

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**OBVLADOVANJE STROŠKOV:
PRIMER PODJETJA JELOVICA D.D.**

Ljubljana, junij 2007

JANA KRISTAN

IZJAVA

Študentka Jana Kristan izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Urške Kosi in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 STROŠKI	2
1.1 OPREDELITEV STROŠKOV	2
1.2 DELITEV STROŠKOV	4
2 OBVLADOVANJE STROŠKOV	8
2.1 POMEN OBVLADOVANJA STROŠKOV	9
2.2 TRADICIONALNI PRISTOPI V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV ..	10
2.2.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih.....	10
2.2.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih	13
2.3 NOVEJŠI PRISTOPI V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV	15
2.3.1 Pristop stalnih izboljšav	16
2.3.2 Celovito obvladovanje kakovosti	17
2.3.3 Benchmarking.....	18
2.3.4 Koncept ciljnih stroškov	20
2.3.5 Naknadno razporejanje stroškov	21
2.3.6 Stroški po aktivnostih poslovnega procesa.....	22
2.3.7 Koncept ravno ob pravem času	24
3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU JELOVICA D.D.	25
3.1 PREDSTAVITEV PODJETJA JELOVICA D.D.	26
3.1.1 Nastanek in razvoj podjetja	26
3.1.2 Organizacijska struktura podjetja	26
3.1.3 Proizvodni in prodajni program podjetja.....	28
3.1.4 Poslanstvo in vizija podjetja.....	30
3.2 SPREMLJANJE STROŠKOV V PREUČEVANEM PODJETJU	30
3.2.1 Stroški po stroškovnih mestih	31
3.2.2 Stroški po stroškovnih nosilcih	34
3.3 PRISOTNOST SODOBNEJŠIH PRISTOPOV V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV V PODJETJU.....	37
3.3.1 Obvladovanje kakovosti.....	38
3.3.2 Benchmarking.....	40
3.4 OCENA SISTEMA STROŠKOV IN PREDLOGI IZBOLJŠAV	40
SKLEP	43
LITERATURA	44
VIRI	45
PRILOGA: PRIKAZ STROŠKOVNIH MEST V PODJETJU JELOVICA D.D.	1

UVOD

S prehodom v tržno gospodarstvo je tudi pri nas postal eden najpomembnejših dejavnikov uspešnosti poslovanja podjetja poznavanje in kontrola stroškov, ki nastajajo pri njegovem poslovanju. Poleg vseh drugih dejavnikov, ki vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja, mora podjetje zato veliko pozornosti namenjati tudi stroškom. Pravilnih poslovnih odločitev, uspešnega poslovanja ter obstoja podjetja, na današnjih vse bolj zahtevnih trgih, si ni mogoče zamisliti brez celostnega in natančnega poznavanja stroškov. Šele ko podjetje pozna vse stroške, ki nastajajo pri poslovnem procesu, jih lahko nadzoruje in tudi obvladuje. Za uspešno obvladovanje stroškov pa mora podjetje dobro poznati tudi pristope za njihovo obvladovanje.

Za podjetje ni dovolj, da pozna svoje poslovanje, stroške, aktivnosti in podobno, ampak mora svoja spoznanja o pomanjkljivostih in možnostih izboljšanja usmeriti v uvajanje sprememb, ki omogočajo še boljše poslovne rezultate in povečanje uspešnosti poslovanja. Ravno iz tega spoznanja pa izhaja tudi namen mojega diplomskega dela. V diplomskem delu nameravam ob pomoči strokovne literature preučiti pristope v zvezi s spremljanjem in obvladovanjem stroškov. Preučila bom tako tradicionalne, kot tudi sodobne rešitve oziroma pristope obvladovanja stroškov. Predstavila bom tudi način spremljanja stroškov v podjetju Jelovica d.d., Škofja Loka.

Iz namena diplomskega dela izhajajo tudi cilji. Moj cilj je ugotoviti, kako se spremljajo stroški v podjetju Jelovica, kako podjetje obvladuje stroške in kakšne informacije o stroških je podjetje sposobno zagotavljati. Če želi podjetje čim bolj obvladovati stroške, mora spoznati njihovo velikost, obnašanje in njihove povzročitelje. Potrebno je zagotavljati čim bolj zanesljive informacije o stroških po posameznih proizvodih, ki bodo osnova za stroškovno naravnane cene. Nadzor nad stroški po stroškovnih mestih je ne samo pomagalo za delitev stroškov na stroškovne nosilce, pač pa tudi mehanizem za nadzor nad stroški, ki nastajajo v podjetju.

Diplomsko delo sem razdelila v tri vsebinsko zaokrožena poglavja. Prvi dve poglavji sta teoretični, tretje poglavje pa temelji na praktičnem primeru. V prvem poglavju podrobneje obravnavam stroške in njihove osnovne razvrstitve, v drugem poglavju predstavljam tradicionalne in nekatere novejšje pristope v zvezi z obvladovanjem stroškov v podjetjih. V tretjem poglavju diplomskega dela pa skušam pridobljena teoretična spoznanja uporabiti za praktične namene. V konkretnem podjetju Jelovica d.d., Škofja Loka se osredotočam na spremljanje stroškov in preučujem pristope spremljanja stroškov, ki jih v podjetju trenutno uporabljajo. Velik pomen imajo v podjetju tradicionalni pristopi spremljanja stroškov, to je spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Kljub temu preučujem tudi možno prisotnost uporabe sodobnejših pristopov obvladovanja stroškov in na podlagi spoznanj ocenjujem ustreznost uporabljenih pristopov in kakovost spremljanja stroškov. Za konec podam tudi predloge za možne izboljšave na področju spremljanja stroškov.

1 STROŠKI

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov. Pod pojmom poslovni učinek se smatra določen proizvod ali opravljena storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Dobrih poslovnih odločitev si zato brez poznavanja stroškov, ki bi jih te povzročile, ni mogoče zamisliti (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 73).

V poslovnem procesu na osnovi informacij o stroških vodstva podjetij sprejemajo pomembne poslovne odločitve. Posledice netočnosti teh informacij (netočnosti lahko nastanejo zaradi napačnega koncepta spremljanja stroškov ali zaradi napak v le-tem) so lahko za podjetje usodne, saj napačne odločitve v današnjem konkurenčnem svetu lahko hitro pripeljejo podjetje na rob propada. Prav zato se področje stroškov uvršča na prvo mesto med problemi, ki zanimajo vodstvo podjetja. Za vodstvo podjetja je namreč nujno, da sproti dobiva točne informacije o stroških, ki jih mora upoštevati v svojih poslovnih odločitvah. Od stroškovnega računovodstva zahteva torej primerne informacije in njihovo pravočasnost.

Kot že rečeno, si brez poznavanja stroškov ne moremo zamisliti dobrih poslovnih odločitev. Prvo poglavje bo zato namenjeno osnovnim informacijam o stroških, ki jih je potrebno poznati, če želimo v prihodnosti sprejemati pravilne poslovne odločitve. S tem namenom predstavljam osnovne definicije pojma stroškov v domači in tuji literaturi ter glavne vrste stroškov.

1.1 OPREDELITEV STROŠKOV

V strokovni literaturi najdemo več različnih opredelitev stroškov. Nekateri avtorji stroške definirajo ožje, drugi pa širše. Ta razlika je vidna predvsem, če primerjamo opredelitve stroškov domačih avtorjev z opredelitvami, ki jih podajajo tuji avtorji. Naj v nadaljevanju navedem le nekaj opredelitev stroškov nekaterih domačih in tujih avtorjev.

V domači strokovni literaturi večinoma najdemo opredelitev, da so stroški cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, na kar nakazujejo tudi opredelitve stroškov, ki jih navajam v nadaljevanju. Pučko in Rozman (2000, str. 90) opredelita stroške kot »z nabavnimi cenami ovrednotene potroške prvin (sestavini) poslovnega procesa,« kar pomeni, da so stroški »cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, delovnih predmetov, delovne sile in tujih sprotnih storitev, ki nastajajo v reprodukcijskem procesu v podjetju«. Tekavčičeva (1997, str. 15-16) je podala teoretično in praktično opredelitev stroškov. Po teoretični opredelitvi so stroški »vsota zmnožkov potroškov in cen prvin poslovnega procesa«, za potrebe prakse pa Tekavčičeva navaja, da so stroški »vsaka denarno ovrednotena poraba poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa«. Križaj (2000, str. 22) podaja zelo podobno opredelitev stroškov kot Pučko in Rozman, in sicer definira stroške kot »cenovno izražene potroške delovnih sredstev, zaposlenih, predmetov dela in storitev v poslovnem procesu«. Gre torej za cenovno izražene potroške vseh prvin poslovnega procesa. Turk, Kavčič, Kokotec –

Novak (1998, str. 74) pa definirajo stroške takole: »stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev; v načelu so zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami«.

Za zgoraj navedene opredelitve je značilno, da zelo izrazito poudarjajo predvsem dve sestavini stroškov, in sicer: potroške prvin poslovnega procesa ter njihove cene. Zato o stroških ne moremo govoriti, kadar (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 74–75):

- nimamo opravka s katero izmed prvin poslovnega procesa,
- se katera izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je prisotna pri poslovnem procesu,
- katere izmed prvin ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno priskrbo niso potrebna denarna sredstva,
- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov,
- cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju po doseganju poslovnih učinkov.

Strošek matematično izrazimo kot potrošek krat cena (Tekavčič, 1997, str. 15):

$$C = \sum_{i=1}^n Q_i * p_i$$

Pri tem oznake pomenijo sledeče:

C – stroški,

Q_i – količina poslovne prvine i ,

p_i – cena za enoto poslovne prvine i ,

n – število različnih prvin poslovnega procesa.

Podjetja pogosto, kot način obvladovanja stroškov, uporabljajo zniževanje stroškov. Z zniževanjem stroškov na enoto poslovnega učinka povečamo uspešnost poslovanja podjetja. Iz zgoraj navedene enačbe pa vidimo, da lahko stroške znižujemo z zniževanjem potroškov ali z zniževanjem nabavnih cen in drugih stroškov, ki sestavljajo nabavno ceno poslovne prvine. V praksi se pojavlja mnogo stroškov, ki jih ne moremo izraziti tako kot je zapisano zgoraj in pri katerih ne moremo trditi, da so ravno prvine poslovnega procesa, kot so na primer stroški najemnin poslovnih prostorov, stroški določenih storitev. Tekavčičeva je zato, kot že omenjeno, navedla za potrebe prakse drugačno opredelitev stroškov kot za teoretične namene, vendar pa še vedno ohranja obe temeljni sestavini stroškov (potroške prvin poslovnega procesa in njihove cene) (Tekavčič, 1997, str. 15-16).

Če pogledamo opredelitve stroškov v tuji literaturi vidimo, da tuja strokovna literatura opredeljuje stroške precej bolj široko. Hartley (1986, str. 21) navaja, da so stroški »vsota izdatkov (angl. outlays), namenjenih za pridobitev določenega sredstva in za njegovo

usposodobitev za predvideno uporabo«. Avtorja Hansen in Mowen (1992, str. 32) sta podala naslednjo opredelitev stroškov: »stroški so denar ali ekvivalent denarne vrednosti, namenjene za dobrine in storitve, ki naj bi organizaciji zagotovile sedanje ali prihodnje koristi«. V tuji literaturi najdemo tudi opredelitev, da so stroški znesek denarnih sredstev, predan v zameno za blago ali storitev (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 34).

Zgoraj sem navedla le nekaj opredelitev stroškov, ki so jih podali tuji avtorji. Vendar že v teh opredelitvah opazimo, da avtorji stroškov ne povezujejo le s porabo prvin poslovnega procesa, ampak tudi z njihovo nabavo in sodelovanjem v poslovnem procesu. Iz tega sledi, da ne razlikujejo stroškov in izdatkov.

Stroške se pogosto istoveti z izdatki, čeprav je med njimi velika razlika. Razlikovanje stroškov in izdatkov je pomembno, saj so stroški tisti, ki vplivajo na uspeh poslovanja podjetja in ne izdatki. Izdatki so vedno povezani s plačilom, to je z zmanjšanjem denarnih sredstev, s katerimi razpolaga podjetje. Vendar vsaka pridobitev neke dobrine, ki pomeni izdatek, še ne pomeni tudi istočasnega nastanka stroškov. Praviloma se izdatek pojavi pred nastankom stroška in hkrati z njim, lahko pa tudi kasneje - z nastankom stroškov. Z izdatki torej pridobivamo prvine, ki jih v poslovnem procesu praviloma pretvorimo v stroške (Križaj, 2000, str. 22). Poznamo pa tudi primere, ko nastaja vrsta izdatkov, ki niso povezani s stroški, na primer vračilo glavnice posojila ali nakup zemljišča, ker se to ne amortizira.

Iz navedenih pojmovanj stroškov lahko vidimo, da so opredelitve stroškov v strokovni literaturi podobne v toliko, da stroške opredeljujejo kot v denarni enoti izraženo porabo prvin poslovnega procesa pri nastajanju poslovnih učinkov, torej kot zmnožek potroškov in cen prvin poslovnega procesa, sicer pa strokovna literatura stroške obravnava ožje ali širše. Najožja opredelitev stroškov vključuje le stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov. Širša opredelitev stroškov vključuje poleg stroškov v najožjem smislu tudi vse sestavine, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštevamo od prihodkov danega obdobja. Ker se ob enem pojavljajo tudi stroški prvin, katerih potroškov ne moremo izraziti s količinsko enoto, je primernejše sprejeti širšo opredelitev stroškov in jih razumeti kot vsako denarno ovrednoteno porabo poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 16-17).

1.2 DELITEV STROŠKOV

Avtorji s področja ekonomike podjetja in računovodstva se ukvarjajo z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih. Razvrstitvene sheme, ki jih pri tem navajajo, se razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev. Razlika med posameznimi avtorji je tudi v poimenovanju nekaterih posameznih stroškovnih skupin znotraj določenega kriterija, vendar pa v končni fazi vsi avtorji tako ali drugače vključujejo večino stroškovnih kategorij.

Tekavčičeva (1997, str. 17-18) deli stroške na osnovi osmih kriterijev, in sicer glede na:

1. prvine poslovnega procesa, ki stroške povzročajo (stroški predmetov dela, stroški delovnih sredstev, stroški dela in stroški tujih storitev),
2. možnost pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim objektom (neposredni stroški, posredni stroški),
3. izvor stroškov z vidika obravnavane poslovne enote (izvirni stroški, izvedeni stroški),
4. obdobje nastanka stroškov (uresničeni stroški, načrtovani stroški),
5. obdobje vplivanja stroškov na poslovni izid (stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, stroški obdobja, zapadli stroški, nezapadli stroški),
6. način odzivanja stroškov 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. koncepte, pomembne za proces odločanja (razlikovalni stroški, nepovratni stroški, obvladljivi stroški, izogibni stroški, oportunitetni stroški, odločilni stroški).

V nadaljevanju podrobneje predstavljam zgoraj navedene stroškovne kategorije ter podajam definicije posameznih stroškovnih skupin.

- **Naravne vrste stroškov**

Na podlagi delitve stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, dobimo naravne vrste stroškov. V to kategorijo spadajo stroški predmetov dela (stroški materiala), stroški delovnih sredstev (amortizacija), stroški dela ter stroški tujih storitev.

