lahko delujejo v nasprotni smeri, tako da zmanjšanje ene vrste stroškov pomeni hkratno povečanje stroškov druge vrste.

Cilj odgovornih za nabavo je ohranjati zaloge na taki ravni, da bo zadosti materiala za potrebe proizvodnje, istočasno pa naj prevelike zaloge ne obremenjujejo prostora in denarnega toka podjetja ter s tem ne ogrožajo plačilne sposobnosti. Denar, ki je vezan v zalogah, namreč ne prinaša nobenega dobička. Kljub trendom, ki gredo v smer proizvodnje brez zalog (JIT), so zaloge v večini podjetij še vedno dejstvo. Zaloge kljub slabostim, pogosto dobro služijo kot blažilec ob večjih spremembah v povpraševanju. Tudi ob napovedanih podražitvah, se podjetja pogosto odločajo za večje nabave materiala in s tem večje zaloge.

4.3. Dobave ravno ob pravem času

Bistvo dobav ravno ob pravem času je, da so vsi materiali in izdelki na voljo natančno takrat, ko jih potrebujemo v proizvodnem procesu in v natančno določeni količini. Podjetje želi z uvajanjem dobav »just in time« zmanjšati zaloge materialov in gotovih izdelkov na minimum, kar bo ugodno vplivalo na stroške obratnih sredstev.

Predpostavka dobav ravno ob pravem času je, da poteka proizvodnja le na podlagi povpraševanja. Proizvodni proces sprožijo naročila kupcev, čemur sledijo ustrezni oddelki v podjetju in tudi dobavitelji. Če podjetje ne dobi naročil, bo prosti čas porabilo za popravila in vzdrževanje. Gre torej za proizvodni sistem, v katerem končno povpraševanje »vleče« proizvodnjo iz ene faze v drugo, v nasprotju s tradicionalnimi proizvodnimi sistemi, ki temeljijo na »potiskanju« proizvodnje skozi proizvodni proces na podlagi zahtev optimalne velikosti naročil in z njo povezane načrtovane nabave materiala ter porabe proizvodnih poslovnih prvin (Tekavčič, 1997, str. 64).

Tradicionalni poslovni sistemi ustvarjajo zaloge, katerih namen je zagotoviti nemoteno nadaljevanje poslovnega procesa tudi, ko se pojavijo nepričakovane težave. Podjetja so z dobavitelji, ki jim dobavljajo material po sistemu ravno ob pravem času močno povezana in nanje pogodbeno prenašajo precejšen del delovnih opravil, zato se tesneje povezujejo z omejenim številom dobaviteljev, ki pokrivajo večino proizvodnih potreb. Dobavitelji so navadno ozko specializirani in velik delež njihove prodaje je vezan na enega ključnega kupca. Tako lahko nastane močna odvisnost dobavitelja od proizvajalca.

4.4. Odločitev o proizvodnji ali nakupu, odločitev o zunanjem izvajanju dejavnosti

Odločitev o tem, ali neki material kupiti na trgu ali ga proizvesti (angl. make or buy), je ena od strateških odločitev, ki jo mora sprejeti podjetje. Ta odločitev v veliki meri vpliva na njegovo produktivnost in konkurenčnost.

Novi trendi v nasprotju s tradicionalnimi pogledi dajejo prednost fleksibilnosti in se osredotočajo na konkurenčne prednosti podjetja ter poudarjajo pomen kupca. Ker je zelo malo verjetno, da bi bilo neko podjetje nadpovprečno konkurenčno na vseh področjih dejavnosti, dajejo novi pogledi managementa prednost nakupu pred proizvodnjo v lastnem podjetju. Če podjetje kupuje od dobaviteljev materiale, za katere lastna proizvodnja ne zagotavlja konkurenčne prednosti, se lahko management bolje osredotoči na poslanstvo podjetja. Ta filozofija je številna podjetja vodila v dezinvestiranje pri tistih področjih, ki ne predstavljajo ključne dejavnosti podjetja.

Prav tako, kot se podjetja odločajo o proizvodnji ali nakupu materialov oz. polizdelkov, se odločajo tudi o lastnem ali zunanjem izvajanju storitev (angl. outsourcing). Tako bili tudi v Sloveniji pri prestrukturiranju podjetij in prilagajanju razmeram tržne ekonomije priča opuščanju lastnega izvajanja storitev. Mnogo podjetij je v zunanjim ponudnikom storitev zaupalo organiziranje prehrane za zaposlene, transportne in kurirske storitve, varovanje, čiščenje prostorov, servisne usluge …

4.5. Ostali načini zniževanja stroškov

4.5.1. Primerjava podjetja s konkurenti

Primerjava podjetja s konkurenti (angl. benchmarking), je zelo splošen poslovni koncept, ki ga v taki ali drugačni obliki uporablja skoraj vsako podjetje. Gre za proces nenehnega iskanja najboljših praks konkurentov in drugih podjetij, ki vodijo k nadpovprečni uspešnosti, če jih uporabimo v podjetju.

Za doseganje nadpovprečne uspešnosti mora biti podjetje boljše od svojih konkurentov. Zato podjetja sistematično razvijajo svoje sposobnosti, ki so najbolj redke dobrine v razmerah sodobne konkurence. Pri tem spremljajo svoje tekmece, o njih želijo pridobiti čimveč informacij in jih vključiti v svoje odločitve (Prašnikar, 2002, str.13-17).

Podjetja, ki se zgledujejo po uspešnih podjetjih iz panoge, se vse bolj zavedajo prednosti, ki jim jih omogoča benchmarking. Z uvajanjem novih proizvodnih metod, boljšim managementom in sledenjem zgledov podjetij iz razvitih tržnih okolij se povečuje tudi organizacijska učinkovitost slovenskih podjetij.

Na podlagi podatkov, ki jih podjetju uspe pridobiti o drugih podjetjih (npr. delež stroškov materiala v celotnih stroških), bo podjetje ocenilo konkurenčni položaj na trgu. Če se bo izkazalo, da konkurenčna podjetja delujejo z nižjim deležem stroškov materiala, bo moralo ugotoviti, kje so njegove pomanjkljivosti in kako jih premostiti.

4.5.2. Metoda stalnih izboljšav

Metoda stalnih izboljšav (angl. Continuous Improvement) je proces postopnih sprememb, ki je usmerjen k vse uspešnejšemu izvajanju obstoječih nalog v podjetju. Postopno in stalno izboljševanje poslovanja poteka skozi vse aktivnosti v podjetju in vključuje vse zaposlene. Pri izvajanju vseh aktivnosti se kaže prizadevanje po stalnem obvladovanju stroškov. Na napake, ki se pojavljajo v okviru poslovanja podjetja, mora podjetje gledati kot na priložnosti za odkrivanje pomanjkljivosti v procesih in njihovo posledično izboljšanje. Obvladovanje

stroškov s pomočjo metode stalnih izboljšav je osredotočeno na odkrivanje priložnosti za zmanjšanje stroškov v podjetju (Šink, 2001, str. 53).

4.5.3. Ugotavljanje stroškov kakovosti

Kakovost je v kombinaciji s ceno vedno pomembno vplivala na uspešnost poslovnih učinkov na trgu. Višja stopnja kakovosti pomeni večje zadovoljstvo kupcev ter s tem možnost doseganja višjih cen. Če z višjimi cenami zaradi boljše kakovosti, več kot nadomestimo povečanje stroškov za doseganje te kakovosti, pridemo do pozitivnega učinka na rezultat poslovanja. Kakovost je tako poleg cene, fleksibilnosti in inovativnosti eden ključnih dejavnikov pridobivanja konkurenčne prednosti podjetja (Rusjan, 1999, str. 270).

Za posamezne proizvode podjetja je potrebno določiti ustrezno raven kakovosti, saj lahko previsok kakovostni nivo predstavlja za podjetje takšne stroške, da bo proizvod postal nekonkurenčen. Glede na to se določi takšen nivo kakovosti materialov in opreme, ki bo še sprejemljiv, hkrati pa ne bo povzročal previsokih nabavnih stroškov. Vpeljava različnih programov za izboljšanje kakovosti se ponavadi odrazi v večji uspešnosti podjetja

Stroške kakovosti lahko razdelimo v štiri skupine (Hočevar, 2006, str. 58):

- stroški preprečevanja:
  a) stroški tehničnih študij za izboljšanje proizvodnega procesa, kar bi moralo zagotoviti višjo kakovost izdelka,
  b) stroški opreme za proizvodnjo kakovostnejših izdelkov,
  c) stroški za izboljšanje vhodnih materialov in dopolnitev dobaviteljev,
  d) stroški preventivnih programov vzdrževanja;

- stroški nadzora kakovosti:
  a) stroški nadzora materialov in polproizvodov,
  b) nadzor poteka proizvodnje in končnih proizvodov,
  c) stroški laboratorijskih testov,
  d) revizija kakovosti in drugi testi;

- stroški notranjih napak:
  a) stroški odpada (izmeta),
  b) stroški popravil,
  c) stroški popravil in izboljšav,
  d) stroški zastojev,
  e) popust na prodajo neustreznega materiala in delov;

- stroški zunanjih napak:
  a) stroški reševanja zahtevkov in pritožb kupcev,
  b) stroški jamstev in zamenjav,
  c) stroški prevoza in popravila vrnjenih izdelkov.

Optimalni nivo stroškov je dosežen, ko so celotni stroški kakovosti najnižji. Nivo dovoljenega izmeta definiramo kot sprejemljiv nivo kakovosti.

Slabost klasičnega računovodstva je, da stroškov kakovosti ne evidentira in zato o njih ne poroča poslovodstvu podjetja. Tako problem stroškov kakovosti ni znan. Zato je prvi korak, ki ga je v podjetjih vredno narediti, dopolnitev računovodskih poročil tudi s temi stroški. Stroške kakovosti je potrebno ugotavljati po proizvodih in kupcih (Hočevar, 2006, str 58)

4.5.4. Ugotavljanje ciljnih stroškov

Ciljne stroške lahko opredelimo kot stroške, s katerimi bo podjetje ustvarilo zadovoljiv dobiček ob določeni tržni ceni, obsegu prodaje in ciljni uporabnosti izdelka. Metoda računanja ciljnih stroškov izdelka je pomembna v fazi načrtovanja izdelka oz. izbire dejavnosti in oblike izdelka. Ponavadi velja, da je celo 80 % stroškov določeno v obdobju oblikovanja izdelka. Zato je razumljivo, da se s stroški poskuša upravljati v obdobju, ko se proizvod oblikuje in se določajo procesi za njegovo proizvodnjo (Hočevar, 2006, str. 57).

Namen računanja ciljnih stroškov je namreč prav ta, da se izbere takšne metode in procese, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Izračunavanje ciljnih stroškov je prilagojeno kupcem, saj oni določajo ceno, kakovost in uporabno vrednost izdelka. Pri izračunavanju ciljnih stroškov, bi v podjetju morala sodelovati skupina sestavljena iz predstavnikov vseh poslovnih funkcij v podjetju.

Za obračun ciljnih stroškov je pomembno, da se stroški proizvodnje ugotavljajo neodvisno od obstoječe proizvodnje oz. da se ugotavljajo na osnovi uporabe druge vrste materiala, druge metode proizvodnje ali drugače oblikovanih proizvodov. Pri tem je potrebno ohraniti enako raven kakovosti izdelkov. Takšno aktivnost lahko poimenujemo predvidevanje stroškov (angl. cost estimation), saj takšen nadzor nad stroški temelji predvsem na predvidenih stroških, torej stroških, ki se ugotavljajo v fazi planiranja in oblikovanja proizvoda, tj. pred nastankom stroškov (Hočevar, 2006, str. 57-58).

4.5.5. Ugotavljanje stroškov po kupcih

V podjetjih pogosto mislijo, da je zadostno ugotavljanje stroškov po proizvodih in oddelkih. Vendar je zelo pomembno, da se stroški ugotavljajo tudi po posameznih kupcih, če kupci

»povzročajo« različne stroške. **Največji kupec ni nujno najbolj profitabilen kupec.** Nekaterim kupcem je pogosto treba zagotavljati dodatne usluge (jamstva, posebne prevoze, kritje stroškov popravil, razvoj posebnih proizvodov, daljši plačilni roki), kar za podjetje pomeni strošek. Za bolj jasno sliko o kakovosti kupcev je vredno tudi te stroške spremljati za vsakega kupca (Hočevar, 2006, str. 59).

5. ANALIZA STROŠKOV ZA POTREBE ODLOČANJA UPRAVE PODJETJA IN PREDLOGI UKREPOV

5.1. Kratka predstavitev podjetja

Podjetje X je bilo ustanovljeno v Radomljah leta 1997. Nastalo je s prodajo podjetja Induplati Mokronog d.o.o., tujemu - nizozemskemu kupcu. Ukvarja se s proizvodnjo predprostorov in senčnikov za počitniške prikolice in avtodome. Podjetje je v 100 % tuji lasti. V preučevanem obdobju je zaposlovalo okoli 120 ljudi. Proizvodnja omenjenih izdelkov poteka v Sloveniji v dveh dislociranih enotah.

V obratu Radomlje, kjer je tudi uprava podjetja, poteka proizvodnja ogrodij za predprostore iz različnih materialov (aluminij, jeklo, fiberglas) in v različnih izvedbah. Podjetje X vodi direktor, ki je odgovoren za poslovanje podjetja, stik z matičnim podjetjem in nabavo nekaterih strateško pomembnih materialov. Druga enota podjetja v Sloveniji je Obrat konfekcije Mokronog, kjer poteka proizvodnja (šivanje) platnenih delov predprostorov iz različnih tehničnih tkanin.

Proizvodnja v obeh obratih poteka pod nadzorom vodij proizvodnje. Ker podjetje deluje predvsem kot proizvodno podjetje za naročnika (matično družbo), ima malo t.i. režijskih delavcev.

Nabava v podjetju X poteka deloma z neposrednim odnosom z dobavitelji, deloma pa posredno prek matičnega podjetja, ki naroča materiale glede na planirane potrebe podjetja X.

Med funkcijami, ki niso neposredno (operativno) povezane s proizvodnjo, so pomočnik direktorja, tehnološka priprava dela in razvoj, računovodstvo in odprema izdelkov.

Glavni naročnik in kupec izdelkov podjetja X je matična družba na Nizozemskem, ki izdelke podjetja X trži na zahodno in severnoevropskih trgih. Največja trga za izdelke podjetja X sta nizozemski in britanski trg, kjer izdelki podjetja X dosegajo vodilni tržni delež. Podjetje X manj kot 1% izdelkov proda na domačem (slovenskem) trgu.

Izdelki podjetja se prodajajo pod dvema blagovnima znamkama. Vodilna blagovna znamka podjetja uživa v Evropi razmeroma velik ugled in predstavlja visoko kakovostne izdelke po konkurenčnih cenah. Druga (nižje pozicionirana) blagovna znamka je bila vpeljana kot odgovor na cenejše kitajske izdelke, ki so se pojavili na trgu. Po kakovosti ne zaostaja dosti za glavno blagovno znamko podjetja, prodaja pa se ceneje - z nižjo maržo.

Podjetje X je od ustanovitve leta 1997 dalje, veliko vlagalo v tehnološko opremljenost, tako da se tudi po tem kriteriju uvršča med najboljša evropska podjetja v panogi, pohvali se lahko tudi z več računalniško vodenimi linijami oz. stroji. Tudi znanje zaposlenih je na ravni, ki ob skrbni izbiri materialov, omogoča proizvodnjo visoko kakovostnih izdelkov.

Podjetje X je od ustanovitve dalje, pa vse do leta 2005 konstantno raslo, v letu 2006 pa se je ta trend obrnil navzdol. Razloge za to bom navedel v nadaljevanju. Po odlični prodaji, ki je dosegla vrhunec v letu 2005, je prišlo do nekaterih sprememb na trgu, ki so povzročile upad povpraševanja po izdelkih podjetja X. Vzroke za upad prodaje izdelkov podjetja X, lahko pripišeno negotovi politični situaciji, ki je posledica terorističnih napadov in vojne v Iraku, upadu prodaje počitniških prikolic in porastu prodaje avtodomov v Evropi, pojavu nizkocenovne konkurence azijskih proizvajalcev, spreminjajočemu se načinu preživljanja prostega časa in dopusta ob »poplavi« ponudbe poceni letalskih vozovnic in turističnih aranžmajev …

5.2. Ugotavljanje lastnih cen proizvodov

Kalkuliranje sem teoretično opredelil že v drugem in tretjem poglavju, kjer sem predstavil tudi moderne metode kalkuliranja. V nadaljevanju pa bom prikazal način kalkuliranja lastnih cen izdelkov podjetja X.

V podjetju X, pri kalkuliranju lastnih cen proizvodov uporabljajo tradicionalni sistem kalkuliranja. Podjetja X ima razmeroma homogeno proizvodnjo, saj proizvaja nekaj skupin izdelkov iz enakih ali sorodnih materialov.

Kosovnica, specifikacija, receptura nam dajo podatke o neposrednih stroških materiala in proizvodnih storitev, delovni načrti, tehnološki postopki pa kažejo na količino porabljenega neposrednega dela.

Ugotavljanje izdelavnih časov in normiranje v obravnavanem podjetju potekata po metodi REFA. Kot osnova se uporablja tabela, iz katere lahko razberemo, koliko posamezna operacija ali gib traja. Ugotavljamo čase in normo vsake faze, ki je toliko dolga, da jo lahko kakovostno spremljamo (praviloma ne krajša od 6 sekund). Za določitev časa je potrebno opraviti od 20 do 100 posnetkov in določiti KI – količnik ocenjene intenzivnosti dela med snemanjem v razponu od 70 do 130. Kakovostnejše čase dobimo, če posnamemo čim več

ljudi. Če je za neko operacijo na voljo le en zaposleni, ugotovljeni časi niso čisto pravilni. Tako dobimo čisti čas (ČČ), ki je enak seštevku zaporedja vseh potrebnih časov operacije, na kar dodamo KD (količnik dodatka za osebne in organizacijske izgube) in dodatno delo.

V podjetju X so kalkulacije izdelkov sestavljene iz večnivojskih kosovnic, saj proizvodni proces poteka v več fazah, kosovnica pa se gradi od materiala prek več polproizvodov do gotovega proizvoda.

Vrednost materiala se vrednoti po stalnih cenah. Te se določajo po formuli: nabavna vrednost materiala, + 6% stroškov nabave in manipulacije z blagom. Stalne (planske) cene se ne spreminjajo, razen v primeru, ko pride do večjega povišanja ali znižanja nabavnih cen.

Podjetje X prodajne cene svojih izdelkov ponavadi postavlja za eno leto vnaprej, saj ponavadi veljajo eno sezono (npr. od septembra, do avgusta prihodnjega leta). Podjetje X je zato izpostavljeno tveganju rasti cen osnovnih materialov, ki lahko zmanjšujejo razliko med lastno ceno in prodajno ceno proizvodov. Problem zviševanja cen materialov je v zadnjih letih prisoten predvsem pri proizvodih iz jekla in aluminija (ogrodja za predprostore). Cene jekla so v preteklih letih močno narasle in so se ustalile na zgodovinsko najvišji ravni. Cene aluminija se v preučevanem obdobju niso gibale skladno z gibanjem cen jekla; v času največjega porasta cen jekla so stagnirale oz. nekaj časa celo padale, v letu 2006 pa so ponovno močno narasle.

V kalkulaciji cene proizvoda podjetja X je količina porabe posameznega materiala pomnožena s stalno (plansko) ceno materiala. Tako dobimo vrednosti posameznih količin porabljenih materialov. Kot sem že omenil so materiali v kalkulacijah vrednoteni po stalnih cenah po formuli nabavna cena, povečana za 6%.

Za posamezne polizdelke, ki sestavljajo proizvod, je v kalkulaciji obračunan tudi strošek dela in sicer po sistemu porabljen čas v minutah pomnožen z vrednostjo minute posamezne faze dela.

Tudi vrednost izdelavnih časov posameznih faz dela v proizvodnji je za potrebe kalkulacij določena plansko. Tako npr. vrednost minute enostavnega ročnega dela znaša 0,11 EUR, vrednost strojne minute dela na avtomatski žagi za razrez cevi pa 0,50 EUR.

Seštevek vrednosti porabljenega materiala in vrednosti dela posameznih faz izdelave obračunanih po stalnih (planskih) cenah, nam da lastno ceno izdelka.