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb (Slovenski računovodski standardi, 2006). **Strošek amortizacije** je opredeljen kot znesek nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehaja iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (Slovenski računovodski standardi, 2006). **Stroški dela** so »a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku; b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje; c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem; č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju, ter d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca« (Slovenski računovodski standardi, 2006). **Stroški storitev** pa so stroški, ki niso pojmovani kot stroški materiala, amortizacije ali dela (Slovenski računovodski standardi, 2006).

- **Neposredni in posredni stroški**

Neposredni stroški so tisti stroški, za katere lahko ugotovimo, koliko jih je povzročil posamezni stroškovni objekt. **Posredni** pa so tisti stroški, ki so skupni več stroškovnim

objektom. Posredne stroške moramo zato na posamezne stroškovne objekte razporejati na podlagi ključev izraženih v odstotkih, ki pomenijo razmerje med ustrezno kategorijo posrednih (splošnih) stroškov, ki jo moramo razporediti, in izbrano osnovo za razporejanje. Osnove za razporejanje splošnih stroškov so lahko neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala, skupni neposredni stroški, število zaposlenih, ure neposrednega dela in podobno. (Tekavčič, 1997, str. 20).

- **Izvirni in izvedeni stroški**

Izvirni stroški so vsi tisti stroški, ki nastanejo in se pojavljajo v svoji prvotni obliki. Za te stroške lahko ugotovimo območje nastanka (stroškovno mesto) ali stroškovni nosilec, zaradi katerega so nastali. Izvirni stroški nastanejo v obravnavani poslovni enoti podjetja. **Izvedeni stroški** so sicer sestavljeni iz izvirnih stroškov, izvedeni pa postanejo v trenutku, ko jih prenesemo iz enega stroškovnega mesta na drugo stroškovno mesto v podjetju. Izvedeni stroški so v določeno poslovno enoto preneseni iz kake druge poslovne enote. S prenašanjem nameravamo ugotoviti celoten znesek vseh stroškov na stroškovnem mestu, ki se ukvarja z oblikovanjem končnih stroškovnih nosilcev, od koder jih potem razporejamo na te stroškovne nosilce (Kadoič, 1995, str. 95).

- **Uresničeni in načrtovani stroški**

Uresničeni stroški so tisti, ki se nanašajo na doseženi obseg poslovanja v minulem ali tekočem obdobju in so prikazani v knjigovodskih listinah. Na podlagi uresničenih stroškov presojava doseženo uspešnost poslovanja za obdobje, na katerega se nanašajo, in ugotavljamo, kako bi bilo mogoče uspešnost povečati. **Načrtovani stroški** pa se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo pomembno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev. S primerjavo obračunskih stroškov z načrtovanimi stroški spremljamo sprotno ali naknadno uresničevanje naših pričakovanj glede stroškov (Tekavčič, 1997, str. 25).

- **Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah, stroški obdobja, nezapadli in zapadli stroški**

Stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah so tisti stroški, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke poslovnega procesa, zaradi katerih so nastali, proda in s prodajo ustvari prihodke. **Stroški obdobja** pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v istem obdobju, kot so nastali, ne glede na to, ali je podjetje učinke poslovnega procesa, ki so jih povzročili, prodalo ali ne. Stroškov obdobja podjetje ne more vračunati v zaloge. **Nezapadli stroški** so tisti, ki jih podjetje zadrži v zalogah. **Zapadli stroški** pa so vsi stroški obdobja in tisti del stroškov, ki se lahko zadržujejo v zalogah, ki se nanaša na prodane količine. Zapadli stroški sooblikujejo odhodke in s tem vplivajo na poslovni izid danega obdobja (Tekavčič, 1997, str. 25-26).

- **Stalni, spremenljivi stroški ter omejeno stalni in omejeno spremenljivi stroški**

Glede na to, kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja, ločimo fiksne in variabilne stroške. **Stalni (fiksni) stroški** so tisti, ki se ne spreminjajo s spreminjanjem obsega poslovanja. Kljub povečanju ali zmanjšanju obsega poslovanja in tudi če podjetje

preneha poslovati, ti stroški ostajajo nespremenjeni. **Spremenljivi (variabilni) stroški** pa so tisti, ki se s spreminjanjem obsega poslovanja spreminjajo. Če podjetje povečuje obseg poslovanja, se povečujejo tudi stroški in obratno. Vendar vsi stroški, v primeru povečanja obsega poslovanja, ne naraščajo enako hitro in zato ločimo napredujoče, sorazmerne in nazadujoče spremenljive stroške. Napredujoči spremenljivi stroški so tisti, ki naraščajo hitreje kot obseg poslovanja, sorazmerni spremenljivi stroški naraščajo v enakem razmerju kot obseg poslovanja, nazadujoči spremenljivi stroški pa naraščajo počasneje kot obseg poslovanja (Tekavčič, 1997, str. 26-27).

Stalni stroški so absolutno fiksni le v določenem razponu poslovanja. V primeru povečanja kapacitet, lahko stalni stroški skokovito narastejo in ostanejo nespremenjeni vse dotlej, dokler podjetje ne doseže zgornje meje povečanja zmogljivosti. Za označevanje tovrstnih stroškov se je uveljavilo ime **omejeno stalni stroški**. Morebitno novo povečanje zmogljivosti zopet skokovito poveča stalne stroške, ki se ponovno oblikujejo na novi, višji ravni. Tudi v primeru spremenljivih stroškov ne moremo vedno govoriti le o absolutno spremenljivih stroških. Nekateri stroški, ki imajo sicer lastnosti spremenljivih stroškov, se povečajo šele z zadostnim povečanjem obsega poslovanja glede na dane proizvodne zmogljivosti. Kot primer takšnih stroškov lahko navedem stroške vzdrževanja strojev, ki se sicer ne povečujejo z vsako dodatno proizvedeno enoto, vendar se kljub temu povečujejo dovolj pogosto, da gre še vedno za spremenljive stroške (Tekavčič, 1997, str. 29-30).

- **Dejanski, ocenjeni in standardni stroški**

Vrednotenje po posameznih stroškovnih komponentah razdeli stroške na dejanske, ocenjene in standardne. **Dejanski stroški** so tisti 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. So torej tisti stroški, ki jih lahko pričakujemo glede na dejanske stroške v preteklosti in glede na razmere v prihodnosti. **Standardni stroški** so stroški, ki temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov in so kot taki teoretično upravičeni. Pomembni so za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov (Tekavčič, 1997, str. 33-34).

- **Stroški, ločeni glede na stroškovne koncepte, ki so pomembni za proces poslovnega odločanja**

Med stroškovne koncepte, ki so pomembni za proces poslovnega odločanja v podjetju, sodijo razlikovalni (diferenčni) stroški, nepovratni stroški, obvladljivi stroški, izogibni stroški, oportunitetni stroški in odločilni stroški. V nasprotju s prejšnjimi razvrstitvami stroškov navedeni koncepti ne pomenijo med seboj izključljivih stroškovnih kategorij, ampak se lahko posamezni stroški med seboj prepletajo. Vsi koncepti pa odgovarjajo na vprašanje, kako obravnavati posamezne stroške glede na to, ali so za sprejem določene poslovne odločitve pomembni ali ne (Tekavčič, 1997, str. 35).

V nadaljevanju so navedene opredelitve vseh naštetih stroškovnih konceptov. **Razlikovalni (diferenčni) stroški** se pojavljajo pri preučevanju več različnih poslovnih možnosti in predstavljajo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami. **Nepovratni stroški** so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili zaradi odločitve v preteklosti in nanje ne moremo več vplivati ali jih spremeniti z odločitvami v prihodnosti. Nepovratni stroški so pri odločanju nerelevantni in jih zato pri sprejemanju odločitev ne smemo upoštevati. **Obvladljivi stroški** so tisti stroški, na katere lahko v določenem obdobju vpliva poslovodstvo določene ravni v podjetju. **Izogibni stroški** pa so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne različice ne sprejmemo. V primeru, da to poslovno različico sprejmemo pa ti stroški nastanejo. **Oportunitetni stroški** so stroški sprejete različice delovanja. Ti stroški so enaki izgubi rezultata, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja. **Odložilni stroški** so vsi tisti stroški, ki so obravnavano poslovno odločitvijo povezani oziroma, ki nastanejo samo zaradi tega, ker smo določeno odločitev sprejeli (Tekavčič, 1997, str. 35-36).

Razumevanje stroškovnih konceptov, pomembnih za odločanje, je zelo pomembno, saj nam pomaga pri odgovoru na vprašanje, kakšen pristop naj managerji uporabijo pri analizi stroškov, da si bodo zagotovili potrebne informacije za sprejem ustreznih poslovnih odločitev. Pristop vsebuje naslednje stopnje (Tekavčič, 1997, str. 37):

- Treba je zbrati podatke o vseh stroških, ki so tako ali drugače povezani z vsako od mogočih različic delovanja, ki jih preučujemo.
- Treba je ugotoviti, kateri stroški so z vidika dane odločitve nepovratni in kateri neizogibni, in oboje izločiti iz analize.
- Stroški, ki ostanejo, so razlikovalni in zato izogibni stroški ter so kot taki relevantni stroški za odločanje.

2 OBVLADOVANJE STROŠKOV

Osnovna značilnost sodobnih podjetij je, da so ustanovljena za dolgoročno poslovanje. Podjetja, ki želijo dolgoročno preživeti na, v današnjem času, zelo zahtevnih trgih, morajo proizvajati zelo kakovostne proizvode ali opravljati kakovostne storitve ob čim manjših stroških. Le jasen pogled na stroške, ki jih ima podjetje, omogoča realno sliko o dejanskem položaju podjetja in je, poleg drugih instrumentov, osnova za poslovno odločanje. Podjetje se mora vsak dan znova in vsak dan posebej truditi za gospodarno proizvodnjo in čim manjše stroške. Povsod po svetu zato stroškom pripisujejo velik pomen. Čeprav so stroški kategorija preteklosti, nam lahko njihovo poznavanje pripomore k pozitivnim odločitvam za prihodnost. Gibanje stroškov v podjetju je odvisno od značilnosti proizvodne funkcije in cene prvin poslovnega procesa, ki jih podjetje troši za proizvodnjo danega poslovnega učinka. Če želimo stroške zniževati ter jih obvladovati, jih moramo podrobno analizirati in natančno vpogledati v aktivnosti, kjer stroški nastajajo.

Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno podpodročje politike podjetja, ki na osnovi notranjih in zunanjih

stroškovnih analiz in z uporabo sistematičnih in metodoloških postopkov zasleduje celovito obvladovanje in kontrolo področja stroškov v podjetju v smislu celovitega obvladovanja stroškov (Bratina, 2003, str. 36).

Bistvena sestavina zmanjševanja stroškov je vpeljevanje nadziranja nad stroški in odgovornosti za nastale stroške. To je tudi razlog, da so se razvili številni pristopi za nadziranje stroškov in ugotavljanje primerne obsega stroškov za zahtevano kakovost in količino posameznih proizvodov in storitev (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1994, str. 81). V nadaljevanju diplomskega dela skušam te pristope tudi podrobneje predstaviti. Najprej predstavljam tradicionalni pristop k nadziranju in obvladovanju stroškov, kasneje pa tudi sodobnejše pristope. Še prej pa nekaj besed o pomenu obvladovanja stroškov.

2.1 POMEN OBVLADOVANJA STROŠKOV

Za vsa podjetja, ki se srečujejo na trgu s hudo konkurenco in visokimi stroški, je pomembno obvladovanje stroškov. Pri tem je za podjetje ključnega pomena, da obseg poslovanja narašča hitreje kot stroški. V interesu vsakega podjetja je, da prične poslovati z dobičkom pri čim manjšem obsegu poslovanja, to pomeni, da dosega čim nižji prag rentabilnosti. Pri tem je prag rentabilnosti definiran kot tisti obseg poslovanja, ko podjetje ob predpostavki, da vse, kar proizvede, tudi proda, nima ne dobička in ne izgube (Tekavčič, 1997, str. 37).

Pomen obvladovanja stroškov je za podjetja zelo velik. Lahko rečemo, da je obvladovanje stroškov eden od ključnih dejavnikov za doseg načrtovanih ciljev. Podjetje mora zadovoljiti potrebe kupcev v boljšem razmerju med vrednostjo in stroški kot njegovi konkurenti. Za podjetje je življenjskega pomena, da uporabi natančen in realen prikaz vseh vrst stroškov. Da bi lahko obvladovali stroške, mora podjetje ugotoviti, kakšni so dejanski stroški in za ugotovitev le-teh morajo v podjetju znati odgovoriti na naslednja vprašanja, in to za vsak pomemben proizvod, trg ali stroškovno mesto (Rebernik, 1999, str. 205-206):

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

2.2 TRADICIONALNI PRISTOPI V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV

Tradicionalni pristopi, ki še vedno prevladujejo v praksi večine domačih in tujih podjetij, izhajajo iz razmer, za katere je bilo značilno, da sta neposredno delo in material glavna proizvodna dejavnika. Poleg tega so bile značilnosti teh razmer tudi: stabilna tehnologija, ozek proizvodni program, majhen delež splošnih stroškov v vseh stroških ter, da so splošni stroški izhajali iz nemotenega izvajanja proizvodnje. Vrednotenje poslovnih učinkov v tradicionalnih sistemih zato temelji predvsem na neposrednih spremenljivih stroških, torej neposrednih stroških dela in materiala, posredni stroški in mogoči neposredni stalni stroški pa se razporejajo na posamezne stroškovne nosilce na podlagi ključev. Ključni so opredeljeni kot razmerje med zneskom stroškov, ki jih je potrebno razporediti, in izbrano osnovo, tako da pomnoženi s 100 pomenijo odstotek pribitka na izbrano osnovo. Pri tem je pribitek ustrezen delež stroškov, ki jih želimo razporediti (Tekavčič, 1997, str. 66-67).

Tradicionalni pristop v zvezi z obvladovanjem stroškov, ki ga bom v nadaljevanju tudi opisala, predstavlja spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Na podlagi razporejanja ter spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, podjetje dobi boljši pregled o višini ter strukturi vseh stroškov, ki v podjetju nastajajo in s tem tudi možnosti za njihov nadzor ter obvladovanje. Namen spremljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih je, poleg izdelave kalkulacij, tudi nudenje informacij za podporo odločanju o poslovanju podjetja.

2.2.1 Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

Poslovni proces se ob povezavi s poslovnimi funkcijami odvija na delovnih mestih. Če na delovnem mestu ali skupini delovnih mest evidentiramo, načrtujemo in analiziramo stroške, govorimo o 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 začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Če hočemo podjetje razdeliti na stroškovna mesta, moramo dobro poznati tehnološki proces in imeti izdelano organizacijsko shemo. Število stroškovnih mest se namreč od podjetja do podjetja razlikuje. Njihovo število je potrebno prilagoditi velikosti podjetja, njegovi organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljenemu pristopu razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri delitvi podjetja na stroškovna mesta moramo paziti, da bodo enote tako določene, da bomo lahko spremljali njihove rezultate in obračunavali njihov uspeh (Pučko, Rozman, 2000, str. 173).

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih nam omogoča (Kadoič, 1995, str. 120):

- lažji in popolnejši predračun in obračun stroškov (načrtovanje stroškov),
- boljši pregled in nadzor nad stroški,
- popolnejšo analizo stroškov,
- popolnejšo presojo odgovornosti za nastale stroške,
- popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih,
- analizo poslovanja posameznih organizacijskih enot v okviru podjetja.