V kalkulacijah lastnih cen proizvodov podjetja X strošek materiala predstavlja okoli 70%, strošek dela pa okoli 30% lastne cene.

Podjetje X prodajno ceno izdelkov oblikuje tako, da na kalkulacijsko lastno ceno doda določen odstotek pribitka – npr. 15%, oz. skladno s ciljno veleprodajno oz. maloprodajno ceno.

Problem vseh metod kalkuliranja je negotovost, ali je dobljena kalkulacijska lastna cena realna oz. pravilna. Za podjetje X lahko trdimo, da so v preučevanem obdobju izračunane lastne cene proizvodov ustrezne. Iz poslovnih rezultatov (ustvarjenega dobička) lahko sklepamo, da so bile kalkulacijske cene v preučevanem obdobju ob realizirani proizvodnji in prodaji višje od dejanskih lastnih cen. Podjetje je v preučevanem obdobju s prodajo izdelkov pokrivalo vse fiksne in variabilne stroške.

Nevarnost pri sedanjem načinu kalkulacij se lahko pojavi ob velikem upadu proizvodnje oz. prodaje izdelkov. Tedaj se lahko zgodi, da planske cene posameznih faz dela ne bodo več ustrezne, saj pri majhnem obsegu proizvodnje v ceni izdelka zaračunani planski stroški dela in odstotek pribitka na lastno ceno proizvoda ne bodo pokrivali vseh stroškov.

Zato bi bilo ustrezno razmišljati tudi o drugačnih načinih izračunavanja lastnih cen izdelkov. Če podjetje to nevarnost pozna in se je zaveda, lahko z ustreznimi potezami omili posledice. Dvig prodajnih cen zaradi višjih stroškov na enoto proizvoda seveda ni možen, saj je na trgu močna konkurenca.

Podjetje X občasno uporablja tudi enostavno kalkuliranja lastne cene, brez pribitkov na nabavne cene materialov. Potrošena količina materialov se pomnoži z nabavno ceno posameznih materialov. Tako dobimo vrednost porabljenih materialov, ki ji dodamo še normiran izdelavni čas proizvoda, ki ga prav tako pomnožimo z določeno vrednostjo ure dela. Tako dobimo t.i. golo ceno izdelka, ki služi za orientacijo in presojo realnosti preučevane cene. Ta metoda se v podjetju X uporablja pri analizi dumpinških cen konkurentov oz. včasih nerazumno nizkih cen predvsem kitajskih proizvajalcev (posnemovalcev).

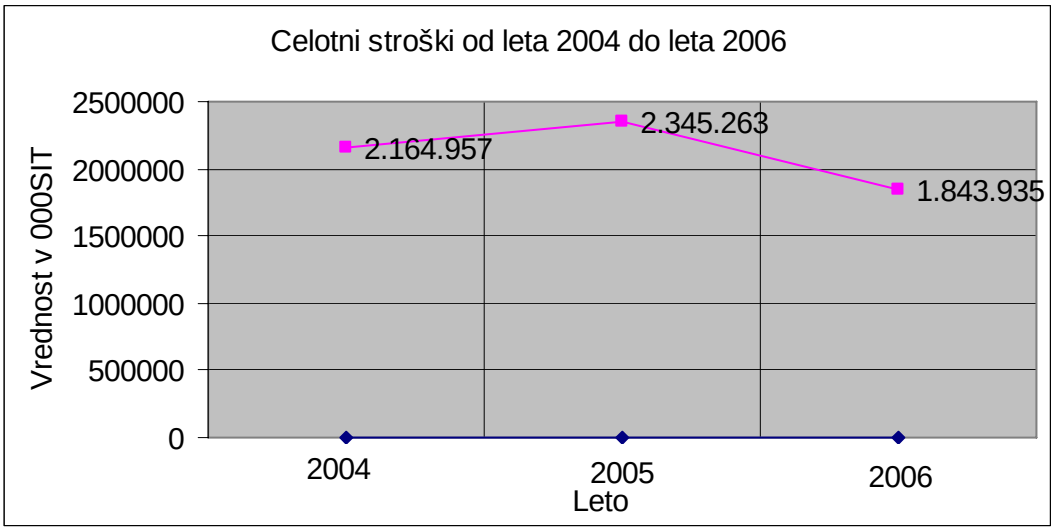
5.3. Analiza celotnih stroškov v podjetju X

Analiza, ki jo predstavljam v nadaljevanju, se nanaša na poslovanje podjetja X v letih 2004, 2005, 2006. V preučevanem podjetju so leti 2004 in 2005 označili kot odlični, tako z vidika realiziranih prihodkov od prodaje, ustvarjenega dobička, produktivnosti dela in izkoriščenosti kapacitet. V letu 2005 so v podjetju zabeležili rekordne rezultate od ustanovitve leta 1997. Do leta 2005 so v podjetju beležili naraščajoči trend ustvarjenih prihodkov od prodaje, ta pa se je v letu 2006 obrnil navzdol.

Analizo stroškov sem pričel z analizo celotnih stroškov, ki jih je podjetje X zabeležilo v preučevanem obdobju, sledi ji analiza stroškov po naravnih vrstah. Po mojem mnenju so

najpomembnejši stroški, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X, stroški materiala, zato jim bom v nadaljevanju posvetil največ pozornosti.

Slika 7: Celotni stroški podjetja X v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)



Vir: Interna gradiva podjetja X

Kot je razvidno iz slike 7, ki prikazuje celotne stroške podjetja X v letih 2004 do 2006 in njihovo gibanje so se celotni stroški v preučevanem obdobju spreminjali, in sicer so bili najvišji leta 2005 in najnižji leta 2006. Kot bom prikazal v nadaljevanju je gibanje oz. velikost celotnih stroškov podjetja X v veliki meri odvisno od ustvarjenih prihodkov iz poslovanja.

Pri poslovanju podjetja nastajajo različne kategorije stroškov, ki so posledica proizvodne dejavnosti. V svoji analizi sem razdelil stroške po naravnih stroškovnih vrstah. Razdelitev, zneske in gibanje stroškov, razdeljenih po naravnih stroškovnih vrstah, v prikazuje tabela 2.

Tabela 2: Pregled stroškov po naravnih vrstah za leta 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)

Vrsta stroška / leto	2004	2005	2006	Indeks 05/04	Indeks 06/05
Stroški materiala	1.483.729	1.617.387	1.212.454	109,0	75,0
Stroški storitev	254.283	293.891	173.968	115,6	59,2
Stroški dela	378.768	388.405	372.747	102,5	96,0
Stroški amortizacije	46.542	44.041	81.681	94,6	185,5
Ostali stroški	1.635	1.539	3.085	94,1	200,5
Skupaj	2.164.957	2.345.263	1.843.935	108,3	78,6

Vir: Interna gradiva podjetja X

Celotni stroški podjetja X so bili v letu 2005 za 8,3% višji kot v letu 2004. Najbolj so se povečali stroški materiala in stroški storitev.

V letu 2006 so se celotni stroški podjetja X glede na leto 2005 zmanjšali za 21,4%. Najbolj so se zmanjšali stroški materiala in stroški storitev, kar je posledica manjšega obsega proizvodnje in prodaje ter nižjih prihodkov iz poslovanja.

V nadaljevanju bom prikazal tudi, da se z zmanjšanjem obsega prodaje celotni stroški zmanjšajo za manjši odstotek, kot se zmanjšajo ustvarjeni prihodki iz poslovanja in čisti dobiček iz poslovanja. To lahko pripišemo fiksnim stroškom in razmeroma majhnemu nihanju stroškov dela glede na obseg proizvodnje oz. produktivnost dela.

V tabeli 3, ki sledi, prikazujem gibanje oz. spremembe prihodkov, stroškov in čistega dobička. Tabela nam bo pomagala razumeti medsebojno odvisnost kategorij.

Tabela 3: Primerjava gibanja prihodkov, stroškov in dobička v letih 2004, 2005, 2006
(v 000 SIT)

	2004	2005	2006	Indeks 05/04	Indeks 06/05
Prihodki	3.223.290	3.406.660	2.500.816	105,7	73,4
Stroški	2.164.957	2.345.263	1.843.935	108,3	78,6
Čisti dobiček	-	-	-	107,5	62,7

Vir: Interna gradiva podjetja X

Na željo poslovodstva, zneskov čistega dobička ne navajam.

Iz tabele 3 je razvidno, da je povečanje prihodkov za 5,7% v letu 2005 spremljalo povečanje stroškov za 8,3% in povečanje čistega dobička za 7,5% glede na leto 2004. Kot lahko vidimo, je čisti dobiček narasel za večjo stopnjo kot prihodki iz poslovanja, kar pomeni, da se je dobičkovnost prihodkov v letu 2005 povečala.

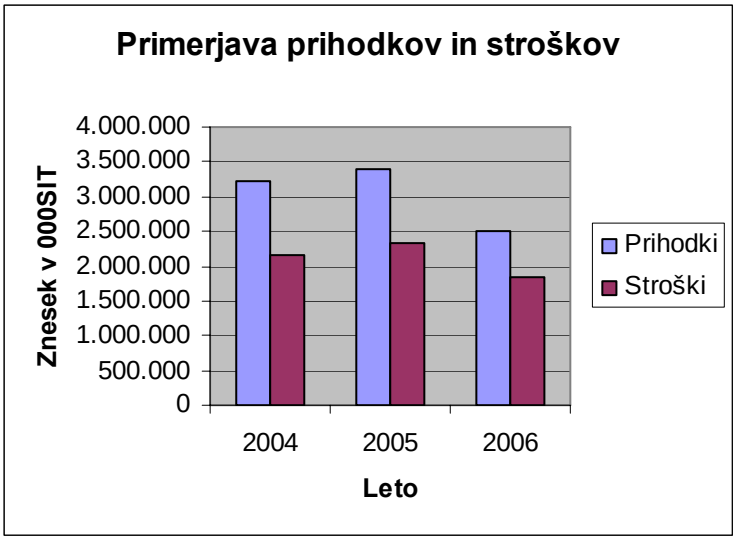
Kot sem že omenili je bilo za podjetje X leto 2005 najuspešnejše od ustanovitve podjetja leta 1997.

Sledilo je leto 2006, ki je prineslo zmanjšanje povpraševanja po izdelkih podjetja X in s tem zmanjšanje obsega proizvodnje. Tu najdemo razloge za občutno zmanjšanje prihodkov iz poslovanja, ki so se zmanjšali za 26,6% glede na leto 2005, čisti dobiček se je zmanjšal za 27,3%, celotni stroški pa so se zmanjšali le za 21,4%.

Nesorazmerno znižanje stroškov glede na upad prihodkov je posledica fiksnih stroškov, ki niso odvisni od obsega poslovanja, manjše izkoriščenosti proizvodnih kapacitet in nižje produktivnosti dela.

Za ilustracijo razmerja med prihodki iz poslovanja in celotnimi stroški podjetja v obravnavanem obdobju v nadaljevanju predstavljam sliko 8.

Slika 8: Primerjava prihodkov in stroškov v letih 2004, 2005, 2006



Vir: Interna gradiva podjetja X

Slika 8 prikazuje zmanjšanje prihodkov v letu 2006, ki je bilo veliko večje kot zmanjšanje stroškov podjetja, kar je posledično prineslo dosti nižji dobiček, kot v letih 2004 in 2005.

5.3.1. Analiza stroškov po naravnih vrstah po posameznih letih

V tem podpoglavju bom najprej predstavil strukturo naravnih vrst stroškov, ki jih je imelo podjetje X v letih 2004, 2005, 2006 (glej Tab. 4, na str. 52). V nadaljevanju pa se bom posvetil analizi posameznih vrst stroškov, ki predstavljajo največje deleže med celotnimi stroški poslovanja podjetja.

Tabela 4: Deleži posameznih (naravnih) vrst stroškov v letih 2004, 2005, 2006

Vrsta stroška / Leto	2004 (v 000 SIT)	Delež v %	2005 (v 000 SIT)	Delež v %	2006 (v 000 SIT)	Delež v %
Stroški materiala	1.483.729	68,53	1.617.387	68,96	1.212.454	65,75
Stroški storitev	254.283	11,75	293.891	12,53	173.968	9,43
Stroški dela	378.768	17,50	388.405	16,56	372.747	20,21
Stroški amortizacije	46.542	2,15	44.041	1,88	81.681	4,43
Ostali stroški	1.635	0,08	1.539	0,07	3.085	0,17
Skupaj	2.164.957	100	2.345.263	100	1.843.935	100

Vir: Interna gradiva podjetja X

Iz tabele 4 je razvidno, da je razporeditev deležev posameznih naravnih vrst stroškov v letih 2004 in 2005 približno enaka, struktura stroškov v letu 2006 pa se nekoliko razlikuje od predhodnih dveh let. Razloge za to bom predstavil v nadaljevanju.

Struktura stroškov v letu 2004

V letu 2004 so med naravnimi vrstami stroškov največji delež predstavljali stroški materiala. Teh je bilo za 68,5% celotnih stroškov v tem letu. Ta delež kaže, da je podjetje X proizvodno podjetje.

Na drugem mestu po deležu so bili stroški dela, na katere je odpadlo 17,5% celotnih stroškov, tem pa so sledili stroški storitev z 11,8%. Strošek amortizacije je v letu 2004 predstavljal 2,2% celotnih stroškov podjetja.

Struktura stroškov v letu 2005

Stroški, razdeljeni po naravnih vrstah stroškov, so bili leta 2005 zelo podobno razporejeni, kot leta 2004.

Delež stroškov materiala med celotnimi stroški je narasel za 0,5 odstotne točke na 69%. Delež stroškov storitev, pa je bil z 12,5%, za 0,7 odstotne točke večji kot v predhodnem letu.

Delež stroškov dela med celotnimi stroški je v letu 2005 glede na predhodno leto upadel za 0,9 odstotne točke, čeprav so stroški dela realno narasli, a so stroški materiala in storitev, ki predstavljajo v tem letu več kot 80% celotnih stroškov, narasli bolj kot stroški dela.

Struktura stroškov v letu 2006

Struktura celotnih stroškov, razdeljenih po naravnih stroškovnih vrstah, se je v letu 2006 glede na leti 2004, 2005 občutno spremenila. Delež stroškov dela med celotnimi stroški, se je povečal za 4,6 odstotne točke, čeprav so se stroški dela (realno) zmanjšali zaradi zmanjšanja števila zaposlenih. To lahko pripišemo manjši produktivnost dela v letu 2006, ki je posledica zmanjšanja naročil kupcev in s tem manjšega obsega proizvodnje.

V letu 2006 se je med celotnimi stroški najbolj povečal delež stroškov amortizacije, saj so v podjetju X pričeli z amortizacijo novozgrajenega proizvodnega obrata kovinskih konstrukcij, dograjenega skladiščnega prostora in računalniško vodenih krojilnih linij v obratu konfekcije.

Delež stroškov materiala med celotnimi stroški se je zmanjšal za 3,1 odstotne točke glede na leto 2005, za enak delež pa so se znižali tudi stroški storitev. Znižanje stroškov storitev (za skoraj 120mio SIT) je posledica prekinitve pogodbe s podjetjem, ki je za podjetje X šivalo izdelke, nižjih transportnih stroškov in nižjih stroškov proizvodnih storitev cinkanja oz. eloksiranja cevi zaradi manjšega obsega proizvodnje.

5.3.1.1. Stroški materiala

Stroški materiala se nanašajo na porabljen material pri proizvodnji. Glede na to, da proizvodnja podjetja X poteka v dveh dislociranih enotah – obrat konfekcije in obrat kovinskih konstrukcij, sem ločeno prikazal stroške materiala porabljenega v posameznem obratu (glej Tab. 5, na str. 54).

V podjetju X stroški materiala predstavljajo največji delež med vsemi stroški, zato jim je potrebno posvečati posebno pozornost.

Med stroške materiala za konfekcijo spadajo različne tkanine, folije, zadrge, pomožni materiali, embalaža ...

Med stroške materiala za kovinske konstrukcije pa spadajo porabljene cevi za ogrodja, trakovi iz jeklene pločevine, drobni elementi, razni plastični elementi, varilni plini, embalaža …

Med stroški energije so zajeti stroški električne energije, poraba goriv za ogrevanje, poraba motornega bencina oz. dizelskega goriva.

Tabela 5: Stroški materiala v podjetju X, v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)

Vrsta / Leto	2004	2005	Indeks 05/04	2006	Indeks 06/05
Str. mat. za konfekcijo	1.258.956	1.373.761	109,1	995.539	72,5
Str. mat. za kov. konstr.	201.666	215.229	106,7	**193.177**	89,8
Str. energije	11.885	14.920	125,5	13.151	88,1
Str. nadom. delov	7.553	7.576	100,3	7.142	94,3
Ostali str. mat.	3.669	5.901	160,8	3.445	58,4
Skupaj str. mat.	1.483.729	1.617.387	109,0	1.212.454	75,0

Vir: Interna gradiva podjetja X

V letu 2004 so stroški materiala predstavljali 68,5% celotnih stroškov podjetja X (glej Tab. 4, na str 52). 84,5% stroškov materiala so predstavljali neposredni stroški materiala za proizvodnjo v obratu konfekcije, 13,6% stroškov materiala pa je nastalo v obratu kovinskih konstrukcij. Delež stroškov porabljene energije v letu 2004 je znašal 0,8% stroškov materiala.

V letu 2005 so se stroški materiala v primerjavi z letom 2004 povečali za 9,0%, celotni stroški pa so se povečali za 8,3%. Prihodki iz poslovanja so se v enakem obdobju povečali za 5,7%.

Stroški materiala za konfekcijo so se v letu 2005 povečali za 114 mio SIT oz. za 9,1% glede na leto 2004, in sicer zaradi večjega obsega proizvodnje predpostorov za počitniške prikolice.

Kot nam prikazuje tabela 5, so se stroški materiala za obrat kovinskih konstrukcij v letu 2005 v primerjavi z letom 2004 povečali za 6,7% in so z 215mio SIT predstavljali 13,3% skupnih stroškov materiala v tem letu. Relativno povečanje stroškov materiala za kovinske konstrukcije je bilo v letu 2005 manjše od skupnega povečanja stroškov materiala v podjetju, kar je zanimivo, glede na drastične podražitve izdelkov iz jekla v letu 2005. Podjetje X je z nabavo večje količine materialov iz jekla po »starih« cenah, uspelo zadržati vpliv višjih cen na svetovnih trgih, ki so sledile.

Stroški materiala porabljenega v obratu konfekcije, so enako kot v letu 2004 predstavljali 85% celotnih stroškov material v podjetju X.

Stroški energije so se v letu 2005 povečali za 25,5% glede na leto prej, kar je posledica večje porabe električne energije zaradi uporabe novih, računalniško vodenih krojilnih miz in kompresorjev za komprimiran zrak. Zaradi višjih cen naftnih derivatov se je povečal tudi strošek energije za ogrevanje.

Leto 2006 je bilo za podjetje X od ustanovitve leta 1997 prvo, v katerem so zabeležili negativno rast – upad prihodkov iz poslovanja - glede na predhodno leto. Prihodki od prodaje so, kot sem že omenil, glede na leto 2005 upadli za 26,6%. V enakem obdobju, so se celotni stroški znižali za 21,4%, čisti dobiček pa je upadel celo za 37,3% (glej Tab. 3, na str. 50).

Kot je prikazano v Tab.5, na str. 54, so se stroški materiala, ki jim v tem poglavju posvečam glavno pozornost, v letu 2006 znižali za 25%.

Stroški materiala za konfekcijo so se zaradi zmanjšanega obsega proizvodnje zmanjšali za 27,5%. K znižanju stroškov materiala je pripomogla tudi nabava nekaterih materialov iz novih (cenejših) nabavnih virov – predvsem iz Kitajske. V letu 2006 se je delež neposrednih stroškov materiala za obrat konfekcije znižal za skoraj 3% točke na 82% celotnih stroškov materiala v podjetju X. Delež neposrednih stroškov materiala za obrat kovinskih konstrukcij, pa se je povečal za skoraj 3% točke na 16% celotnih stroškov materiala.