Temeljni razlog za uvedbo stroškovnih mest je omogočiti popolnejši obračun stroškov po stroškovnih nosilcih in omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer nastaja zanje odgovornost. Pri oblikovanju stroškovnih mest je zato treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, in zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti. Ločimo več vrst stroškovnih mest (Križaj, 2000, str. 27):

- proizvodna stroškovna mesta oziroma stroškovna mesta ustvarjanja učinkov, ki vključujejo stroškovna mesta osnovne, stranske, neindustrijske in pomožne dejavnosti,
- neproizvodna stroškovna mesta, ki obsegajo 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 na primer članarine, revizije, odpravnine, štipendije.

Proizvodna stroškovna mesta zajemajo celotno proizvodno dejavnost podjetja, njihove učinke pa lahko izrazimo količinsko. Ta stroškovna mesta poimenujemo tudi temeljna stroškovna mesta in na njih stroške zbiramo neposredno. Kot že rečeno, stroškovna mesta proizvodne dejavnosti vključujejo stroškovna mesta osnovne, stranske, neindustrijske in pomožne dejavnosti. Na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti poteka tista proizvodnja, zaradi katere je bilo podjetje ustanovljeno. Na njih poteka celoten proizvodni proces od začetka obdelave materiala do končnega izdelka, zato so prilagojena poteku proizvodnega procesa. Učinki posameznih stroškovnih mest imajo navadno naravo začasnih stroškovnih nosilcev (polproizvodov), učinki vseh teh stroškovnih mest kot celote pa naravo končnih stroškovnih nosilcev (proizvodov), ki gredo v prodajo. Stroškovna mesta stranske dejavnosti tudi dajejo učinke, vendar ta proizvodnja ne sodi v osnovno dejavnost podjetja in tudi ni neizogibno potrebna osnovni proizvodnji. Največkrat izkoriščajo odpadke osnovne dejavnosti za predelavo v koristne proizvode. Ti proizvodi so lahko namenjeni za lastne potrebe (na primer izdelovanje embalaže) ali pa za prodajo. Stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti imajo samo v tistih industrijskih podjetjih, ki imajo poleg industrijske dejavnosti še na primer transportno, gradbeno dejavnost, menzo, počitniške domove in podobno. Stroškovna mesta pomožne dejavnosti pa so tista, ki omogočajo nemoten proces na glavnih stroškovnih mestih in brez njih bi bilo delo glavnih stroškovnih mest oteženo, to so na primer vzdrževalne delavnice, notranji transport, kontrola kakovosti in podobno. Njihovi učinki imajo naravo

začasnih stroškovnih nosilcev, le v izjemnih primerih pa grede tudi v prodajo (Turk, 1985a, str. 156).

Za poimenovanje neproizvodnih stroškovnih mest se uporablja tudi izraz splošna stroškovna mesta. To so stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se ne dajo neposredno zbirati na kakem temeljnem stroškovnem mestu in jih kasneje razporedimo na temeljna stroškovna mesta s ključi oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna stroškovna mesta so torej le začasna stroškovna mesta (Hočevar, 2001, str. 13).

V povezavi s stroškovnim mestom je smiselno opredeliti še stroškovno mesto odgovornosti, ki je širši pojem od stroškovnega mesta. Stroškovno mesto odgovornosti je organizacijska enota v podjetju, za katerega poslovanje je odgovoren poslovodja (Hočevar, 2001, str. 21). V Slovenskih računovodskih standardih pa je mesto odgovornosti opredeljeno kot »mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti« (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko pa se odgovornost za iste stroške razteza na več ravneh, pri čemer govorimo o mestih odgovornosti. Ločimo več vrst mest odgovornosti (Bratina, 2003, str. 37):

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki);
- prihodkovno mesto odgovornosti: je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki;
- poslovno-izidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti): je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja 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 poslovodja 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 donosnostjo.

Pri delitvi stroškov na stroškovna mesta ločimo posredne in neposredne stroške. Opredelitvi obeh stroškovnih kategorij sta že navedeni na strani 5 in 6 tega diplomskega dela. Posredne stroške na stroškovna mesta razporejamo s pomočjo posebnih ključev. Opredelitev ključev je v diplomskem delu navedena na strani 10.

$$KLJUČ \text{ za razporejanje posrednih stroškov} = \frac{\text{posredni stroški}}{\text{osnova}} \times 100$$

Znesek posrednih stroškov, ki pride na posamezen stroškovni objekt (stroškovno mesto ali proizvod), ugotovimo tako, da znesek osnove, ki bremeni ta stroškovni objekt, pomnožimo z izračunanim ključem. Pomembno je, da za razporejanje splošnih stroškov izberemo pravilno osnovo za izračun ključa, ker je od tega odvisna pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih mestih. Osnova mora biti čimbolj povezana s kategorijo posrednih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove (Tekavčič, 1997, str. 20-21). Nekatere kategorije, ki jih lahko uporabimo kot osnovo za izračun ključa, so že navedene na strani 6 tega diplomskega dela. Ključ je lahko samo eden za porazdelitev vseh posrednih stroškov na stroškovna mesta, največkrat pa podjetje uporablja različne ključe za porazdelitev različnih posrednih stroškov na stroškovna mesta. Z uporabo različnih ključev podjetje dosega pravilnejšo razdelitev in obremenitev stroškovnih mest, ki jih tudi povzročajo (Pučko, Rozman, 2000, str. 175).

2.2.2 Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Namen poslovanja podjetja je, da s prodajo poslovnih učinkov (proizvodov ali storitev) na trgu ustvarja dobiček. Če podjetje želi ustvarjati dobiček, mora dobro poznati tudi stroške in zato ima velik interes, da ugotavlja, kolikšni so njegovi stroški pridobivanja poslovnih učinkov, ki jih prodaja. V ta namen obravnavamo poslovne učinke podjetja kot stroškovne nosilce (Pučko, Rozman, 2000, str. 177).

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim je te stroške treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma 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 proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Podjetje mora glede na to, ali se ukvarja z masovno dejavnostjo oziroma proizvodnjo ali, nasprotno, s serijsko oziroma posamično dejavnostjo po naročilih, prilagoditi tudi število stroškovnih nosilcev. Pri tem je potrebno paziti, da ni opredeljenih preveč stroškovnih nosilcev, ker bi ugotavljanje stroškov zelo velikega števila stroškovnih nosilcev lahko povzročilo prevelike stroške glede na vrednost pridobljenih rezultatov. Pravilna določitev stroškovnih nosilcev in pravi pristop porazdelitve stroškov sta izredno pomembna za ugotavljanje dejanskih stroškov stroškovnega nosilca. Večina poslovnih odločitev o proizvodnji in porabi je sprejeta ravno na osnovi stroškov. Vse stroške najprej razporedimo po stroškovnih vrstah in nato še po stroškovnih mestih. Na koncu pa moramo te stroške prenesti na stroškovne nosilce, zaradi katerih so vsi stroški nastali. S prodajo izdelkov ali storitev bo podjetje nadomestilo porabljeno vrednost poslovnih sredstev (Bratina, 2003, str. 38).

Kot že omenjeno, tudi pri delitvi stroškov na stroškovne nosilce ločimo neposredne in posredne stroške. Za neposredne (direktne) stroške, ki nastajajo v poslovnem procesu, je značilno, da je zanje mogoče natančno vnaprej ugotoviti, kateri učinek jih je ali jih bo povzročil (Turk, 1985, str. 235). Direktne stroške lahko za določen izdelek neposredno določimo. Ugotovimo jih na podlagi listine, na kateri je označen stroškovni nosilec, ki je stroške povzročil. Takšni stroški so na primer: neposredni materialni stroški, neposredni stroški dela, amortizacije in neposredni stroški storitev. Posredni ali splošni stroški pa nastajajo zaradi pomožnih opravil v proizvodnem procesu in jih ob nastanku ne moremo zajemati po proizvodih. Posredni stroški so na primer: stroški električne energije, stroški vzdrževanja, zavarovalnih premij, kurjave in tako dalje. Posredne stroške stroškovnih nosilcev lahko glede na njihove značilnosti ločimo na (Pučko, Rozman, 2000, str. 180):

- posredne stroške, ki nastajajo v tistem obratu, kjer podjetje proizvaja določene vrste proizvodov ali storitev in jih imenujemo posredni stroški izdelave ali obratna režija, ter
- posredne stroške, ki nastajajo izven obrata. Največkrat so to stroški, ki nastajajo v nabavi, upravi in prodaji podjetja. Takšne stroške imenujemo tudi nabavno-upravno-prodajna režija.

Tudi razporejanje posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih temelji na ključih za razporejanje posrednih stroškov. Postopek razporejanja je enak kot pri razporejanju posrednih stroškov na stroškovna mesta. Zato tudi v tem primeru, pravilno izbrana osnova za izračun ključa pomembno vpliva na pravilnost razporejanja posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih. Glede na to, da želimo posredne stroške razporediti na tiste stroškovne nosilce, ki so jih povzročili, mora obstajati med gibanjem izbrane osnove in gibanjem posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih visoka medsebojna odvisnost ali korelacija (Pučko, Rozman, 2000, str. 181).

V različnih konkretnih primerih najbolj odgovarjajo različne osnove za izračunavanje ključev, vendar sta med vsemi možnimi osnovami največ v uporabi dve skupini osnov, in sicer (Pučko, Rozman, 2000, str. 181-182):

- fizične ali naturalne osnove med katere spadajo: porabljene količine pravih predmetov dela, količine izdelanih proizvodov, porabljeno število strojnih ur, porabljeno število ur direktnega dela, površina delavnice, v kateri poteka proizvodnja, število zaposlenih delavcev neposredno v proizvodnji in drugo;
- osnove, ki so izražene v vrednosti, kot so: vsi neposredni stroški, izdelavni osebni dohodki, stroški pravih predmetov dela, prodajna vrednost proizvodov, vrednost delovnih sredstev na osnovnih stroškovnih mestih in drugo.

Med naštetimi osnovami za izračunavanje ključa, podjetja največkrat kot osnovo uporabljajo vse ali eno od vrst neposrednih stroškov.

Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce lahko poteka enostopenjsko ali dvostopenjsko. Če stroške prenašamo neposredno z ravni podjetja na raven poslovnih učinkov, govorimo o

enostopenjskem razporejanju stroškov. Pri dvostopenjskem razporejanju pa stroške z ravni podjetja prenesemo na raven posameznih stroškovnih nosilcev v dveh stopnjah. Na prvi stopnji razporejanja stroškov, podjetja razdelijo stroške na stroškovna mesta 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 (Tekavčič, 1997, str. 72).

Za današnji čas ne moremo več trditi, da še vedno veljajo značilnosti, ki so navedene na strani 10 tega diplomskega dela in iz katerih izhaja tradicionalni pristop v zvezi z obvladovanjem stroškov. Zaradi spremenjenih razmer poslovanja, se v 70-ih letih 20. stoletja začne pojavljati vse več očitkov v zvezi z računovodskimi sistemi, ki vodstvu podjetja ne zagotavljajo kakovostnih informacij za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 66). Rezultat tradicionalnega pristopa spremljanja stroškov naj bi pogosto bile netočne in zavajajoče informacije o stroških poslovnih učinkov in kupcev, posledica tega pa so neustrezne in nepravočasne informacije za odločanje vodstva in s tem manjša uspešnost podjetij. Kot odgovor na rešitev tega problema, so se v začetku 80-ih let 20. stoletja v svetu začeli razvijati novi pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov (Tekavčič, Peljhan, 2004, str. 32-34). Nekatere izmed njih predstavljam v nadaljevanju diplomskega dela.

2.3 NOVEJŠI PRISTOPI V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV

Sodobno poslovno okolje od podjetij zahteva doseganje poslovne odličnosti v razmerah zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih. Z namenom, da bi podjetja povečala uspešnost poslovanja v takšnih razmerah, so se začeli razvijati tudi novi pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov.

Razloge, ki so pripeljali do uveljavljanja novih pristopov v zvezi z obvladovanjem stroškov, je potrebno iskati v tem, da (Bratina, 2003, str. 39):

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

V zvezi z obvladovanjem stroškov poznamo več vrst managerskih orodij, ki se danes v svetu uporabljajo. V slovenskih podjetjih pa je, v primerjavi s tujimi podjetji, uporaba teh orodij relativno majhna. Na to dejstvo nakazuje tudi izdelana empirična analiza Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih, ki je bila izvedena v okviru raziskovalnega programa

Management, organizacija in poslovna informatika na Ekonomski fakulteti v Ljubljani v letu 2000/2001¹.

Sodobni pristopi v zvezi z obvladovanjem stroškov med drugim vključujejo: spremljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (angl. Activity-based costing), predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. Activity-based budgeting), poslovanje na temelju analize aktivnosti (angl. Activity-based management), naknadno razporejanje stroškov (angl. Backflush costing), koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka (angl. Life-cycle costing), koncept ciljnih stroškov (angl. Target costing), teorija omejitev (angl. Theory of constraints), benchmarking, koncept ravno ob pravem času (angl. Just in time), celovito obvladovanje kakovosti (angl. Total quality management), koncept stalnih izboljšav (angl. Continuous improvement), prenova poslovnih procesov (angl. Business process reengineering) in uravnotežen izkaz poslovanja (angl. Balanced scorecard) (Tekavčič, Šink, 2003, str. 97).

Od zgoraj navedenih pristopov v nadaljevanju diplomskega dela predstavljam le tiste, ki so danes v Sloveniji bolj poznani².

2.3.1 Pristop stalnih izboljšav

Pristop stalnih izboljšav (angl. Continuous improvement) pomeni stalno prizadevanje po izboljšavi proizvodov, storitev ali procesov (Basic Concepts, 2007). Gre za vzpostavitev sistema stalnega izboljševanja procesov v podjetju, ki motivira zaposlene in skrbi za učinkovito porabo prvin poslovnega procesa. Pri procesu stalnih izboljšav gre za 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 pristopa stalnih izboljšav je osredotočeno na odkrivanje priložnosti za zmanjšanje stroškov v podjetju (Bratina, 2003, str. 44).

Za učinkovito uvedbo ter uporabo pristopa stalnih izboljšav podjetje potrebuje (Continuous improvement – a Toolpack guide, 2007):

- Zanesljive informacije o okolju podjetja, ki jih pridobi iz različnih virov. S pomočjo teh informacij lahko podjetje ovrednoti lastne outpute (kaj proizvaja) in procese (kako proizvaja);

¹ Več o tem glej Tekavčič, Šink, 2002a, str. 197-214.

² Več o tem glej Tekavčič, Peljhan, 2004, str. 39-41.

- Sposobnost motiviranja zaposlenih z različnih hierarhičnih ravni podjetja, da prosto razpravljajo o informacijah in obstoječem problemu ter da pridejo na dan z idejami, jih ovrednotijo, nekaj izberejo in uresničijo;
- Meriti napredek in rezultate sprememb, ki nastanejo z uresnitvijo idej;
- Resnično željo po uvedbi procesa stalnih izboljšav, četudi to pomeni spremembo moči in odnosov v podjetju.

Podjetje pristopa stalnih izboljšav ne more izvajati le na ravni managementa, kajti zaposleni na nižjih ravneh ponavadi razpolagajo z informacijami, ki jih managerji ne poznajo oziroma so jim nenaklonjeni. Uporaba njihovih idej je nujno potrebna za proces stalnih izboljšav. Tudi izkušnje kažejo, da je pristop stalnih izboljšav najbolj uspešen v podjetjih, ki v ta proces vključujejo največ zaposlenih, vse od vrha do najnižje ravni. General Electric je z vključitvijo vseh zaposlenih v proces stalnih izboljšav znižal stroške za približno milijon dolarjev na leto, podobno znižanje so dosegli tudi v Motoroli (Continuous improvement – a Toolpack guide, 2007).

Med najbolj pogosto uporabljenimi orodji pristopa stalnih izboljšav je »plan-do-check-act (PDCA) cycle«, poznan tudi kot Demming-ov oziroma Shewhart-ov ciklus in poteka v štirih korakih (Tools, Tips & Techniques: Continuous Improvement, 2007):

- Plan: podjetje zazna priložnost za izboljšavo procesa in oblikuje plan za izboljšavo;
- Do: podjetje plan testira v majhnem obsegu (na vzorcu);
- Check: podjetje oceni rezultate testiranja in ugotovi ali je bila zelena sprememba dosežena;
- Act: če so bile spremembe uspešne, podjetje realizira plan v večjem obsegu in stalno spremlja ter ocenjuje njegove rezultate.

V primeru, da spremembe niso bile uspešne, podjetje prične ciklus znova. Ponavljanje ciklusa PDCA tako pripelje do pristopa stalnih izboljšav.

Obvladovanje stroškov z uporabo pristopa stalnih izboljšav poteka v več korakih (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 230):

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

2.3.2 Celovito obvladovanje 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). Kakovost izdelkov in storitev je bistvena tudi za delovanje sistema celovitega obvladovanja kakovosti (angl. TQM).

Bistvo celovitega obvladovanja kakovosti je vgraditev kakovosti v sam poslovni proces in tako v proizvod ali storitev. Celovito obvladovanje kakovosti ni zgolj tehnika, temveč skupen trud vseh posameznikov znotraj organizacije za doseganje konkurenčne prednosti s stalno izboljšavo vsakega posameznega dela organizacijske kulture. Cilj kontrole kakovosti ne sme biti samo odkrivati napake, ampak predvsem najti vzroke, ki so privedli do napak ter te vzroke odpraviti, da se enake napake ne bi v prihodnje ponavljale. Vzroki za napake so lahko neustrezni vhodni materiali, nejasni postopki, nezadostna usposobljenost zaposlenih, neustrezna oprema in podobno (Rusjan, 1999, str. 272).

Uvedba celovitega obvladovanja kakovosti zahteva od podjetja stalne izboljšave. Izboljšave in spremembe zahtevajo tako podjetje kot vsakega posameznika, ki mora svoje delo opraviti hitro, kakovostno ter ob tem povzročati čim nižje stroške. V podjetju je potrebno načrtno izboljšati proizvodnjo, trženje, raziskave in razvoj, obvladovanje stroškov in drugo. Celovito obvladovanje kakovosti omogoča podjetjem, da ob istih vložkih z izboljšanjem delovnih procesov in boljšim zadovoljevanjem notranjih ter zunanjih potrošnikov proizvede več in bolje z istimi stroški (Gatiss, 1996, str. 11).

2.3.3 Benchmarking

Benchmarking je sodobni managerski pristop, ki ga v najbolj preprosti obliki uporablja vsako podjetje ne glede na velikost, dejavnost in lastništvo. Podjetja namreč delujejo v neprestani povezavi z zunanjim okoljem, kar od njih zahteva določeno stopnjo opazovanja dogajanja na trgu (Potokar, 2003, str. 4). Bistvo benchmarkinga je neprestano prizadevanje za doseg odličnosti in predpostavljjanje, da ima proces ustvarjanja dodane vrednosti podobne značilnosti tudi v najrazličnejših panogah (Ratajec, 2006).

Zametki zavestnega benchmarkinga segajo v začetek 60-ih let 20. stoletja, ko je ta pristop pričelo uvajati veliko multinacionalno podjetje IBM. Ob koncu 70-ih let 20. stoletja pa z uvajanjem tega pristopa prične tudi podjetje Xerox. Za to obdobje je bilo značilno, da so na trg začela prihajati bolj učinkovita japonska podjetja in s tem se je iluzija o dolgoročnem obstanku močnih in nefleksibilnih korporacij začela podirati. Ti dve multinacionalni podjetji sta se tako pričeli primerjati z japonskimi podjetji na mnogih področjih in, ustrezno temu, reorganizirati, zmanjševati stroške in tako dalje. Množično uporabnost benchmarkinga, kot primerne pristopa za izboljšanje konkurenčne sposobnosti podjetja, je opaziti ob koncu 80-ih in v 90-ih letih 20. stoletja, saj so se pritiski na globalnem trgu stopnjevali. Podjetja so zato

intenzivno iskala notranje potencialne, kot tudi notranje rezerve, za svojo nadaljnjo rast v obliki dohitevanja in prehitevanja konkurentov (Potokar, 2003, str. 4).

Ker je benchmarking dozoreval sorazmerno počasi in na različnih kontinentih hkrati, se pojavljajo različne definicije in razumevanja benchmarkinga. V strokovni literaturi danes najpogosteje zasledimo definicijo, da je benchmarking nepretrgan proces primerjanja podjetij, njihovih procesov, proizvodov, storitev in poslovanja z ostalimi svetovnimi podjetji. Kobe in Ratajec navajata, da je takšna razlaga preveč poenostavljena in benchmarking pomeni več kot le neposredno analitično primerjanje ter poskus pozicioniranja podjetja na lestvici najboljših (Ratajec, 2006). V najširšem pomenu je benchmarking proces stalnega spremljanja in z gledovanja po najboljših svetovnih poslovnih praksah, z namenom stalnega izboljševanja lastnega poslovanja in dolgoročnega doseganja konkurenčnih prednosti. Je eno izmed orodij za pridobivanje kakovostnih informacij, ki služijo kot osnova za oblikovanje ciljev izboljšav, poti do njih in meril, s katerimi preverjamo doseganje teh ciljev (Kobe, 2006, str. 18). Benchmarking pri tem zahteva trdo in odgovorno delo, veliko časa in človeških virov.

Namen pristopa benchmarking je ugotavljanje, kako dobro najboljša podjetja, s katerimi se želimo primerjati, izvajajo poslovno prakso. Bistvo je torej odkriti poslovne prakse, katerih rezultati v obliki proizvodov ali storitev najbolj zadovoljujejo potrebe kupcev. Viri informacij so lahko neposredni konkurenti, najboljši v panogi ali najboljši v svetovnem merilu. Benchmarking je uporaben tako za analizo procesov, kot tudi izdelkov ali storitev (Ratajec, 2006). Poteka v več stopnjah (Šink, 2001, str. 38-40):

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

Poleg tega, da izboljšuje zadovoljstvo kupcev, ohranja konkurenčne prednosti, hitreje ustvarja spremembe, povečuje konkurenčnost, zmanjšuje stopnjo pritiska ter izboljšuje kakovost dela,

podjetje z uporabo pristopa benchmarking tudi zmanjšuje stroške in s tem povečuje uspešnost poslovanja. Obvladovanje stroškov s pomočjo pristopa benchmarking je, na podlagi primerjanja s poslovno prakso najboljših podjetij, osredotočeno na odkrivanje priložnosti za zmanjšanje stroškov v podjetju (Kobe, 2006, str. 18).

V Sloveniji je poznavanje in zavedanje o koristih ter pomenu uporabe procesa in poslovnega orodja benchmarkinga še na razmeroma nizki ravni. Pogosta ovira za sistematični pristop k benchmarkingu je prepričanje podjetja, da se ne more primerjati z drugimi, ker naj bi bilo po lastni oceni preveč specializirano ali pa naj bi delovalo v posebnih okoliščinah, ki so značilne le zanj (Kobe, 2006, str. 19). Vendar pa nekatera podjetja, ki iz lastnih izkušenj vedo, da je benchmarking še nekaj več kot le primerjava s konkurenco, s poglobljenim benchmarkingom neprestano in učinkovito izboljšujejo svoje poslovanje. Večina teh podjetij pa se srečuje z drugimi problemi, in sicer: uvajanje celovitega benchmarking sistema je predrago, zahteva po razpoložljivih virih za izvajanje kakovostnega benchmarkinga prevelika, soočanje z realnimi rezultati pogosto boleče, odpor zaposlenih do uvajanja notranjih sprememb prevelik, izziv za uvajanje zunanjih sprememb pa se zdi skorajda nemogoč (Ratajec, 2006).

2.3.4 Koncept ciljnih stroškov

Eden izmed sodobnih pristopov v zvezi z obvladovanjem stroškov je tudi Target costing. Za ta pristop v slovenski literaturi najdemo več različnih prevodov, najbolj pogosto pa se Target costing prevaja kot »ciljni stroški«.

Koncept ciljnih stroškov so začeli uporabljati sredi 60-ih let 20. stoletja na Japonskem. Najpogosteje se uporablja na področju razvitih industrijskih panog, za katere so značilne relativno kratke življenjske dobe poslovnih učinkov in pogoste spremembe modelov poslovnih učinkov. Med razvitimi industrijskimi panogami je tako najbolj uporaben predvsem v avtomobilski industriji. Pri konceptu ciljnih stroškov gre za ugotavljanje stroškov na osnovi ocenjene prodajne vrednosti poslovnih učinkov in zelenega dobička. Pristop temelji na predvidevanju prodanih količin, prodajnih cen in predvidenih stroškov v posamezni fazi življenjskega cikla proizvoda (Tekavčič, 1997, str. 172).

Kot rečeno je ciljni strošek določen za vsako stopnjo življenjskega cikla proizvoda posebej in je največji dovoljeni strošek v določenem času. Pri tem sistemu zniževanja stroškov proizvoda se o stroških razpravlja in določa, še preden podjetje sploh začne razvijati proizvod. Projektni tim, ki ga imenuje podjetje in mu je naloženo, da vpeljuje nov proizvod, najprej ugotovi lastnosti, ki bi ustrezale željam kupcev, proizvod pa se mora hkrati ujemanjati s tržno strategijo podjetja. Ciljni stroški so tako podlaga za aktivnosti v zvezi z dizajnom, konstrukcijo in proizvodnjo proizvoda, nabavo polproizvodov ter delov, ki se bodo vključili v zaokrožen proizvodni ali prodajni program podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 139-140).

Pristop obvladovanja ciljnih stroškov je pomemben zlasti v začetni fazi življenjskega cikla proizvoda, to je v obdobju razvijanja in oblikovanja proizvoda, kar vpliva na znižanje celotnih stroškov življenjskega cikla proizvoda (Šink, 2001, str. 29). Postopek ugotavljanja ciljnih stroškov poteka v osnovi tako, da podjetje najprej postavi ciljno ceno, s katero dosega ciljni obseg prodaje, nato določi ciljni dobiček in na koncu ugotovi, kolikšni so ciljni stroški pri zastavljenem dobičku. Ciljni stroški so torej razlika med prodajno vrednostjo proizvoda v njegovem življenjskem ciklu in pričakovanim dobičkom od njegove prodaje. Ko podjetje ugotovi ciljne stroške, jih primerja s predvidenimi. V primeru, da so predvideni stroški višji od ciljnih, mora začeti iskati možnosti za znižanje predvidenih stroškov, vendar ne na račun kakovosti proizvodov. To počne toliko časa, da predvidene stroške zniža na raven ciljnih stroškov. Pri tem je pomembno zadržati zaželeno in potrebne aktivnosti, zmanjšati ali odpraviti pa aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca ali k nemotenemu poslovanju podjetja (Šink, 2001, str. 31). Zniževanje stroškov do ravni ciljnih stroškov je aktivnost vseh enot in vseh posameznikov v podjetju, skratka aktivnost celotnega podjetja.

Za obvladovanje stroškov s pomočjo pristopa ciljnih stroškov se v praksi največkrat uporablja zgoraj opisana metoda, to je metoda odštevanja, ki je tudi v strokovni literaturi omenjena kot edini resnični sistem ciljnih stroškov (glej Yoshikawa, 1993). Poleg metode odštevanja poznamo tudi metodo prištevanja ter integrirano metodo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 140-141).

Iz strokovne literature, ki obravnava ciljne stroške in njihovo uporabo v praksi (na primer Fessler, Fisher, 2000), razberemo, da so se postopki za določanje ciljnih stroškov izkazali za uspešne. To velja predvsem za Japonsko, medtem ko je uporaba teh metod v Evropi, ZDA in drugje še relativno skromna, kar pa je verjetno posledica še vedno ne preveč prožnega pogleda na poslovanje.

2.3.5 Naknadno razporejanje stroškov

Backflush costing v slovenskem jeziku prevajamo kot pristop naknadnega razporejanja stroškov in je povezan s sistemom proizvodnje ravno ob pravem času (angl. Just in time).

Pristop naknadnega razporejanja stroškov je poenostavljen sistem stroškovnega računovodstva. Temelji na standardiziranih stroških posameznih prvin poslovnega procesa, osredotočen pa je na izložek iz proizvodnega procesa. Ta sistem stroškovnega računovodstva spremlja proizvodne stroške v JIT (Just in time) okolju. Deluje vzvratno, ko pripiše stroške proizvodnje prodanim proizvodom in tistim gotovim proizvodom, ki so v končni zalogi. Prenos stroškov se opravi v trenutku, ko je proizvodnja končana ali pa, ko so gotovi proizvodi prodani. Tudi knjižbe se nanašajo le na ta dva trenutka in drugih knjižb, značilnih za klasično stroškovno računovodstvo ni. V primerjavi s klasično metodo kalkuliranja se razlike pojavljajo predvsem pri evidentiranju nabavljenega materiala in evidentiranju stroškov predelave. V proizvodnji JIT ni treba posebej evidentirati materiala in posebej proizvodnih stroškov. Ko je ob JIT proizvodnji material kupljen, ga takoj dajo v proizvodnjo in ga torej ni

treba evidentirati kot zalogo materiala. Ko so proizvodi končani, se stroški materiala pripišejo gotovim proizvodom (Hansen, Mowen, 1992, str. 265-266).

Podatki, ki izvirajo iz uporabe pristopa naknadnega razporejanja stroškov, niso primerni za vse namene. Tako denimo niso primerna podlaga za sprejemanje strateških cenovnih odločitev. Model je uporaben samo v čistem JIT okolju, zato zanj v literaturi zasledimo tudi izraz »JIT costing«. V podjetjih, kjer proizvodnje JIT ni, ga lahko uporabljajo le, če se raven zalog materiala, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov po obdobjih ne spreminja in je hkrati razmeroma nizka (Hansen, Mowen, 1992, str. 267).

Podjetje, ki želi uporabljati pristop naknadnega razporejanja stroškov, mora izpolniti naslednje pogoje (Hansen, Mowen, 1992, str. 267-268):

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

V primeru, da te zahteve niso izpolnjene, podjetje ne more izrabiti prednosti, ki jih sicer ponuja pristop naknadnega razporejanja stroškov, skratka težave, ki izvirajo iz slabega informacijskega sistema, bodo to onemogočale. Računovodske poenostavitve sledijo poenostavitvam v poslovanju, in ne nasprotno. Da bi kljub poenostavitvam dobili ustrezne računovodske informacije za sprejemanje poslovnih odločitev, mora biti poslovni sistem preprost, jasen in pregleden.

2.3.6 Stroški po aktivnostih poslovnega procesa

Activity-based costing oziroma krajše ABC pristop v slovenskem jeziku največkrat prevajamo kot pristop spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Ta pristop se je najprej razvil v ZDA, kasneje pa je našel pot tudi v Evropo.