Stroški materiala za kovinske konstrukcije so se v letu 2006 zmanjšali za samo 10,2% glede na leto 2005. Cene kovin na svetovnih trgih so v letu 2006 nadaljevale trend rasti iz leta 2005, kar se je odrazilo v višjih nabavnih cenah jeklenih cevi in trakov iz jeklene pločevine. Sledeči faktor, ki je pripomogel, da so se stroški materiala za kovinske konstrukcije znižali tako nesorazmerno, v primerjavi s stroški materiala za konfekcijo je uvedba proizvodnje ogrodij iz cevi izdelanih iz steklenih vlaken (fiberglas). Material (fiberglas cevi) za izdelavo tovrstnih ogrodij je za okoli 100% dražji od primerljivih jeklenih cevi. Na drugi strani pa so se stroški materiala za konfekcijo in njihov delež med skupnimi stroški materiala znižali, na kar je vplivalo tudi znižanje nabavnih cen nekaterih materialov z nakupom na Kitajskem.

Stroški energije so se v letu 2006 glede na leto 2005 zmanjšali za 11,9%, kar je posledica racionalnejšega ogrevanja v novozgrajenem proizvodnem obratu in manjše porabe električne energije zaradi zmanjšanega obsega proizvodnje.

V zadnjih letih v podjetju X veliko energije vlagajo v zniževanje stroškov materiala. Gre predvsem za iskanje novih, cenejših nabavnih virov doma in v tujini, pa tudi za zniževanje cen obstoječih dobaviteljev, kjer je bilo to mogoče. Na stroške materiala se znotraj podjetja lahko vpliva s čimboljšim izkoristkom in z izdelovanjem kakovostnih izdelkov brez napak

5.3.1.2. Stroški storitev

Kot je razvidno iz tabele 6 na str. 56, je največji delež stroškov storitev, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X, odvisen od stroškov storitev pri izdelavi proizvodov. Sem spadajo storitve cinkanja oz. eloksiranja jeklenih in aluminijastih cevi za ogrodja, šivanja prigrad, razrez tkanin na trakove, potisk tkanin ...

Med ostalimi stroški storitev omenimo tudi stroške transportnih storitev (prevoz blaga do kupca) in stroške intelektualnih in osebnih storitev, kot npr. svetovalne storitve, revizija, itd.

Tabela 6: Stroški storitev v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)

Vrsta / Leto	2004	2005	2006	indeks 2005/2004	indeks 2006/2005
Str. stor. pri izdelavi proizv.	178.830	214.994	125.141	120,2	58,2
Str. prevoznih stor.	23.755	25.790	18.565	108,6	72,0
Str. stor. v zvezi z vzdrž.	4.885	8.920	3.742	182,6	42,0
Str. najemnine	14.415	11.279	0	78,2	0,0
Str. intelekt. in osebnih stor.	19.270	16.032	17.153	83,2	107,0
Ostali str stor.	13.128	16.876	9.367	128,5	55,5
Skupaj stroški storitev	254.283	293.891	173.968	115,6	59,2

Vir: Interna gradiva podjetja X

Kot sem že ugotovil, so stroški storitev podjetja X s spreminjanjem obsega poslovanja in s spreminjanjem ustvarjenih poslovnih prihodkov v preučevanem obdobju nihali bolj kot celotni stroški oz. prihodki iz poslovanja.

Medtem, ko so se celotni stroški podjetja X v letu 2005, glede na leto 2004 povečali za 8,3%, so se stroški storitev, kot je razvidno iz tabele 6, povečali za 15,6%. Prihodki podjetja so se v enakem obdobju povečali za 5,7%.

Vrednostno so se v preučevanem obdobju med stroški storitev najbolj spreminjali stroški storitev pri izdelavi proizvodov, zato sem jim posvetil največ pozornosti.

Kot že omenjeno, je imelo podjetje X v obravnavanem obdobju s slovenskim tekstilnim podjetjem sklenjeno pogodbo, na podlagi katere je bilo izdelanih okoli 10.000 predprostorov letno. Podjetje X je pogodbenemu izvajalcu dostavljalo naročila in material za izdelavo predprostorov in mu plačevalo opravljeno storitev šivanja po dogovorjeni ceni.

V letu 2006 so bili celotni stroški poslovanja podjetja X glede na leto 2005 nižji za 21,4%, stroški storitev pa so bili nižji za kar 40,8%. Prihodki podjetja so se v enakem obdobju zmanjšali za 26,6%.

Podjetje X je v letu 2006 zaradi upada povpraševanja po izdelkih podjetja prekinilo sodelovanje z omenjenim (pod)izvajalcem. Prav tako se je zaradi zmanjšanega povpraševanja znižala proizvodnja ogrodij za predprostore, s tem pa se je znižala tudi potreba po storitvah cinkanja in eloksiranja jeklenih oz. aluminijastih cevi, ki tudi predstavljata velik delež med

stroški storitev. Našteto in velik upad prodaje so razlog za tako veliko znižanje stroškov storitev v letu 2006.

Kljub prikazanemu gibanju stroškov storitev je zunanje najemanje storitev šivanja v preteklosti zaradi zapolnjenosti lastnih kapacitet prinašalo dodatni dobiček.

Delež stroškov storitev, ki je v letih 2004 in 2005 znašal okoli 12% celotnih stroškov, se je v letu 2006 iz že omenjenih razlogov zmanjšal na 9,4% celotnih stroškov .

Jeseni leta 2005 se je podjetje X – enota Radomlje preselilo v nove (lastne) prostore, zato so stroški najemnine v letu 2005 nižji kot v letu 2004. V letu 2006 stroškov najemnine zaradi poslovanja v novozgrajenih, lastnih prostorih ni bilo.

5.3.1.3. Stroški dela

Stroške dela delimo na plače zaposlenih, nadomestila plač, druge stroške dela (malice, prevoz na delo in z dela, regres za letni dopust).

V obravnavanem podjetju v preučevanem obdobju stroški dela niso nihali v takšnem razponu, kot so se v enakem obdobju spreminjali prihodki od prodaje, stroški materiala in dobiček podjetja. To lahko pripišemo dejstvu, da v preučevanem obdobju ni bilo večje spremembe števila zaposlenih.

Plače večine zaposlenih v podjetju so določene s kolektivno pogodbo za tekstilno industrijo in tarifnim razredom, v katerega je posamezni zaposlenec razvrščen. Na to osnovo vsem zaposlenim na podlagi internega akta, v primeru da družba posluje z dobičkom, pripada 6% stimulacija. Za šestmesečno prisotnost brez bolniškega staleža podeljujejo dodatno 10% stimulacijo na prisotnost, poleg tega pa se uporablja tudi stimulacija za uspešnost. Stimulacija na prisotnost, ki so jo pred leti uvedli v podjetju X, je močno zmanjšala število krajših bolniških odsotnosti, ki verjetno niso bile posledica resnih zdravstvenih težav zaposlenih.

Dvanajst zaposlenih je v preučevanem obdobju prejemalo plačilo za opravljeno delo na podlagi individualnih pogodb.

Tabela 7: Stroški dela v letih 2004, 2005, 2006 (v 000SIT)

Vrsta / Leto	2004	2005	2006
Plače zaposlenih	239.345	247.042	219.012
Nadomestila plač	34.300	32.332	52.595
Drugi str. dela	47.015	50.785	46.961
Prispevki od plač	58.108	45.298	44.008
Dr. dajatve na plače in str. dela	0	12.948	10.171
Skupaj str. dela	378.768	388.405	**372.747**

Vir: Interna gradiva podjetja X

Kot lahko razberemo iz tabele 7, so bili stroški dela najvišji v letu 2005. saj je bila produktivnost delavcev v podjetju X v tistem letu najvišja in s tem tudi stimulacije na uspešnost, izplačano je bilo tudi dosti nadurnega dela.

V letih 2004 in 2005 so v podjetju X zaposlenim izplačali tudi božičnico, v letu 2006 pa ne. Zmanjšanje celotnih stroškov dela v letu 2006, glede na predhodni leti je posledica zmanjšanja števila zaposlenih.

V podjetju X bo v prihodnosti potrebno skrbeti, da delež stroškov dela med celotnimi stroški ne bo naraščal. To bo težko uresničevati, saj je tehnološka opremljenost in s tem povezano potrebno število zaposlenih že sedaj na precej visoki ravni, pričakuje pa se, da bodo plače delavcev v Sloveniji naraščale. K razreševanju pereče problematike lahko pripomore država z ustrezno davčno politiko, ki bi zmanjšala obdavčitev dela.

Kot sem prikazal v tabeli 4 na str. 52**,** je delež stroškov dela med celotnimi stroški v letu 2006 znašal 20%, kar pomeni povišanje deleža v primerjavi z letoma 2004 in 2005. Poudariti je potrebno, da se je leta 2006 zmanjšal delež storitev med celotnimi stroški. Do tega je prišlo, ker je podjetje X v letu 2006 prekinilo pogodbo s podjetjem, ki je v preteklosti zanj šivalo prigrade. Tako so v podjetju X v preteklosti zapolnili manjkajoče proizvodne kapacitete.

Skrb vzbujajoče je, da se je zaradi zmanjšanja naročil kupcev in manjšega pritiska na proizvodnjo in njene dobavne roke, znižala produktivnost dela. Pojavil se je presežek delovne sile, zato so v podjetju X v letu 2006 pričeli s pripravo in uresničevanjem načrta zmanjševanja števila zaposlenih.

Podjetje X proizvaja zahtevnejše izdelke z višjo dodano vrednostjo, zato je delež stroškov dela med celotnimi stroški nižji kot v povprečnem tekstilnem podjetju.

V poglavju 5.2., kjer sem pisal o kalkulacijah v preučevanem podjetju sem ugotovil, da **strošek dela v kalkulacijah izdelkov znaša okoli 30% lastne cene izdelka, strošek materiala pa predstavlja okoli 70% lastne cene izdelkov podjetja X**.

Podjetje X, se v zadnjih letih sooča s pojavom cenejših izdelkov z Daljnega Vzhoda, kjer je strošek delovne sile veliko nižji kot pri nas. Dolgoročno je v slovenskih podjetjih pričakovati zviševanje stroškov dela, kar utegne položaj še poslabšati.

5.3.1.4. Ostali stroški

V prejšnjih razdelkih sem obravnavali stroške materiala, stroške storitev in stroške dela, ki skupaj v preučevanem obdobju skupaj predstavljajo med 95% in 98% celotnih stroškov v posameznih letih.

V tem podpoglavju bom predstavil še strošek amortizacije in preostale stroške, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X. Podjetje X za obračunavanje amortizacije v večinoma uporablja maksimalne amortizacijske stopnje.