Osnovna značilnost ABC pristopa je, da upošteva dejstvo, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju in ne proizvodi oziroma storitve. Aktivnosti so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, zato ugotavljamo stroške za posamezno aktivnost in na podlagi stroškov za aktivnost razporejamo tudi stroške po stroškovnih nosilcih. Ker praktično vsi stroški nastanejo zato, ker nastane neka aktivnost, aktivnost pa je potrebna zato, da se proizvod dokonča oziroma opravi storitev je pri tem pristopu malo stroškov, ki jih ne moremo neposredno pripisati posameznim proizvodom ali stroškovnim objektom (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 131).

Glavno idejo pristopa ABC bi tako lahko povzeli v štirih točkah, in sicer (Forrest, 1995, str. 352):

- aktivnosti porabljajo vire,
- proizvodi in storitve porabljajo aktivnosti,
- dogodki povzročajo aktivnosti in
- mnogovrstne spremenljivke določajo stroške.

Kot rečeno se je pristop spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa najprej razvil v ZDA. Zelo hitro so ga začela uporabljati predvsem podjetja z visoko tehnologijo. Razlog pa je predvsem v tem, da daje solidno podlago za (Mabberley, 1992, str. 3):

- nadzor in management stroškov,
- natančnejše pripisovanje stroškov proizvodom, uporablja se za kalkulacijo stroškov po stroškovnih nosilcih,
- določanje prodajnih cen proizvodov in storitev,
- management dosežkov in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

Vpeljevanje pristopa ABC zato obsega (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1994, str. 131):

- ugotavljanje, zakaj so stroški nastali (bolj kot v kolikšnem obsegu so nastali),
- spremljanje razlogov za nastanek stroškov, s čimer se oblikujejo podlage za nadzor nad stroški,
- dajanje podlag za povezavo stroškov z aktivnostmi in s tem možnosti za management stroškov.

Uvajanje pristopa ABC v podjetje ni poceni in na videz preprosti pristop je pri uveljavljanju v praksi lahko zelo zapleten. Za vpeljevanje pristopa v prakso je najprej potrebno izdelati analizo stroškov in koristi, na podlagi katere ugotovimo, ali bodo koristi novega pristopa večje od stroškov njegovega uvajanja. Izkušnje podjetij so pokazale, da je pristop ABC smiselno vpeljevati le, če (Turk, Kavčič, Kokotec–Novak, 1994, str. 136):

- imajo stalni splošni stroški dovolj velik delež v celotnih stroških in so izraženi vrednostno, sicer pri uporabi različnih metod njihovega razporejanja na stroškovne nosilce ni razlik;
- sta deleža stalnih splošnih stroškov in spremenljivih stroškov na enoto aktivnosti različna, sicer ni potrebno ugotavljati enih in drugih stroškov po aktivnostih;
- ima podjetje zelo razvejan proizvodni program.

Poleg tega je ABC pristop primeren v podjetjih, kjer je veliko proizvodnih linij, splošni stroški predstavljajo velik delež v celotnih stroških in so splošni stroški odvisni od proizvodnih transakcij. Podjetje rabi pravočasne in zanesljive informacije o stroških in zaradi tega je prišlo do nastanka pristopa ABC. Glavna cilja pristopa ABC sta torej (Tekavčič, 1997, str. 154):

- zagotoviti pravočasne in zanesljive informacije o stroških,
- ugotoviti stroške za potrebe sestavljanja računovodskih poročil za zunanje uporabnike.

V povezavi s pristopom ABC je potrebno omeniti tudi pristop ABB (angl. Activity-Based Budgeting), ki ga v strokovni literaturi prevajajo kot predračunavanje na podlagi aktivnosti ter ABM (angl. Activity-Based Management), za katerega v literaturi najdemo prevod poslovanje na temelju analize aktivnosti (Tekavčič, Peljhan, 2004, str. 33). Predračunavanje na podlagi analize aktivnosti (ABB) in poslovanje na podlagi analize aktivnosti (ABM) sta procesa, pri katerih podjetje uporabi informacije, ki jih dobi na podlagi pristopa ABC (Tekavčič, Šink, 2002, str. 109).

Pri ABB podjetje na osnovi pridobljenih informacij oblikuje predračun, za katerega je značilno, da temelji na ocenjenih potrebah po prvinah poslovnega procesa in ne na preteklih finančnih podatkih. Predračun prikazuje predvidene poslovne prvine, za katere je značilno, da jih aktivnosti porabljajo v okviru poslovanja podjetja. Predračunavanje na podlagi aktivnosti predstavlja pristop, ki omogoča vodstvu podjetja sprejemanje ustrežnejših poslovnih odločitev, saj lahko z njegovo pomočjo lažje in hitreje vplivajo na izboljšano izvajanje posameznih aktivnosti ter poslovnih procesov. Poslovanje na podlagi analize aktivnosti (ABM) pa je proces, ki v osnovi predstavlja uporabo informacij, ki jih podjetje pridobi na podlagi pristopa ABC z namenom izboljšati poslovanje podjetja. Usmerja se na obvladovanje aktivnosti, ki predstavlja dober pripomoček za nenehno izboljševanje vrednosti za kupce. Če je sposobno zagotoviti te vrednosti ustvari tudi dobiček (Tekavčič, Šink, 2002, str. 109). Pristop ABC in poslovanje na temelju analize aktivnosti predstavljata podlago za obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. Activity-Based Cost Management, skrajšano ABCM). To pomeni, da mora podjetje uporabiti kombinacijo pristopa ABC in ABM, če želi učinkovito in uspešno obvladovati stroške (Cokins, 2001, str. 40).

2.3.7 Koncept ravno ob pravem času

V slovenski literaturi se je za pojem »Just in time« uveljavil izraz proizvodnja »ravno ob pravem času«. In ker je vpeljava novih pristopov obvladovanja stroškov pogosto povezana tudi z vpeljavo proizvodnje Just in time (JIT), bom na kratko predstavila tudi glavne značilnosti te vrste proizvodnje.

JIT način proizvodnje se je razvil na Japonskem in se najprej začel uporabljati pri vodilnih proizvajalcih avtomobilov, kot sta Toyota in Nissan. Sistem proizvodnje »ravno ob pravem času« narekuje povpraševanje. Proizvode naj bi izdelovali le, če so potrebni in le v tolikšnem obsegu, kot ga zahtevajo kupci. Povpraševanje vleče proizvod preko proizvodnega procesa. Gre za t.i. »Pull« princip, kar pomeni, da vsaka nadaljnja proizvodna faza daje signale o potrebnih količinah predhodni fazi oziroma, da končno povpraševanje vleče proizvodnjo iz ene faze v drugo. JIT sistem pomeni, da prispe material v podjetje ravno v trenutku, ko ga potrebujejo v proizvodnem procesu. Vsaka proizvodna enota v podjetju proizvede le toliko proizvodov in takšne, kot jih rabi naslednja enota. To pomeni, da v podjetju ne proizvedejo nobenega sestavnega dela, brez poprejšnjega signala, da potrebujejo prav takšen proizvod v proizvodni enoti naslednje stopnje. S pomočjo enakomernega pretoka materiala JIT skrajša čakalni čas polproizvodov in zagotavlja nizke zaloge materiala in polproizvodov. Pri tem

načinu usmerjanja proizvodnje gre torej za preprečevanje nepotrebnih stroškov proizvodnje in sosednih področij s tem, ko je vedno proizvedena le potrebna količina ob pravem času (Tekavčič, 1997, str. 64).

Poleg zmanjšanja zalog in s tem povezanih učinkov JIT prispeva tudi k izboljšanju kakovosti in zmanjšanju izmeta. Zaposleni se namreč ne morejo več zanesti, da v primeru napake lahko takoj sežejo po novem proizvodu in nadaljujejo z delom, saj je število proizvodov omejeno. JIT jih tako motivira za pazljivost in zasledovanje kakovostnih standardov, saj le tako lahko izpolnijo naloženo delo. Proizvodnja JIT je označena kot proizvodnja, ki ima v primerjavi s tradicionalno proizvodnjo tudi naslednje prednosti (Hansen, Mowen, 1992, str. 256):

- omogoča lažje spremljanje stroškov,
- povečuje natančnost kalkulacij,
- zmanjšuje potrebo po razporejanju stroškov storitvenih stroškovnih mest,
- zmanjšuje pomen stroškov neposrednega dela,
- zmanjšuje potrebo po zajemanju stroškov na podlagi delovnih nalogov,
- zmanjšuje potrebo po zajemanju stroškov na podlagi sistema procesa proizvodnje.

Vendar pa tudi proizvodnja ravno ob pravem času nima le pozitivnih posledic. V literaturi lahko zasledimo tudi navajanje njenih negativnih posledic, kot so povečanje cestnega prometa, pomanjkanje delavcev v proizvodnji, preobremenjenost dobaviteljev in prevelika homogenost proizvodov. Vse to povzroča ekološke in družbene težave, hkrati pa nekaterim podjetjem primanjkuje denarja za razvoj novih proizvodov (Cusumano, 1994, str. 27).

Koncept »ravno ob pravem času« največkrat povezujemo s proizvodnjo brez zalog, vendar je takšno pojmovanje z vidika načel sodobnega poslovanja preozko. V današnjem času ta koncept razumemo širše, in sicer kot poslovno miselnost, ki jo podjetja lahko vključujejo v vse faze poslovanja, ne glede na naravo poslovnih učinkov. Koncept daje odgovor na vprašanje, kdaj kaj opraviti. Podjetja se morajo osredotočiti predvsem na aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika zahtev kupcev. Skrčiti ali odpraviti pa morajo vse aktivnosti, ki k tej vrednosti ne prispevajo. Za to je treba vsako izmed potrebnih aktivnosti opraviti ravno ob pravem času, to pomeni, da podjetje vsako aktivnost opraviti ravno takrat, ko je to potrebno in ne prej (Tekavčič, 1997, str. 65).

3 OBVLADOVANJE STROŠKOV V PODJETJU JELOVICA d.d.

V tem poglavju bom prikazala način obvladovanja stroškov, ki ga uporabljajo v podjetju Jelovica d.d., Škofja Loka. Gre za spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Pozornost bom namenila tudi sodobnejšim pristopom v zvezi z obvladovanjem stroškov, ki jih lahko zasledimo v podjetju, za konec pa podala tudi oceno obstoječega sistema spremljanja stroškov ter predloge izboljšav. Še prej pa nekaj besed o samem podjetju, njegovih značilnostih in dejavnosti.

3.1 PREDSTAVITEV PODJETJA JELOVICA d.d.

3.1.1 Nastanek in razvoj podjetja

Jelovica je podjetje z dolgoletno tradicijo na področju proizvodnje in prodaje stavbnega pohištva ter montažnih hiš. Podjetje ima svoj sedež v Škofji Loki in tako predstavlja pomembno mesto v gospodarskem potencialu tega območja.

Gozd in z njim povezana lesnopredelovalna industrija je še danes zelo pomemben dejavnik v razvoju škofjeloškega gospodarstva. Razvoj žagarstva na tem območju se je pričel okrog leta 1350, saj je že leta 1358 na škofjeloškem ozemlju delovala ena najstarejših žag v srednji Evropi. Do leta 1900 pa je v okolici Škofje Loke nastalo kar 144 žagarskih obratov (Jelovica včeraj, 2006).

Tradicija podjetja Jelovica sega v leto 1905, ko je pri takratni Trgovinski in obrtniški zbornici v Ljubljani veleposestnik Franc Dolenc vpisal svoje lesno podjetje v matično knjigo podjetij. Vse do druge svetovne vojne se je privatno lesno gospodarstvo hitro razvijalo. Ker je bilo lesno gospodarstvo po drugi svetovni vojni zelo razdrobljeno, se je pojavila težnja po združitvi v večje podjetje, saj bi bili s tem dani boljši pogoji za hitrejši napredek in razvoj. Leta 1955 so bili dani vsi pogoji in tako je bil ustanovljen Medzadružni lesni kombinat Jelovica Škofja Loka, ki je povezoval vse razpoložljive kapacitete v okolici Škofje Loke. Kasneje so se matičnim obratom pridružili še obrati v Gorenji vasi, Sovodnju, Kranju in Preddvoru. Leto 1955 je tako bilo rojstno leto za današnje podjetje Jelovica. Od takrat pa vse do danes ima Jelovica pomembno mesto v gospodarskem potencialu Škofje Loke (Jelovica včeraj, 2006).

Razvojna pot podjetja Jelovica ni bila lahka, saj so bili delovni prostori na začetku bolj ali manj zasilni, brez prezračevalnih in drugih naprav, ki bi zagotavljali vsaj najosnovnejše delovne pogoje. Zato je bilo nujno veliko graditi, zamenjati veliko strojev, vložiti mnogo znanja, da so prišli do take stopnje tehnološkega razvoja in organiziranosti, kot jo imajo v podjetju danes. Napori podjetja so bili veliki, saj so v zadnjih desetletjih morali izrabljeno in neustrezno tehnologijo nadomestiti z novo (Letopis Gorenjska 2005, 2005, str. 224). Od decembra leta 1996 je Jelovica registrirana kot delniška družba, ki danes zaposluje okrog 530 delavcev. Vpisana je v sodni register Okrožnega sodišča v Kranju, njen osnovni kapital pa znaša 1,435 mrd SIT (Jelovica danes, 2006).

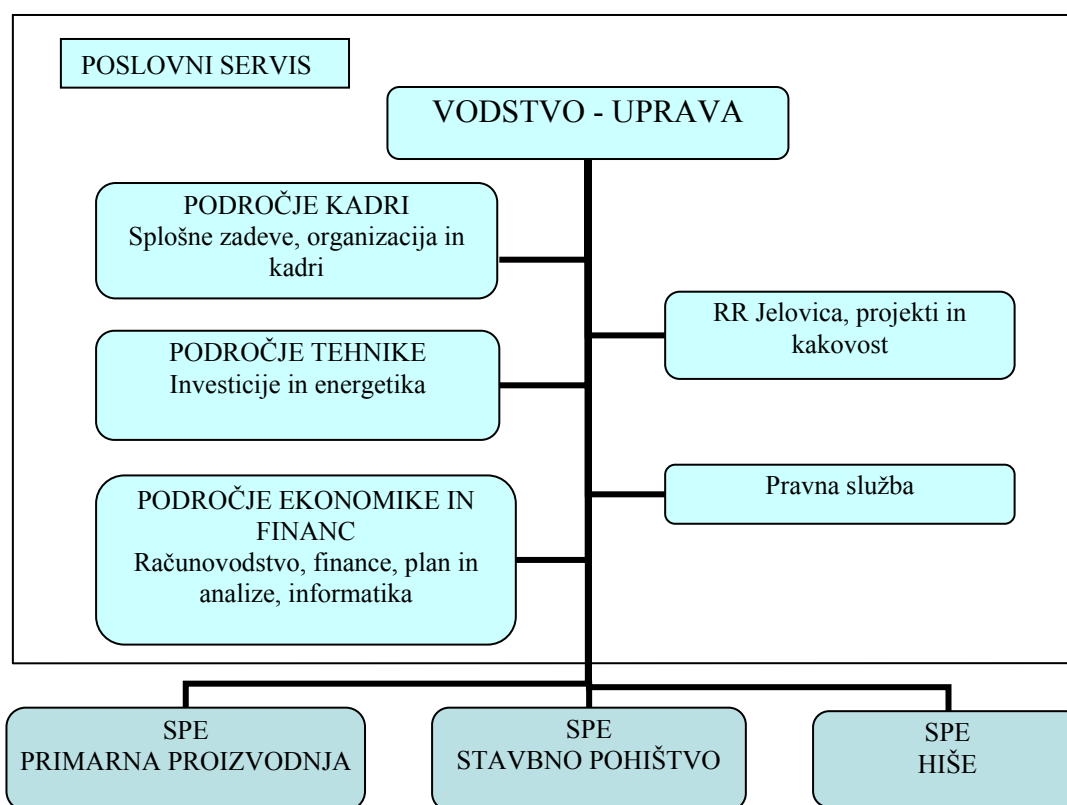
3.1.2 Organizacijska struktura podjetja

Proizvodni program podjetja Jelovica je dokaj pester, kar zahteva določeno organizacijo znotraj podjetja. Družbo danes sestavljajo tri strateške poslovne enote (SPE): SPE Primarna proizvodnja, SPE Stavbno pohištvo ter SPE Hiše. Jelovica ima tako od leta 1992, ko je bila vpeljana takšna organizacija podjetja, obliko korporacije, saj v vsebini delovanja ni bistvenih

razlik med profitnim centrom in podjetjem. Strateške poslovne enote so namreč oblikovane tako, da gre pri vsaki enoti za tehnološko zaključen proces. Vodstvo posamezne SPE je v celoti odgovorno za poslovni rezultat, zato se v SPE izvajajo tudi vse funkcije kot v podjetju. Pričakovane prednosti takšne organizacije so: jasna odgovornost za poslovne rezultate, večja motivacija zaposlenih, agresivno trženje in zniževanje stroškov. Z ustanovitvijo strateških poslovnih enot in s preходом na ločene profitne centre naj bi se, poleg ostalih prednosti, znižali tudi stroški. Takšna organizacija naj bi namreč omogočila večjo kontrolo indirektnih stroškov in s tem nižanje deleža le-teh v skupni realizaciji (Letopis Gorenjska 2005, 2005, str. 224).

Poleg že navedenih SPE imajo v podjetju oblikovano še eno poslovno enoto, to je poslovni servis. Poslovni servis je tista poslovna enota, katere stroški se prerazdelijo na ostale tri SPE. Poslovni servis vključuje štiri področja in sicer: vodstvo, področje kadrov, področje tehnike ter področje ekonomike in financ. Vsako od štirih področij je, tako kot tudi ostale tri SPE, nadalje razdeljeno na stroškovna mesta. Opisano organizacijsko strukturo podjetja Jelovica bolj pregledno predstavljam v Sliki 1. Po vseh teh področjih in stroškovnih mestih v Jelovici spremljajo stroške in rezultate poslovanja.

Slika 1: Organizacijska shema podjetja Jelovica d.d.



Vir: Interno gradivo podjetja Jelovica d.d., 2006.

3.1.3 Proizvodni in prodajni program podjetja

Proizvodni program podjetja Jelovica je bil vse do leta 1968 zelo raznolik. Po tem letu pa so si v Jelovici zastavili dolgoročno perspektivni plan, ki je predvideval, naj bo nadaljnja usmeritev v industrijsko serijsko proizvodnjo stavbnega pohištva in montažnih objektov s čim višjo stopnjo finalizacije. Do leta 1970 se je proizvodni program v celoti očistil. Vzporedno s tem pa je bila sprejeta odločitev, naj Jelovica intenzivno širi lastno trgovsko mrežo po celotnem jugoslovanskem območju. Leto 1968 je pomenilo za podjetje začetek izgradnje lastne trgovske mreže, saj je tega leta Jelovica pričela s prodajo v lastni poslovalnici Škofja Loka. Mreža lastne maloprodaje je bila do osamosvojitve Slovenije sestavljena iz skladišč in predstavništev na celotnem področju bivše Jugoslavije. Skupaj z zaposlenimi delavci je predstavljala najmočnejšo lastno prodajno mrežo, ki jo je imelo neko proizvodno podjetje na področju lesne industrije v bivši Jugoslaviji. Pred razpadom jugoslovanskega trga je Jelovica kar 85% vsega stavbnega pohištva izdelanega doma prodala v lastni trgovski mreži. Za njen ugled je skrbelo 22 predstavništev na celotnem jugoslovanskem območju. Po osamosvojitvi Slovenije pa je delo v poslovalnicah na območju republik bivše Jugoslavije postopoma prenehalo. Razpad jugoslovanskega tržišča je Jelovico prisilil, da je razvila novo trgovsko mrežo na področju Slovenije (Letopis Gorenjska 2005, 2005, str. 225).

V želji, da se čimbolj približajo kupcu, so razvili močno lastno prodajno mrežo. Danes trgovska mreža Jelovice vključuje 6 lastnih predstavništev, 10 pogodbenih predstavništev, prodajni salon v Škofji Loki ter nekaj prodajnih centrov po vsej Sloveniji. Z lastnimi in pogodbenimi prodajnimi mesti imajo tako pokrito praktično vso državo in tako so proizvodi Jelovice enako dostopni vsem. Strokovno usposobljeni predstavniki so zadnji člen v verigi od proizvodnje do prodaje končnemu kupcu, zato v podjetju skrbijo, da so tekoče informirani o novostih, istočasno pa podjetju posredujejo realno sliko utripa na trgu (Prodajna mreža, 2006).

Proizvodnja podjetja je organizirana na treh lokacijah (Jelovica danes, 2006):

- v Škofji Loki, kjer je sedež podjetja in kjer poteka proizvodnja oken, vrat in podbojev,
- v Gorenji vasi, kjer izdelujejo okna ter
- v Preddvoru, kjer poteka proizvodnja montažnih hiš.

Proizvodni in prodajni program podjetja je danes zajet v treh večjih skupinah, ki so predstavljale tudi osnovo za oblikovanje strateških poslovnih enot (SPE) znotraj podjetja. Proizvodni in prodajni program podjetja Jelovica tako obsega: primarno proizvodnjo, proizvodnjo in prodajo stavbnega pohištva ter proizvodnjo in prodajo montažnih hiš (Letno poročilo 2005, 2006, str. 14). Primarna proizvodnja se ukvarja s pripravo elementov za nadaljnjo proizvodnjo. Izdelujejo polizdelke iz masivnega lesa smreke in jelke za okna, polkna, vhodna in notranja vrata. Proizvodni proces primarne proizvodnje zajema naslednje aktivnosti (Prodajni program, 2006):

- nabava hlodovine,
- namensko razžaganje hlodovine,

- naravno in tehnično sušenje žaganega lesa,
- namensko krojenje in sortiranje žaganega lesa,
- strojna obdelava žaganega lesa in
- širinsko ter dolžinsko lepljenje.

Večino polizdelkov Jelovica porabi za lastne potrebe, manjši del polizdelkov pa proda tudi zunanjim kupcem. Primarna proizvodnja tako predstavlja približno 4% celotne prodaje podjetja. Največji delež prodaje pa predstavlja prodaja stavbnega pohištva, in sicer kar 63%, medtem ko prodaja montažnih objektov oziroma hiš predstavlja približno tretjino celotne prodaje. Opisana struktura prodaje po posameznih strateških poslovnih enotah je prikazana tudi v nadaljevanju diplomskega dela (Slika 2).

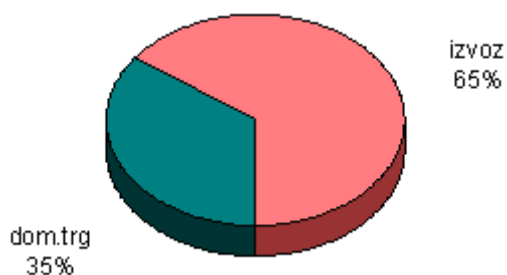
Slika 2: Delež prodaje podjetja Jelovica d.d. po SPE



Vir: Prodajni program, 2006.

Še leta 1991 je Jelovica na jugoslovanskih trgih realizirala okrog 60% svoje prodaje, vojna v bivši Jugoslaviji pa je dolgoletno usmerjenost Jelovice na ta trg, kjer so imeli celotno tržišče izredno kvalitetno in načrtno pokrito in kar jim je omogočalo ugodno poslovanje, bistveno spremenila. Razpad jugoslovanskega tržišča je pomenil, da mora podjetje, če želi preživeti, svoj prodajni trg iskati v drugih delih Evrope in drugje po svetu. Cilj poslovanja podjetja danes je tako nadaljevati z usmeritvijo povečevanja deleža prodaje na evropskih in drugih tujih trgih, s ciljem zabrisati posledice, ki jih je prinesel razpad jugoslovanskega trga. Jelovica trži svoje proizvode predvsem v državah bivše Jugoslavije, bivše Sovjetske Zveze ter Evropski Uniji in tudi v Turčiji, Bolgariji, Izraelu ter na Japonskem (Letopis Gorenjska 2005, 2005, str. 225). Poleg že obstoječih trgov, kot so Nemčija, Avstrija, Rusija, Italija in tako dalje, se podjetju danes odpirajo številni novi trgi v Severni Evropi, Veliki Britaniji, Irski, Vzhodni Evropi in tudi v državah na drugih celinah (Kanada). Čeprav v podjetju danes izvoz predstavlja več kot polovico vse proizvodnje, je tudi prodaja na domačem trgu zelo pomembna in se tudi ta v zadnjih letih povečuje (Bogataj, 2006, str. 19). Struktura prodaje podjetja Jelovica po trgih je prikazana v nadaljevanju diplomskega dela (Slika 3 na strani 30).

Slika 3: Struktura prodaje podjetja Jelovica d.d. po trgih



Vir: Prodajni program, 2006.

Skrb za kupca, izmere na objektu, strokovno svetovanje, poznavanje proizvodov, njihovih konstrukcijskih in funkcionalnih lastnosti in istočasno poznavanje tehnoloških zmogljivosti je pogoj za uspešno partnerstvo s kupcem. V Jelovici se prodajalci redno izobražujejo in seznanjajo z novostmi v programu, materialih in podobno. Organiziran imajo tudi prevoz kupljenih proizvodov na objekt. Brezhibno delovanje kupljenih proizvodov zagotavljajo z ekipami monterjev, ki poskrbijo za strokovno vgradnjo proizvodov. Kupcem je na razpolago tudi servis, pa naj bodo proizvodi v času garancije ali po preteku le-te (Prodajni program, 2006).

3.1.4 Poslanstvo in vizija podjetja

Poslanstvo podjetja Jelovica je izpolniti pričakovanja in zahteve odjemalcev, ki si želijo kakovostnih proizvodov izdelanih iz naravnih surovin. Proizvodi podjetja združujejo sodobno tehnologijo in rešitve s toplino in naravno lepoto lesa. Jelovica si prizadeva za sožitje z naravo in lokalno skupnostjo. Želi biti ugledno podjetje, ki mu bodo finančni investitorji in poslovni partnerji zaupali. Jelovica se zaveda, da je njen uspeh odvisen od njenih sodelavcev, zato jim nudi prijazno in ustvarjalno delovno okolje, kjer so jasno opredeljene odgovornosti za doseg ciljev ter dane možnosti za trajno izobraževanje in osebni razvoj (Poslanstvo in vizija, 2006).

Za določitev in doseg zastavljenih ciljev mora podjetje opredeliti tudi vizijo. Vizijo podjetja so v Jelovici strnili v naslednjih besedah (Poslanstvo in vizija, 2006): »Jelovica ostaja:

- uspešna in uveljavljena blagovna znamka, razpoznavna doma in v tujini,
- z izdelki in storitvami vrhunske kakovosti je sinonim za:
 - visoko kakovost bivanja,
 - zanesljivo naložbo kupcev in kapitala.«

3.2 SPREMLJANJE STROŠKOV V PREUČEVANEM PODJETJU

V podjetju Jelovica d.d. uporabljajo tradicionalen pristop spremljanja in obvladovanja stroškov. To pomeni, da stroške spremljajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. V

nadaljevanju diplomskega dela omenjeni način spremljanja stroškov v podjetju Jelovica tudi opisujem. Način spremljanja stroškov mi je podrobneje predstavila gospa Nataša Trdina, ki je v podjetju zadolžena za področje ekonomike in financ. Ker imajo v podjetju oblikovane tri ločene profitne centre, poteka spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v okviru vsakega profitnega centra posebej.

3.2.1 Stroški po stroškovnih mestih

Informacije o stroških po stroškovnih mestih omogočajo nadziranje in obvladovanje stroškov poslovanja podjetja ter predstavljajo osnovo za ugotavljanje uspešnosti enot znotraj podjetja (profitnih centrov). V podjetju Jelovica imajo oblikovane tri profitne centre, in sicer: primarna proizvodnja, stavbno pohištvo ter montažni objekti oziroma hiše. Vsak profitni center pa je nadalje razdeljen na stroškovna mesta.

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

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

Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih temelji na organizacijski obliki oziroma shemi podjetja, ki sem jo v diplomski nalogi že prikazala (glej Sliko 1). Podjetje ima opredeljenih 50 stroškovnih mest (SM), od tega je 15 SM namenjeno evidentiranju stroškov, ki nastajajo v okviru SPE Poslovni servis, 8 SM evidentiranju stroškov SPE Primarna proizvodnja, 20 SM evidentiranju stroškov SPE Stavbno pohištvo ter 7 SM evidentiranju stroškov SPE Hiše (glej Prilogo 1).

Že iz same ločitve stroškovnih mest lahko izločimo stroške po funkcionalnosti, to so stroški uprave, prodaje, nabave in proizvodnje, saj so posamezna področja precej podrobno razdeljena na stroškovna mesta.

Ugotavljanje višine neposrednih stroškov za posamezno stroškovno mesto in profitne centre podjetju ne predstavlja posebnih težav, saj se posamezni proizvodi in s tem tudi neposredni stroški, ki pripadajo tem proizvodom, združujejo na obrate in nato na profitne centre. V primeru, ko podjetje proizvaja vrata, se neposredni stroški proizvodnje teh vrat združijo na Obrat vhodnih in garažnih vrat, kar predstavlja tudi stroškovno mesto in ki spada v SPE Stavbno pohištvo. Več truda pa morajo v podjetju vložiti pri spremljanju posrednih stroškov. Kot že omenjeno, ima podjetje Jelovica oblikovane tri profitne centre, ki so nadalje razdeljeni na stroškovna mesta. Ker je način razporejanja v vseh treh profitnih centrih enak, sem se odločila, da prikazem način razporejanja posrednih stroškov na stroškovna mesta le za SPE

Stavbno pohištvo, ki predstavlja tudi največji delež proizvodnje in prodaje podjetja. Katera stroškovna mesta spadajo v okvir SPE Stavbno pohištvo je razvidno iz Priloge 1.

V podjetju Jelovica posredne stroške na stroškovna mesta razporejajo s pomočjo ključev, osnovo za izračun ključa pa predstavljajo norma ure. Na primer: Podjetje Jelovica je v letu 2005 imelo v SPE Stavbno pohištvo za 1.737.229.000,00 SIT (7.249.328,16 €)³ posrednih stroškov, fizični obseg proizvodnje (v norma urah) pa je znašal 281.500 norma ur (NU) (Interni podatki podjetja Jelovica, 2006). Ključ za razporejanje posrednih stroškov torej znaša:

$$KLJUČ = \frac{1.737.229.000}{281.500} = 6.171,33SIT / NU = 25,75€ / NU$$

Znesek posrednih stroškov, ki pride na posamezen stroškovni objekt (stroškovno mesto ali proizvod), nato ugotovijo tako, da znesek osnove (NU), ki bremeni ta stroškovni objekt, pomnožijo z izračunanim ključem.

Kot že omenjeno, imajo v podjetju Jelovica, poleg že navedenih treh SPE, oblikovano še eno poslovno enoto, to je poslovni servis. Poslovni servis je tista poslovna enota, katere stroški se s pomočjo ključev prerazdelijo na ostale tri SPE in v Tabeli 1 (na str. 33) prikazujem plan ključev za delitev stroškov servisa v letu 2006.