Tabela 8: Stroški amortizacije v letih 2004, 2005, 2006 (v 000 SIT)

Leto	2004	2005	2006
Stroški amortizacije	46.542	44.041	81.681

Vir: Interna gradiva podjetja X

Kot nam prikazuje tabela 8, je strošek amortizacije v letu 2004 znašal 46,5 mio SIT, v letu 2005 pa je bila zaradi izteka amortizacijske dobe nekatere opreme obračunana amortizacija manjša.

V letu 2006 so se stroški amortizacije v primerjavi z letom 2005 povečali za 85,5%, saj je podjetje X pričelo z amortizacijo novozgrajene proizvodne hale, skladiščnega prostora in pripadajoče opreme.

Med preostalimi stroški, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X, omenimo še prispevke in nadomestila za stavbna zemljišča, sodne stroške, koleke, upravne takse, humanitarne prispevke ... Delež teh stroškov med celotnimi stroški poslovanja se je v preučevanem obdobju gibal med 0,07% in 0,17%, kar pomeni, da nimajo posebnega vpliva na poslovanje družbe.

5.4. Ugotavljanje vpliva posameznih vrst stroškov na uspešnost poslovanja

Kot sem že ugotovil, med najpomembnejše stroške pri poslovanju podjetja X štejemo stroške materiala, stroške dela in stroške storitev.

Največji delež med stroški podjetja X imajo **stroški materiala**, zato imajo ob ustvarjenih prihodkih iz poslovanja tudi največji vpliv na uspešnost poslovanja oz. na poslovni izid. Stroški materiala so vezani na porabljene količine materiala za izdelavo proizvodov. Glede na to, da podjetje X z večino svojih dobaviteljev posluje že več let, so cene precej fiksne in se spreminjajo samo ob večjih povečanjih cen surovin.

V zniževanju stroškov materiala v tem trenutku vidim največje možnosti za prihranke oz. zniževanje stroškov podjetja X. Podjetje X večino materialov nabavlja v Evropi, manjši del pa tudi v Aziji. Ker so možnosti zniževanja nabavnih cen pri sedanjih dobaviteljih zelo nizke, so v podjetju X prisiljeni iskati nove (cenejše) nabavne vire zunaj Evrope. V podjetju X bi po mojem mnenju morali sprejeti načrt (program) zniževanja cen vhodnih materialov z načrtovanim odstotkom povprečnega znižanja cen in rokom uresničitve.

Če npr. določimo cilj znižanja nabavnih cen materialov za 7%, bi to glede na leto 2006 pomenilo prihranek v višini 84,9 mio SIT na leto, pri obsegu poslovanja oz. porabi materiala iz leta 2005 pa kar 113,2 mio SIT na leto.

V podjetju X so zaradi pritiska tržišča na zniževanje cen že pričeli z iskanjem alternativnih (cenejših) nabavnih virov predvsem na Kitajskem, V.Evropi, Turčiji, … Prvi rezultati in prihranki so vzpodbudni, vendar je potrebno omeniti, da je zamenjava dobaviteljev materialov, ki vrednostno predstavljajo največji delež, zahteven proces, saj gre za materiale, katerih izdelava je tehnično zelo zahtevna.

Na **stroške dela** imajo v podjetju X relativno majhen vpliv, saj so ti odvisni predvsem od plač zaposlenih. To pomeni, da se strošek dela lahko spreminja predvsem s spreminjanjem števila zaposlenih (glede na potrebe). Morebitni varčevalni ukrepi z zniževanjem plač zaposlenih bi neugodno vplivali na produktivnost dela, kakovost izdelkov in splošno klimo v podjetju, zato takšen ukrep v dani situaciji po mojem mnenju ni sprejemljiv.

Pričakuje se, da bodo v Sloveniji plače v prihodnosti naraščale, zato možnost za občutno zniževanje stroškov dela vidim le v znižanju obdavčitve dela.

Tudi **stroški storitev** so v veliki meri odvisni od obsega proizvodnje.

Kot sem že omenil, je podjetje X v preteklih letih zaradi zapolnjenosti lastnih kapacitet pri slovenskem tekstilnem podjetju najemalo storitev šivanja prigrad. Strošek te storitve je predstavljal največji delež med stroški storitev, ki jih je zabeležilo podjetje X. Strošek te storitve je tako npr. v letu 2006 znašal 101mio SIT.

Podjetje X je konec leta 2006 prekinilo pogodbo o sodelovanju z omenjenim podjetjem, zato je v prihodnjih letih pričakovati velik »prihranek« pri stroških storitev. Prihranek postavljam v navednice zato, ker so višji stroški prinašali tudi višje prihodke prek prodanih dodatnih količin izdelkov, ki jih je za podjetje X sešil izvajalec storitve.

Pri stroških storitev, prav tako kot pri stroških dela, ne vidim velikih možnosti za občutno zniževanje stroškov, saj so s pogajanji dosežene cene dobaviteljev storitev ustrezne in jih je zelo težko dodatno zniževati.

Omeniti je potrebno, da bodo ob upadanju proizvodnje stroški storitev na enoto proizvoda naraščali, saj vsi stroški storitev niso premosorazmerno odvisni od poslovnega rezultata, ampak so lahko celo fiksni. Na primer stroški zavarovanj, varovanja, vzdrževanja, revizije, itd.

5.5. Vpliv spremembe cen ključnih materialov na uspešnost poslovanja (na poslovni izid)

V tem podpoglavju, bom najprej predstavil najpomembnejše materiale, ki jih v podjetju X uporabljajo pri proizvodnji. Nato pa še 11 najpomembnejših materialov po vrednosti porabljenih količin. Nadalje bom predstavil aktivnosti, načrte in predloge za zniževanje stroškov posameznih vrst materialov, na koncu pa bom prikazal še **vpliv spremembe cen ključnih materialov na zniževanje stroškov podjetja X.** Na zniževanje stroškov materiala lahko gledamo kot na sredstvo za zniževanje lastne cene in eventualno prodajne cene izdelkov oz. kot na možen prihranek in višji dobiček ob nespremenjenih ostalih pogojih.

Materiali, ki se uporabljajo pri proizvodnem procesu v podjetju X, se delijo na:
Materiali za obrat kovinskih konstrukcij:

- jeklene cevi različnih premerov, jekleni trakovi različnih dimenzij, ostali izdelki iz jekla,
- aluminijaste cevi različnih premerov,
- fiberglas cevi (iz steklenih vlaken) različnih premerov,
- sestavni deli iz plastike in kovine, vijačni material,
- pomožni materiali, maziva,
- kartonska in PE embalaža.

Materiali za obrat konfekcije:

- poliestrske plastificirane tkanine
- akrilne tkanine,
- bombažne tkanine,
- folije,
- zadrge,
- druge tkanine,
- trakovi.
- sestavni deli iz plastike,
- pomožni materiali, maziva,
- kartonska in PE embalaža.

Poleg navedenih materialov se uporabljajo tudi vijačni materiali, embalažni materiali, sukanci, etikete, navodila, drobni kovinski elementi, itd..

Tabela 9: Enajst vrednostno najpomembnejših skupin materialov v letu 2006

	Vrsta materiala	Strošek v l. 2006 (v SIT)	% celot. str. mat.
1	Poliestrske plastificirane tkanine TenCate, Sioen	364.803.222	30,09
2	Poliestrske obojestransko plastificirane tkanine SCPL	134.679.163	11,11
3	Akrilne tkanine	111.258.031	9,18
4	Jeklene cevi, trakovi, profili	82.460.886	6,80
5	PVC-, PE- folije	78.573.321	6,48
6	Zadrge YKK	57.152.777	4,71
7	Zadrge OPTI	50.770.118	4,19
8	Izdelki iz plastičnih mas	40.843.482	3,37
9	Aluminijaste cevi	35.637.142	2,94
10	Bombažne tkanine za zavese	34.470.341	2,84
11	Fiberglas cevi	27.001.274	2,23
	Skupaj % celot. str. mat. v l. 2006		83,93

Vir: Interna gradiva podjetja X

V tabeli 9, so po velikosti razvrščeni stroški porabljenih materialov v podjetju X v letu 2006. Kot lahko vidimo v tabeli, med stroški materiala prevladujejo stroški različnih tkanin. Prve tri skupine materialov po vrednosti porabljenih materialov v letu 2006 predstavljajo kar 50% celotnih stroškov materiala.

Prav tako je iz tabele 9 razvidno, da deset vrednostno najpomembnejših vrst materialov skupno predstavlja več kot 80% stroškov materiala v letu 2006. Strošek porabljenih fiberglas cevi v letu 2006 navajam na enajstem mestu zato, ker je to material za novo vpeljani izdelek v obravnavanem letu. Izdelke (ogrodja) iz omenjenih cevi je trg dobro sprejel, zato bo ta strošek materiala v prihodnosti imel veliko večjo težo, kot v letu 2006.

Rezultati tabele 9 bi podjetju X lahko služili za pripravo načrta zniževanja nabavnih cen materialov. Trenutno v podjetju X ne obstaja formalni načrt zniževanja stroškov, saj je glede na relativno majhnost management tima v podjetju X in v matičnem podjetju, veliko stvari in načrtov dogovorjenih zgolj ustno.

Predlagam, da podjetje X za enega od ciljev v obdobju do konca leta 2008 določi znižanje stroškov materiala za npr. 10%.

V nadaljevanju bom na kratko predstavil možnosti za zniževanje stroškov posameznih skupin materialov, ki sem jih navedel v tabeli 9.

Podjetje X ima z dobavitelji dobre poslovne odnose, ki temeljijo na dolgoletnem uspešnem poslovnem sodelovanju. Podjetje X je v preteklosti nabavljalo materiale predvsem v industrijsko razvitih državah. Možnosti za zniževanje cen pri teh dobaviteljih so skoraj izčrpane, zato je potrebno na oddaljenih trgih iskati nove, cenejše dobavitelje.

Opozoriti je treba, da so materiali iz tabele 9 razvrščeni v skupine sorodnih materialov, tako da se v posamezni skupini materiala pojavlja več različnih artiklov. To pomeni, da skupno število različnih artiklov krepko presega število skupin materialov v tabeli 9.

Osredotočiti se je treba na zniževanje nabavnih cen vrednostno najpomembnejših materialov. Upoštevati je treba tudi dejstvo, da so za nemoteno poslovanje pri nabavah na oddaljenih trgih potrebne večje zaloge zaradi daljšega odzivnega časa in roka dobave. Prav tako se povečajo tudi stroški, ki so vezani v (večjih) zalogah materialov.