Ključne za delitev stroškov servisa podjetje določi na sledeči način (Interni podatki podjetja Jelovica d.d., 2006):

- za splošna stroškovna mesta je delež določen z deležem zaposlenih v teh profitnih enotah,
- za na proizvodnjo vezana stroškovna mesta strokovne službe podajo deleže na osnovi njihovih izračunov.

³ Za preračun zneska je uporabljen centralni paritetni tečaj 1€=239,640SIT.

Tabela 1: Plan ključev za delitev stroškov servisa v letu 2006

v 000 SIT

Stroškovno mesto	Plan 2006	PE 01 Primarna proizvodnja	PE 02 Stavbno pohištvo	PE 03 Hiše
		15,0%	60,0%	25,0%
100 vodstvo družbe	72.380	10.857	43.428	18.095
101 začasno SM	32.101	4.815	19.261	8.025
130 pravna služba	10.340	1.551	6.204	2.585
400 finančna služba	43.710	6.557	26.226	10.928
410 plansko analitska služba	8.272	1.241	4.963	2.068
430 računovodska služba	24.534	3.680	14.720	6.134
500 področje kadri	19.740	2.961	11.844	4.935
		15,0%	65,0%	20,0%
700 investicijski razvoj	15.040	2.256	9.776	3.008
		20,0%	47,0%	33,0%
720 sl. za informatiko	23.500	4.700	11.045	7.755
		33,0%	58,0%	9,0%
730 gasilci	16.920	5.584	9.814	1.523
		32,0%	53,0%	15,0%
740 ekonomat	13.630	4.362	7.224	2.045
PS – UPRAVNI STROŠKI	280.167	48.563	164.505	67.100
		47,0%	53,0%	0,0%
750 energetika Stari dvor	56.430	26.522	29.908	0
		35,0%	0,0%	65,0%
752 energetika Preddvor	2.869	1.004	0	1.865
		29,0%	67,0%	4,0%
760 vzdrževanje	39.140	11.351	26.224	1.566
		19,0%	76,0%	5,0%
770 brusilnica	10.450	1.986	7.942	523
PS – PROIZVODNI STROŠKI	108.889	40.862	64.074	3.953
		8,75%	38,00%	52,25%
110 marketing	80.000	7.000	31.200	41.800
PS – SPLOŠNI PRODAJNI STROŠKI	80.000	7.000	31.200	41.800
<i>Skupaj str. servisa/leto</i>	<i>469.056</i>	<i>96.425</i>	<i>259.778</i>	<i>112.853</i>

Vir: Plan 2006 - Stavbno pohištvo, 2006.

Vodja stroškovnega mesta je odgovoren za stroške, ki na posameznem stroškovnem mestu nastanejo. Tem stroškom pravimo obvladljivi stroški in podjetje poskuša skrbeti, da ima teh stroškov čim več. Vsak vodja stroškovnega mesta stroške tudi načrtuje, zato mora ugotavljati odmike in razlagati razlike med uresničenimi in načrtovanimi stroški po stroškovnih mestih. Uspešnost in učinkovitost posameznega stroškovnega mesta se ugotavlja na podlagi planiranih in doseženih stroškov (Kadoič, 1995, str. 122). To ugotavljanje se v podjetju Jelovica opravlja mesečno. Vsak vodja, ki je odgovoren za posamezno stroškovno mesto, prejme poročilo o pregledu načrtovanih in doseženih stroškov po posameznih vrstah stroškov in po skupinah stroškov.

Pregledi stroškov vsebujejo informacije o načrtovanih stroških, doseženih velikostih in odmikih ter ocene v obliki indeksa, ki povedo, koliko odstotkov načrtovanih stroškov je že doseženih in če so ti že preseženi. Za različne ravni v podjetju so pripravljene različni pregledi. Direktorji področij prejmejo sumarni pregled stroškov za področje, za katerega so odgovorni, za ostala področja v podjetju pa le skupno vsoto stroškov za posamezno področje. Direktor družbe prejme poročilo za celo družbo in za tista področja, za katera je odgovoren, vodje posameznih stroškovnih mest pa prejmejo pregled za področje, za katerega odgovarjajo. V podjetju se trudijo, da so informacije kar se da pravočasne. Pripravljajo jih mesečno, in sicer do 15. v mesecu za preteklo obdobje. Kot je povedala gospa Nataša Trdina je to čas, v katerem je še možno sprejeti določene odločitve in pripraviti ukrepe. Na podlagi teh pregledov stroškov bi morali vodje stroškovnih mest opravljati tudi nadzor nad nastalimi stroški. Vodje bi morali analizirati in proučevati, zakaj so odmiki nastali, saj računovodje ne morejo vedno odkriti razlogov za posamezne odmike. Vendar takšno analiziranje, po mnenju zaposlenih, običajno ne nastopi pravočasno, saj odgovorni ukrepajo šele ob koncu leta, ko je obračunsko obdobje že skoraj končano.

3.2.2 Stroški po stroškovnih nosilcih

Za spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih je potrebno najprej opredeliti nosilce, nato pa poiskati ustrezen postopek pripisovanja stroškov tem nosilcem. Stroškovni nosilci so proizvodi, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani (Kadoič, 1995, str. 120). Stroškovni nosilci oziroma proizvodi podjetja Jelovica so okna, notranja vrata, senčila, podboji, vhodna in garažna vrata ter montažne hiše.

Pri spremljanju stroškov po stroškovnih nosilcih gre za nadaljevanje delitve stroškov po stroškovnih mestih. Stroške, zbrane na stroškovnih mestih, je potrebno ustrezno prerazporediti na stroškovne nosilce oziroma proizvode, ki jih podjetje nudi svojim uporabnikom (Turk, 1985a, str. 156). V podjetju Jelovica je postopek delitve stroškov na stroškovne nosilce dvostopenjski. Nekateri stroški se na stroškovne nosilce delijo enostopenjsko, to so neposredni stroški stroškovnih nosilcev.

Vsak posamezen proizvod ima sestavnico. Sestavnica pove, koliko materiala in drugih komponent bo potrebno za določen proizvod in iz tega je razvidno, koliko materialnih stroškov povzroči ta proizvod. Različni proizvodi se nato združijo na delovni nalog. V delovnem nalogu je poleg materiala, ki je potreben za določen proizvod, naveden tudi tehnološki postopek oziroma postopek izdelave ter norma ure, ki so potrebne za izdelavo tega proizvoda. Iz delovnega naloga je torej razvidno, koliko neposrednih stroškov povzroči posamezen proizvod. Vsak delovni nalog ima načrtovane in dosežene stroške in v primeru, da so doseženi stroški višji od načrtovanih, v podjetju ne vedo točno, kateri izmed proizvodov na nalogu je razlog za povečanje stroškov, zato morajo to preveriti v tehnoloških službah. V primeru, da so stroški nižji od načrtovanih pa morajo v tehnoloških službah preveriti ali je sestavnica za posamezen proizvod pravilna.

Poleg neposrednih stroškov nastaja v podjetju še vrsta stroškov, za katere ne morejo ugotoviti, koliko jih je nastalo zaradi proizvodnje določenega proizvoda. To so posredni stroški stroškovnih nosilcev, ki pa se, preko stroškovnih mest, pripišejo dvostopenjsko na stroškovne nosilce s pomočjo ključev. Tudi stroški, ki jih lahko že takoj ob njihovem pripoznanju pripišejo stroškovnim nosilcem, so evidenčno prikazani na stroškovnih mestih. Osnovno izhodišče za določitev ključa pri razporejanju posrednih stroškov v podjetju Jelovica predstavljajo norma ure. Norma ure so v podjetju osnova za razporejanje posrednih stroškov na vseh stroškovnih mestih in nadalje na stroškovne nosilce.

Postopek pripisovanja stroškov stroškovnim nosilcem imenujemo kalkuliranje ali kalkulacija in v nadaljevanju diplomskega dela prikazujem primer kalkulacije podjetja Jelovica d.d. za notranje vratno krilo.

Tabela 2: Primer kalkulacije podjetja Jelovica za notranje vratno krilo

<i>Identiteta</i>	<i>Naziv sestava</i>		<i>Enota mere</i>	<i>Čas izdelave</i>	<i>Skupni čas izdelave</i>	<i>Kritje/PC</i>	<i>Obrat</i>
245127	Krilo gladko S HR (hrastovo) 21 850 P1 D (desno)		kos	0,41648	0,57366	27,22	228
<i>Identiteta</i>	<i>Naziv elementa</i>	<i>Enota mere</i>	<i>Normativ</i>	<i>Baza</i>	<i>Cena (v €)</i>	<i>Vrednost (v €)</i>	<i>Obrat (št. obrata)</i>
010294	Lužilo Komb SV (svetlo) HR	LIT	0,230	100	7,51	0,02	
015261	Lepilo Prefere	KG	0,726	1	0,48	0,35	
015300	Moka TIP 850	KG	0,018	1	0,37	0,01	
023124	Karton za vrata	KOS	1,000	1	0,95	0,95	
023868	Redčilo Heliocel Nitro	LIT	0,340	10	1,29	0,04	
057347	Zgornji prečnik	KOS	1,000	1	0,48	0,48	223
087521	Pokončnik	KOS	2,000	1	1,10	2,20	223
091901	Format furnirski HR	KOS	2,060	1	6,74	13,88	225
109738	Lepilo Mekol	KG	0,012	10	1,64	0,00	
110531	Lepilo Termokol	KG	0,498	10	1,63	0,08	
114243	Lak Heliodur	LIT	0,959	10	2,75	0,26	
117579	Kislina Oxalna	KG	0,136	10	1,05	0,01	
162353	Spona Cil 15	KOS	2,000	1	0,12	0,24	
210196	Spodnji prečnik	KOS	1,000	1	0,47	0,47	223
226785	Lak Temeljni	KG	0,612	10	6,13	0,38	
227846	Trak PVC	KOS	0,050	1	1,22	0,06	
233544	Iverica 3 mm	KOS	2,010	1	1,41	2,83	
260401	Trak FUR HR	GRT	2,100	1	0,60	1,26	225
284491	Sponke Niko	MIL	0,049	1	1,80	0,09	
328472	Redčilo	LIT	4,245	100	1,68	0,07	
338338	Trdilec Prefer	KG	0,053	1	1,25	0,07	
380601	Signirni listki	KOS	2,000	1	0,02	0,04	
394971	Vijaki les	MIL	0,021	10	5,96	0,01	
403962	Satovje Honicel	M2	1,505	1	0,39	0,59	
418641	Vložek	KOS	8,000	1	0,06	0,48	223

434540	Redčilo Heliiodur	LIT	0,096	10	1,67	0,02	
559938	Ključavnica	KOS	1,000	1	1,50	1,50	
616427	Trdilec Heliiodur	LIT	9,644	1000	4,42	0,04	
631124	Paleta	KOS	0,025	1	5,52	0,14	223
651427	Lak Temeljni	KG	0,748	10	6,13	0,46	
651435	Lak Končni	KG	0,185	10	7,30	0,14	
674443	Papir Brusni	GRT	1,000	1	0,25	0,25	
Vrednost materiala: 27,42 €							

Vir: Interni podatki podjetja Jelovica d.d., 2007; Lastno delo.

Iz zgoraj navedene preglednice je razvidno, da stroški materiala za izdelavo enega hrastovega notranjega vratnega krila (identifikacijske številke 245127) znašajo 27,42 €. V zadnjem stolpcu preglednice je navedena identifikacijska številka obrata, v katerem poteka proizvodnja proizvoda (številka 228 je oznaka za Obrat notranjih vrat) ter proizvodnja določenega sestavnega elementa, ki je potreben za proizvodnjo omenjenega proizvoda, na primer: proizvodnja hrastovega furnirskega traku poteka v obratu 225, to je Obrat Letev in dopolnilnega programa. Za sestavne elemente, kjer številka obrata ni navedena velja, da jih podjetje ne proizvaja samo, ampak jih kupi na trgu.

Za izdelavo enega hrastovega notranjega vratnega krila (identifikacijske številke 245127) podjetje potrebuje, na primer: 0,726 kg lepila Prefere, en karton za vrata, dva pokončnika in tako dalje. Cena posameznega elementa je navedena za enoto mere, na primer: en kilogram, en kos, en liter in tako dalje. Če vzamemo za primer lepilo Prefere, njegova vrednost (strošek) za izdelavo enega hrastovega notranjega vratnega krila znaša:

$$0,726 \text{ kg/kos} * 0,48 \text{ €/kg} = 0,35 \text{ €/kos.}$$

V primeru, da je za izdelavo proizvoda potrebna zelo majhna količina določenega sestavnega elementa, podjetje kot osnovo (bazo) za prikaz porabe le-tega upošteva večje število proizvodov (na primer 10, 100 ali 1000 proizvodov). V navedenem primeru to pomeni, da podjetje potrebuje, na primer: 0,230 litra lužila Komb SV HR za proizvodnjo stotih hrastovih notranjih vratnih kril in 0,340 litra redčila Heliocel Nitro za proizvodnjo desetih hrastovih notranjih vratnih kril (identifikacijske številke 245127). Če vzamemo za primer lužilo Komb SV HR, njegova vrednost (strošek) za proizvodnjo enega hrastovega notranjega vratnega krila znaša:

$$\frac{0,230l * 7,51€/l}{100kom} = 0,02€/kom$$

Interno kalkulacijsko ceno podjetje izračuna na podlagi obratovne cene (stroškov materiala, ki so potrebni za izdelavo proizvoda) ter pripadajočega kritja, in sicer:

$$\text{Kritje} = \text{skupni čas izdelave} * \text{kritje/PC} = 0,57366 * 27,22 = 15,62 \text{ €}$$

Količnik za skupni čas izdelave ter kritje/PC strokovne službe podjetja podajo na podlagi njihovih izračunov.

Interna kalkulacijska cena = Obratovna cena + Kritije = 27,42 € + 15,62 € = 43,04 €

Lastna cena hrastovega notranjega vratnega krila (identifikacijske številke 245127) znaša torej 43,04 €. Koliko bo znašala dejanska prodajna cena omenjenega proizvoda na določenem trgu, je odvisno od pogajalske moči podjetja ter prodajnih cen konkurence na tem trgu. Podjetje mora namreč za vsak trg posebej določiti prodajno ceno, ki jo določi predvsem na podlagi prodajne cene konkurenčnega proizvoda na tem trgu, pri tem mora seveda paziti, da prodajna cena poleg stroškov izdelave pokrije tudi ostale stroške, kot so na primer stroški prevoza in podobno.

Stroškov poslovanja v podjetju ne razporejajo po posameznih stroškovnih nosilcih samo zaradi sestavljanja predkalkulacij in pokalkulacij, to je zaradi sprejemanja prodajnih odločitev in poslovnega odločanja, temveč tudi zato, da dobijo podlago za ovrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje v finančnem knjigovodstvu. V podjetju Jelovica vrednotijo zaloge na sledeči način (Letno poročilo podjetja Jelovica d.d. 2005, 2006, str. 22):

- Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave;
- Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje je ovrednotena po proizvodjalnih stroških. V nabavno vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov se ne všttevajo obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financirajo zaloge. Proizvajalne stroške sestavljajo neposredni stroški materiala za posamezne izdelke in splošni proizvodjalni stroški, ki so dodani v odstotku glede na vrednost neposrednih stroškov materiala. Odstotki dodatka so ugotovljeni za vsak profitni center posebej.