Naslednja težava, ki onemogoča preprosto zamenjavo dobaviteljev s cenejšimi je, da ima večina omenjenih materialov lastnosti, ki onemogočajo enostavno posnemanje in izdelavo. Večinoma gre za tehnološko zahtevno proizvodnjo, saj je izdelava in ustrezna obdelava tkanine za strehe predprostorov veliko zahtevnejša od npr. izdelave tkanine za posteljno perilo.

To pomeni, da ima podjetje X z zamenjavo dobaviteljev (s cenejšimi) razmeroma velike stroške, hkrati pa je postopek lahko dolgotrajen. Kljub temu je iskanje alternativnih nabavnih virov dolgoročno smiselno in podjetju X pomaga ohranjati konkurenčni položaj na trgu.

Podjetje X že nabavlja nekatere tkanine pri novih (cenejših) dobaviteljih v Turčiji, Bolgariji, Makedoniji in na Kitajskem.

Cene jekla so med letoma 2004 in 2006 narasle za okoli 40%, zato so hkrati naraščale tudi nabavne cene jeklenih cevi in ostalih materialov iz jekla za izdelavo ogrodij in pripadajoče opreme. Morebitna preusmeritev nabave jeklenih cevi na oddaljene (cenejše) trge je vprašljiva, zaradi slabše kakovosti in visokih transportnih stroškov. Kljub temu bi bilo potrebno pridobiti ponudbe proizvajalcev izven Evrope.

Azijski jeklarji so v zadnjih letih zelo napredovali v kakovosti izdelkov, tako da se podjetje X trenutno dogovarja za uvoz prvih količin jeklenih cevi iz Kitajske. Pridobljeni vzorci cevi kitajskih proizvajalcev so primerljivi z italijanskimi, ki jih trenutno uporabljajo v podjetju X, cena pa je precej nižja.

V preučevanem obdobju, so se nabavne cene aluminijastih cevi za izdelavo ogrodij gibale med 2,50 EUR/kg in 3,50 EUR/kg kot posledica nihanja cene aluminija na svetovnem trgu. Glede na to, da se prodajne cene praviloma postavijo pred sezono in ponavadi veljajo vse leto, takšna nihanja nabavnih cen materialov lahko predstavljajo težavo za podjetje X. Tudi za aluminijaste cevi, katerih trenutna cena je zelo visoka, se podjetje X dogovarja za dobave iz Kitajske, kjer je cena dosti nižja kot v Evropi.

Naslednji velik strošek materiala v podjetju X so zadrge. Te so v letu 2006 predstavljale skoraj 9% stroškov materiala. V tabeli 9 na str. 62 so razdeljene v dve skupini. Zadrge proizvajalca YKK so v podjetju X v letu 2006 pričeli zamenjevati z veliko cenejšimi zadrgami kitajskega proizvajalca, kar bo podjetju prineslo velik prihranek.

PVC folije med stroški materiala v podjetju X predstavljajo približno 6% stroškov materiala. Uporabljajo se za okna in zaščite predprostorov. Zniževanja teh stroškov zaenkrat ne moremo pričakovati, saj gre za visokokakovostne UV-obstojne folije japonskega in italijanskega proizvajalca, katerim zaenkrat cenejši ponudniki po kakovosti ne morejo konkurirati.

Med izdelki iz plastičnih mas, ki so v letu 2006 predstavljali 3,4% stroškov materiala, je smiselno iskati cenejše nabavne vire za izdelke, katerih poraba je relativno velika in konstantna.

Kot že omenili, strošek materiala v podjetju X v preučevanem obdobju predstavlja 66% do 69% celotnih letnih stroškov podjetja, zato se je treba zniževanja stroškov lotiti premišljeno in sistematično.

Spremembe cen posameznih materialov različno v plivajo na znižanje (ali povišanje) celotnih stroškov materiala, skladno z njihovim deležem med stroški materiala. Tako lahko npr. 10%

nižje nabavne cene poliestrskih plastificiranih tkanin pri količini iz leta 2006, prinesejo prihranek v znesku 36,48mio SIT.

Na drugi strani tudi v prihodnje obstaja nevarnost nadaljevanja trenda rasti cen jekla. Omenjeni prihranek pri stroških plastificiranih tkanin bi lahko »nevtraliziral« porast cen jeklenih cevi za kar 44% glede na leto 2006. Primerjavo navajam zgolj zaradi prikaza pomembnosti zniževanja cen stroškovno najpomembnejših materialov.

Prihranki oz. nižji stroški materiala, doseženi s cenejšiimi nabavami materialov znižujejo celotne stroške podjetja, kar lahko pomeni večjo cenovno konkurenčnost izdelkov na trgu ali večji dobiček podjetja ob nespremenjenih drugih pogojih. H kateremu cilju bo podjetje strmelo je odvisno od strategije poslovanja podjetja.

5.6. Predlogi ukrepov upravi podjetja

Najpomembnejši stroški, ki nastajajo pri poslovanju podjetja X, so **stroški materiala**. Ti v preučevanem obdobju med letoma 2004 in 2006 predstavljajo med 66% in 69% celotnih stroškov, zato jim je potrebno posvečati posebno pozornost.

Deset vrednostno najpomembneših skupin materialov (glej Tab. 9, na str. 62), skupno predstavlja več kot 80% celotnih stroškov materiala, porabljenega v preučevanem obdobju. Predlagam **sprejem načrta za znižanje nabavnih cen materiala** za povprečno 10%, do konca leta 2008. Nadaljevati je potrebno z iskanjem alternativnih nabavnih virov v Aziji, saj so predvsem kitajski proizvajalci materialov, ki jih podjetje X uporablja pri proizvodnji, v zadnjih letih močno napredovali v kakovosti, njihove cene pa so dosti nižje od primerljivih evropskih. O tem pričajo tudi izdelki kitajskih posnemovalcev, ki so po kakovosti vedno bolj primerljivi z izdelki podjetja X oz. z izdelki ostalih »tradicionalnih« proizvajalcev v panogi.

Najprej je potrebno poiskati cenejše dobavitelje za materiale, katerih poraba je konstantna in kjer so možni prihranki največji, v naslednji fazi pa tudi za vse ostale materiale, kjer je to smiselno.

Predlagam tudi poenotenje različnih vrst materialov, analizo prodaje posameznih modelov izdelkov in zmanjševanje števila modelov, ki jih podjetje proizvaja.

Naslednja vrsta stroškov, ki po velikosti sledijo stroškom materiala, so **stroški dela**, ki v preučevanem obdobju predstavljajo med 17% in 20% celotnih stroškov. Predlagam njihovo ohranjanje na sedanji ravni. Njihovo reguliranje je smiselno predvsem z vzdrževanjem optimalnega števila zaposlenih glede na potrebe proizvodnje, morebitno zniževanje plač pa bi slabo vplivalo na klimo v podjetju, kakovost izdelkov in absentizem.

Med stroški, ki pomembno vplivajo na poslovanje podjetja X, so še **stroški storitev**. Ti v poslovanju podjetja X v letu 2006 predstavljajo 9,4% celotnih stroškov, kar je za 2% točki oz. 3% točke manj kot v letih 2004 in 2005. Dodatno zniževanje stroškov storitev, kjer največji delež predstavljajo stroški storitev pri izdelavi proizvodov, bo težko dosegati, saj so cene dobaviteljev oz. izvajalcev storitev na ravni, ki ne omogoča bistvenega zniževanje.

Naslednji predlog, ki ga predstavljam, se nanaša na **krepitev inovativnosti** na področju oblikovanja izdelkov. Predlagam preučitev sodelovanja z naravoslovnotehniško fakulteto oz. oddelkom za tekstilno tehnologijo in oblikovanje. Podjetje X, bi med študenti lahko objavilo razpis za oblikovanje modela predprostora, ki bi podjetje X diferenciral od konkurence. Tako se odpira možnost tudi za eventualno zaposlitev tekstilnega inženirja z oblikovalskim znanjem.

Kakovost izdelkov ob stroškovni učinkovitosti mora še naprej ostati prioriteta.

Naslednji predlog, se ne nanaša na zniževanje stroškov, ampak na možnosti povečevanja prodaje. Predlagam krepitev prodaje po **internetu**, katere delež narašča, in po tej prodajni poti širitev na nove trge, kjer izdelki podjetja X še niso prisotni.

Predlagam tudi **postavitev vizije in poslanstva** podjetja, ki bo jasno opredeljevala načrtovan prihodnji položaj podjetja in ohranitev proizvodnje v Evropi. S tem se bo okrepila pripadnost podjetju, zmanjšala se bo verjetnost fluktuacije kakovostnega in perspektivnega kadra.

6. ZAKLJUČEK

Spremenjene tržne razmere, pojav nizkocenovne azijske konkurence, upad povpraševanja po izdelkih in težnje trga po zniževanju prodajnih cen so težave, s katerimi se je podjetje X po devetih letih konstantne rasti soočilo v letu 2006.

Nastalo situacijo so v podjetju sprejeli resno in pričeli iskati rešitve. Za odločitve v zvezi s poslovanjem in strategijo podjetja v prihodnosti ter zniževanjem stroškov je izjemnega pomena tudi poznavanje stroškov podjetja. Z namenom ugotavljanja stroškov in iskanja možnosti zniževanja stroškov podjetja X sem izvedel tudi analizo stroškov za leta 2004, 2005 in 2006.

Rezultati analize stroškov podjetja X so pokazali, da največji delež stroškov predstavljajo stroški materiala. Ti v preučevanem obdobju predstavljajo med 66% in 69% celotnih stroškov poslovanja v posameznih letih.

Stroški materiala so se z znižanjem obsega poslovanja in prodaje znižali skoraj sorazmerno s prihodki iz poslovanja, stroški dela pa so se le malenkost zmanjšali. To pomeni, da je delež stroškov dela med celotnimi stroški neugodno narasel. Podjetje X je težavo v letu 2006 takoj zaznalo in pričelo z optimizacijo števila zaposlenih na način t.i. »mehkega odpuščanja« in upokojevanja presežnih delavcev. Zaradi presežka delovne sile se je znižala tudi produktivnost dela.

Hkrati z optimizacijo števila zaposlenih in z zniževanjem stroškov dela je podjetje X pričelo tudi z zniževanjem stroškov materiala. Za utrditev konkurenčnega položaja in prilagoditev novonastalim razmeram na trgu menim, da bi podjetje X moralo sprejeti načrt zniževanja stroškov materiala. Npr. znižanje stroškov materiala za 10%, do konca leta 2008.

Velika večina vrednostno najpomembnejših materialov, ki jih uporabljajo v podjetju, je bila v preučevanem obdobju evropskega porekla. Ob visoki kakovosti materialov so bile temu primerne tudi cene.

Možnosti za zniževanje stroškov materiala kot ključni način zniževanja celotnih stroškov v primeru podjetja X, vidim v iskanju alternativnih nabavnih virov (predvsem v Aziji), v poenotenju različnih vrst materialov in zmanjševanju števila modelov, ki jih podjetje proizvaja. V podjetju X se zavedajo, da je iskanje novih, cenejših dobaviteljev zahteven in dolgotrajen proces, ki pa je po mojem mnenju neizbežen. V podjetju X se tega zavedajo, zato je v zadnjem času veliko aktivnosti usmerjenih v iskanje cenejših nabavnih virov.

Seveda pa je poleg cene materialov ključnega pomena tudi kakovost. Stroški slabe kakovosti materiala, mnogokrat presegajo prihranke, ki jih podjetje dosega zaradi nižjih cen. Pomembno je, da podjetje najde ustrezne dobavitelje, ki lahko ponudijo kakovosten material. Po drugi strani pa ni trno vgrajevati materialov previsoke kakovosti, kjer cena izdelka ne prenese visoke cene materiala.

Za obstoječe materiale je potrebno iskati tudi alternativne tehnične rešitve, ki bi pocenile proizvodnjo. Podjetje X pri proizvodnji uporablja materiale, katerih izdelava je tehnološko zahtevna, kar je razlog, da se z omenjenimi težavami nizkocenovne konkurence, sooča veliko kasneje kot ostala evropska tekstilna industrija.

Med ostalimi stroški, ki poleg stroškov materiala in stroškov dela nastajajo pri poslovanju podjetja X, pomemben delež predstavljajo še stroški storitev. Tu izstopajo predvsem stroški proizvodnih storitev, kjer bistveno zniževanje stroškov pri sedanjem načinu proizvodnje ni mogoče.

V podjetju X stroške spremljajo na tradicionalne načine za izračunavanje lastnih cen izdelkov pa uporabljajo klasične načine kalkuliranja. Glede na razmeroma homogeno proizvodnjo (podjetje X proizvaja nekaj skupin izdelkov iz enakih ali sorodnih vrst materialov) in dejstvo,

da enemu kupcu proda 99% izdelkov, je sedanji način spremljanja in kalkuliranja stroškov ustrezen.

Nevarnost, ki jo vidim pri sedanjem načinu kalkulacij, se lahko pojavi pri velikem upadu proizvodnje oz. prodaje izdelkov. Tedaj se lahko zgodi, da planske cene posameznih faz dela ne bodo več ustrezne, saj pri majhnem obsegu proizvodnje v izdelkih zaračunani planski stroški dela in odstotek pribitka na lastno ceno proizvoda ne bodo pokrivali vseh stroškov.

Pomembno je, da se podjetje zaveda pomanjkljivosti sedanjega načina kalkuliranja oz. sistema stroškov. V primeru bistvene spremembe načina poslovanja in povečanja obsega poslovanja podjetja X bi bilo smiselno razmisliti o uvedbi spremljanja in kalkuliranja stroškov, npr. po metodi ABC, ki predstavlja sodoben način spremljanja stroškov.

Osnovna značilnost metode ABC je, da upošteva dejstvo, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju in so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, ki jih podjetje trži. Podjetje razumemo kot skupek virov oz. resursov, ki podjetju omogočajo opravljanje aktivnosti. Te se izvajajo z namenom proizvajanja izdelkov in izvajanja storitev. Aktivnosti predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov. Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni, ki se razporejajo na stroškovne objekte. Dodeljevanje poslovnih virov aktivnostim poteka na podlagi gonil porabljenih virov, dodeljevanje stroškov aktivnosti stroškovnim nosilcem pa poteka prek gonil aktivnosti.

Pri sedanjem načinu poslovanja menim, da je stroškovni sistem podjetja ustrezen, morebitna uvedba sistema ABC pa bi podjetju prinesla več stroškov kot koristi. Problem podjetja X niso morebitne napačne lastne cene ali neustrezne informacije o stroških, ampak (pre)visoke cene izdelkov v primerjavi s kitajskimi posnemovalci.

O odločanju uprave podjetja v specialističnem delu nisem pisal, z rezultati analize in predlogi pa ponujam svoje razmišljanje in možne rešitve za izboljšanje poslovanja podjetja in stroškovne učinkovitosti. Kot sem omenil, je odločanje v podjetju X v veliki meri odvisno od strategije matičnega podjetja

Namen specialističnega dela je bil tudi predstaviti analizo stroškov in razmišljanja, ki bi lahko služila upravi podjetja X kot eno od izdodišč pri odločanju o prihodnjih strategijah, ki bodo podjetje vodile k dolgoročni uspešnosti poslovanja in ohranitvi proizvodnje v Evropi. Poslovanje podjetja X v prihodnosti, je tesno povezano s strategijo matičnega podjetja. Podjetje X je v primerjavi z evropskimi proizvajalci v panogi zelo konkurenčno. Svoje konkurenčne prednosti mora še naprej graditi na visoki kakovosti, hitri odzivnosti na zahteve trga, kratkih dobavnih rokih in sprejemljivih cenah. Hitre odzivnosti in kratkih dobavnih rokov v primeru selitve proizvodnje izven Evrope ne bo mogoče uresničevati, prav tako pa lahko pričakujemo, da se bo razlika med stroški dela v Evropi in npr. na Kitajskem zmanjševala. Nadaljevati je potrebno z iskanjem alternativnih (cenejših) nabavnih virov, s

kontinuiranim in hitrim prilagajanjem na spremembe na trgu, okrepiti prodajo po internetu in preko tega medija oz. prodajne poti širiti prodajo tudi na nove trge. Po mojem mnenju bi bilo potrebno več pozornosti nameniti inovativnosti, predvsem s ponudbo oblikovnih in barvnih novosti. Gre za predlog, ki je nasproten predlogu zmanjševanja števila različnih modelov in materialov, vendar so potencialni donosi vredni poskusa.

7. LITERATURA IN VIRI

7.1. Literatura

1. Atkinson Anthony A.: Management accounting. 3rd ed., Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, cop., 2001. 595 str.
2. Chadwick Leslie: Management Accounting. London: Routledge, 1993. 237 str.
3. Cokins Gary: Activity-Based Cost Management: Making It Work. Chicago: Irwin, 1996. 226 str.
4. Cokins Gary: New age accounting: Activity – Based Budgeting (ABB). Oregon: ABC Technologies, 1998. 16 str.
5. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: The Design of Cost Management Systems. 2nd ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
6. Drury Colin: Costing: An Introduction. 3rd edition. London: Chapman & Hall, 1994. 491 str.
7. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
8. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
9. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS-Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002a, 11, str. 85-96.
10. Hočevar Marko: Novi pristopi pri spremljanju uspešnosti poslovanja (ABC, EVA, BCS) - koliko je v njih mode in koliko napredka?. Zbornik X. posvetovanja Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana : LM Veritas, 2002. str. 5-22.
11. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
12. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS - Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001. 7, str. 9-29.
13. Hočevar: Metode permanentnog smanjivanja troškova. Računovodstvo, revizija i financije, 2006, 3, str. 55-63
14. Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A.: Advanced Management accounting. 3rd ed., Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, 1998. 798 str.

15. Kleindienst Branko: Ciljni stroški. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij, Ljubljana : LM Veritas, 1997. str. 57-73.
16. Lewis W. Cris, Petersen Harold Craig: Managerial economics. 4th ed., Upper Saddle River: Prentice Hall, cop., 1999. 672 str.
17. Lozej Marko: Vloga normativov in planskih (stalnih) cen v računovodstvu. IKS - Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003, 12. str. 60-69.
18. Melavc Dane: Kako gospodariti. Kranj : Založba Moderna organizacija, 2000. 374 str.
19. Potočnik Vekoslav: Kalkulacije in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce,...Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 154 str.
20. Potočnik Vekoslav: Nabavno poslovanje s primeri iz prakse. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 418 str.
21. Prašnikar Janez, Ackermann Grit: Primerjajmo se z najboljšimi. Ljubljana: Časnik Finance, 2002. 437 str.
22. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 6.natis, 2000. 344 str.
23. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. 2.natis. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 196 str.
24. Rusjan Borut: Management proizvodnje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
25. Slovenski Računovodski Standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006
26. Stanković Andrej: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: primer Lek d.d., Magistrsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta: 2000. 93 str.
27. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 98 str.
28. Šuput-Gulin Snežana: Nabava kot vir prihrankov v proizvodnem podjetju: specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 91 str.
29. Tajnikar Maks: Šivati se da z dobičkom 2006. Ljubljana: Delo, 1.apr 2005. str.15
30. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
31. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski Vestnik, 1997. 193 str.
32. Turin Erika: Metode zniževanja stroškov in možnosti njihovega uveljavljanja v Sloveniji. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 252 str
33. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 2.izdaja, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
34. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 591 str.
35. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1994. 492 str.
36. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1. izdaja, 2002. 1083 str.

37. Turney Peter B. B.: Activity Based Costing – The Performance Breakthrough. London: Kogan Page, 1996. 322 str.

7.2. Viri

1. Letno poročilo podjetja X za leto 2004.
2. Letno poročilo podjetja X za leto 2005.
3. Letno poročilo podjetja X za leto 2006.
4. Interna gradiva podjetja X.
5. Introduction to Activity Based Costing (ABC). [URL: http://www.pitt.edu/~roztocki/abc/abctutor/] 14.2.2007.
6. Activity Based Costing. [URL: http://www.faa.gov/ait/bpi/handbook/chap5.htm] 14.2.2007.
7. Rethinking Activity-Based Costing, Robert S. Kaplan, Steven R. Anderson. [URL: http://hbswk.hbs.edu/pubitem.jhtml?id=4587&t=finance] 14.2.2007.