Zaloge se vodijo po stalnih cenah, posebej se obračunavajo odmiki po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih. Učinek izračunanih odmikov povečuje oziroma znižuje vrednost porabljenega materiala. Zaloge se konec leta zaradi oslabitve prevrednotijo, če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo tržno vrednost (Letno poročilo podjetja Jelovica d.d. 2005, 2006, str. 22).

3.3 PRISOTNOST SODOBNEJŠIH PRISTOPOV V ZVEZI Z OBVLADOVANJEM STROŠKOV V PODJETJU

V proučevanem podjetju lahko zasledimo predvsem dve managerski orodji, ki pa nista neposredno povezani z obvladovanjem stroškov, ampak se na obvladovanje stroškov nanašata le v posameznih elementih. To sta obvladovanje kakovosti in benchmarking.

3.3.1 Obvladovanje kakovosti

Kakovost proizvodov in storitev podjetja predstavlja pomemben razlikovalni dejavnik na tržišču in jo praviloma opredeljujemo v povezavi s pričakovanji kupcev. Kakovosten proizvod naj bi zadovoljil ali celo presegel zahteve, pričakovanja kupcev. Za takšen uspeh pa je pomembno tudi zadovoljstvo zaposlenih, ki ga zagotovimo z urejenostjo in določenostjo vseh delovnih postopkov, ti pa s svojim kakovostnim delom zagotovijo zadovoljstvo kupcev, kar kot končno posledico prinaša podjetju večji zaslužek (Rusjan, 1999, str. 268).

Tudi cilj podjetja Jelovica je proizvodnja visokokakovostnih proizvodov, ki so se sposobni primerjati z vse močnejšo svetovno konkurenco. Da bi proizvodi kar najbolj ustrezali željam in pričakovanjem njihovih kupcev, podjetje tesno sodeluje s priznanimi domačimi in tujimi institucijami. Kakovost proizvodov, ki jo dokazujejo s certifikati, so potrdili tudi s tem, da so leta 1996 kot prvi proizvajalec stavbnega pohištva v Sloveniji pridobili mednarodni certifikat sistema kakovosti ISO 9001, ki zagotavlja kompleten sistem vodenja kakovosti od razvoja, nabave, preko proizvodnje do prodaje proizvodov (Kakovost, 2006). Standardi so eden od vidikov opredelitve celovitega obvladovanja kakovosti, zato lahko trdimo, da je v podjetju izmed novejših pristopov, ki pripomorejo k obvladovanju stroškov, prisotno predvsem to orodje.

Celovito obvladovanje kakovosti (TQM) ni zgolj tehnika, temveč skupen trud vseh posameznikov znotraj organizacije za doseganje konkurenčne prednosti s stalno izboljšavo vsakega posameznega dela organizacijske kulture. TQM tako zahteva stalno medsebojno sodelovanje med izvajalnim sistemom, kupci in drugimi poslovnimi funkcijami v podjetju (Rusjan, 1999, str. 270). Jelovica veliko pozornosti posveča že vhodni kontroli materiala, saj je le kakovosten material garancija za kakovostne končne proizvode. Pomembna pa je tudi kontrola v procesu same proizvodnje, v vseh fazah, in kontrola končnega izdelka. V Jelovici vsak testiranju namenjen izdelek preizkusijo v laboratoriju, kjer preverijo njegove osnovne značilnosti, kot so na primer zrakotesnost in vodotesnost oken in podobno (Letopis Gorenjska 2005, 2005, str. 225).

Po letu 1990 se je zaradi razpada Jugoslavije podjetjem v Sloveniji zmanjšalo tržišče in s tem tudi prodaja na trgih, ki so veljali za manj zahtevne. Tako so predvsem velika podjetja, ki so imela velik del svoje prodaje skoncentrirane na teh trgih, kar čez noč zašla v gospodarske težave, prišlo je do socialnih problemov in problema razvoja. Nujno je bilo treba začeti uvajati radikalne podjetniške, tehnološke in socialne spremembe. Tako se je tudi podjetje Jelovica odločilo za uvedbo standardov kakovosti v svoj poslovni sistem.

Trg s svojimi neusmiljenimi ekonomskimi zakonitostmi, kamor sodijo cene, izbira, enkratnost in kakovost proizvoda, zahteva, da podjetje obvlada sistem kakovosti v celoti. Odločitev, da podjetje pridobi certifikat kakovosti ISO 9001, je prvi korak k obvladovanju kakovosti. Izpolnjevanje zahtev standarda je tako le ena od komponent, bistveno pomembnejše je spoznanje, da pomeni obvladovanje kakovosti spremenjeno organizacijsko kulturo na

področju ustvarjalnega sodelovanja, ki naj temelji na spoštovanju med sodelavci in kreativnosti. Spoznanje o potrebi po ustvarjalnem sodelovanju vodi podjetje v uveljavljanje drugačnih upravljalških prijemov. Primerjava konkurenčnosti na podlagi pridobljenega certifikata kakovosti ni zadosti. Sodelavce v podjetju je treba vzpodbuditi k tekmovalnosti pri doseganju kakovosti dela (Interno gradivo podjetja Jelovica d.d., 2006).

V podjetju Jelovica je vsak delavec odgovoren za kakovost dela v okviru svojih nalog in pristojnosti. Služba kakovosti načrtuje, koordinira, nadzira in ukrepa v smeri izboljšanja in zavarovanja kakovosti. Odločili so se za tekoče vzdrževanje in optimiranje sistema kakovosti na vseh delovnih mestih v podjetju, ki imajo vpliv na kakovost proizvodov in storitev. Za vpeljavo sistema kakovosti je bila najprej potrebna odločitev vodstva, ki je moralo pretehtati ali se vpeljava sistema kakovosti splača in v kakšni meri. Po odločitvi za vpeljavo sistema kakovosti pa je bilo potrebno pripraviti osnovne zahteve. Izbrati je bilo potrebno zunanje sodelavca in Jelovica se je odločila za mednarodno priznano organizacijo BVQI (Interno gradivo podjetja Jelovica d.d., 2006). BVQI (Bureau Veritas Quality International) je ena izmed vodilnih certifikacijskih hiš z več kot 50.000 certificiranimi organizacijami v 100 državah. BVQI nudi kombinirano certificiranje največjega števila priznanih standardov ter nudi globalno rešitev za ključna strateška področja poslovanja, kot so: pridobitev certifikatov kakovosti, zdravja in varnosti, okolja ter družbene odgovornosti (Zakaj izbrati Bureau Veritas Certification, 2006).

Potrebno je bilo pripraviti tudi notranjo organiziranost. Pri tem je problem povzročala predvsem slaba dokumentiranost. V preteklosti, ko je jugoslovanski trg predstavljal večino trga Jelovice, dokumentacija ni predstavljala težav. Po razpadu tega trga pa se je pojavilo veliko novih, majhnih kupcev in dokumentaciji v tistem času niso uspeli posvetiti dovolj pozornosti. Zato je ureditev dokumentacije predstavljala ob uvajanju standardov dokaj velik problem. Potrebno je bilo postaviti tudi team za kakovost, ki je proučil standard in njegov pomen za podjetje.

V podjetju Jelovica se dobro zavedajo, da je človek osnovni nosilec pri ustvarjanju kakovosti, saj neposredno deluje na vse načrtovane in sistemske ukrepe v zvezi s kakovostjo. Zato sta strokovno izobraževanje in usposabljanje zaposlenih odločilen dejavnik za dosego in dejansko izpolnitev kakovostnih zahtev za proizvod, proces ali storitev. V Jelovici mora vodstvo zagotoviti zadostne in ustrezne pogoje za izvajanje politike kakovosti na področju kadrov, izobraževanja in motivacije. Z izobraževanjem in usposabljanjem zaposlenih delavcev si prizadevajo doseči zastavljene cilje na področju obvladovanja in neprestanega izboljševanja proizvodnih in poslovnih procesov. V izobraževanje za kakovost so vključeni vsi zaposleni in poteka po poslovnih funkcijah, od zgoraj navzdol. Izobraževanje za kakovost jemljejo kot izobraževanje za konkretno delo. Delavci so bili prisotni na posebnih predavanjih o vpeljevanju sistema kakovosti v podjetje. Obveščeni so tudi z oglasi na oglasnih deskah. Delavci morajo podpisati posebne dokumente, ki jim nalagajo 100% odgovornost za njihovo početje, v primeru nepravilnosti pa so sprožene posebne korektivne akcije. Izobraževanje za kakovost vodi do ciljev kot so (Interno gradivo podjetja Jelovica d.d., 2006):

- uvajanje celovite kakovosti in prehod na višjo reven kakovosti,
- enotna kultura kakovosti podjetja,
- spreminjanje miselnosti in odnosa do kakovosti dela vsakega zaposlenega,
- razvoj zaposlenih tako, da bodo dopolnjevali strokovno znanje ter
- povečanje pripadnosti zaposlenih podjetju.

Da so proizvodi, ki jih proizvaja podjetje Jelovica, in tudi vse druge aktivnosti povezane z njimi zares kakovostni, kažejo tudi številni znaki kakovosti, ki so jih prejeli v zadnjem desetletju. Tako so prejeli (Kakovost, 2006):

- znak kakovosti v graditeljstvu za energetska učinkovita okna Jeloterm,
- znak kakovosti za konstrukcijo montažnih objektov,
- znak kakovosti v graditeljstvu za montažo,
- nemški znak kakovosti RAL za notranja vrata posebne konstrukcije ter
- leta 2004 ponoven znak kakovosti v graditeljstvu za leseno okno Jeloterm.

3.3.2 Benchmarking

V Sloveniji je poznavanje in zavedanje o koristih ter pomenu stalne uporabe procesa benchmarkinga še na razmeroma nizki ravni, pri čemer je treba upoštevati tudi to, da si slovenska podjetja benchmarking razlagajo zelo različno: od benchmarkinga, ki zajema vsakodnevno primerjanje s cenami konkurentov, pa do benchmarkinga, katerega rezultat je odkritje položaja podjetja na lestvici vseh podjetij v panogi (Kobe, 2006, str. 19-20).

Če z benchmarkingom razumemo vsakodnevno primerjanje s cenami konkurentov, potem lahko trdimo, da je proces benchmarkinga do neke mere uveljavljen tudi v podjetju Jelovica. Z namenom izboljševanja lastnega poslovanja se podjetje Jelovica primerja z ostalimi konkurenti v panogi. Svoje cene podjetje oblikuje na podlagi kalkulacije stroškov ter glede na cene konkurence, ki dajejo glavni pečat višini cen na tržišču. Določen proizvod ima torej na različnih tržiščih tudi različno ceno, čeprav so stroški izdelave oziroma lastna cena tega proizvoda enaki.

Potrebno je poudariti, da podjetje Jelovica metode benchmarkinga ne uporablja sistematično, ampak gre pri tem bolj za nezavedno uporabo.

3.4 OCENA SISTEMA STROŠKOV IN PREDLOGI IZBOLJŠAV

Stroški nastajajo zaradi ustvarjanja poslovnih učinkov (proizvodov), njihovega razpečevanja in drugih potrebnih dejavnosti podjetja. Podjetje vse nastajajoče stroške knjiži na podlagi listin, ki jih dokazujejo. Prav tako jih glede na njihovo naravo in vsebino sproti razporeja na ustrezna neposredna in posredna stroškovna mesta ter nadalje na stroškovne nosilce. Stroški posrednih stroškovnih mest morajo biti skladno s sprejetimi merili razporejeni na neposredna stroškovna mesta. V podjetju Jelovica predstavljajo osnovo za razporejanje posrednih

stroškov norma ure. Norma ure so v podjetju osnova za razporejanje vseh posrednih stroškov na vsa stroškovna mesta in nadalje na stroškovne nosilce. To dejstvo predstavlja tudi glavni problem tradicionalnega načina spremljanja stroškov v podjetju.

Potrebno je poudariti, da v Jelovici stroški dela predstavljajo skoraj eno tretjino vseh stroškov in od tega jih manj kot polovica nastane v proizvodnji. Strukturo stroškov Jelovice prikazuje Tabela 3.

Tabela 3: Struktura stroškov podjetja Jelovica d.d. v letu 2006

Vrsta stroška	Stroški v 000 SIT	Stroški v 000 €	Delež stroškov (v %)
Materialni stroški	3.404.000	14.204,64	54,7
<i>Nabavna vrednost</i>	<i>37.000</i>	<i>154,40</i>	<i>0,6</i>
<i>Stroški materiala</i>	<i>2.813.000</i>	<i>11.738,44</i>	<i>45,2</i>
<i>Str. direktnih storitev</i>	<i>554.000</i>	<i>2.311,80</i>	<i>8,9</i>
Stroški plač	1.640.000	6.843,60	26,4
Saldo obresti	104.000	433,98	1,7
Posredni stroški	1.074.000	4.481,72	17,3
Skupaj stroški	6.222.000	25.963,94	100,0

Vir: Interni podatki podjetja Jelovica, 2007; Lastno delo.

Nova tehnologija, ki se uvaja v proizvodnji, zahteva vedno manj dela, kar pomeni, da se bo delež stroškov proizvodnega dela še naprej zmanjševal. Zato se pojavlja vprašanje smiselnosti ali je norma ura še vedno prava osnova za razporejanje posrednih stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce. V primeru, da bo podjetje tudi v prihodnosti uporabljalo tradicionalni pristop spremljanja stroškov, bo moralo razmisliti o spremembi obstoječega ključa ali uvedbi ustreznih različnih ključev za razporejanje posrednih stroškov.

V poslovnem letu 2005 so v Jelovici, po dolgem obdobju, znova poslovali pozitivno, trend uspešne rasti pa se nadaljuje tudi v naslednje leto. Uspešen zasuk smeri poslovanja in pozitivni poslovni rezultati se odražajo tudi v večjih investicijskih vložkih na področju proizvodnje montažnih hiš in v proizvodnji stavbnega pohištva (Žargi, 2006, str. 19). V naslednjih letih naj bi se obseg investicijskih vlaganj še povečal in zajel tako posodobitev proizvodnje, kot tudi posodobitev informacijskega sistema na nivoju družbe (Letopis Gorenjska 2006, 2006, str. 216-217). Omenjena napoved posodobitve informacijskega sistema predstavlja tudi korak bliže k možnosti uspešne uvedbe katerega izmed sodobnejših pristopov k spremljanju in obvladovanju stroškov, saj si brez kakovostne in zanesljive računalniške podpore obvladovanja stroškov ni mogoče predstavljati. V nadaljevanju diplomskega dela zato navajam mnenje o smiselnosti in primernosti uvajanja ter uporabe ostalih sodobnejših pristopov k obvladovanju stroškov v preučevanem podjetju.

Pristop stalnih izboljšav (angl. Continuous improvement): Pri procesu stalnih izboljšav gre za proces postopnih sprememb, ki je usmerjen k vse uspešnejšemu izvajanju obstoječih nalog v podjetju. Postopno in stalno izboljševanje poslovanja, ki poteka skozi vse aktivnosti v podjetju in vključuje vse zaposlene, podjetju omogoča obvladovati stroške. Napake, ki se

pojavi v okviru poslovanja podjetja, podjetje izkoristi kot priložnost za odkrivanje pomanjkljivosti v procesih in posledično njihovo izboljšanje ter s tem zmanjšanje stroškov podjetja. Omenjeni pristop k obvladovanju stroškov, ki poteka skozi vse aktivnosti v podjetju in vključuje vse zaposlene, bi bil, po mojem mnenju, najbolj primeren pristop tudi za podjetje Jelovica. V podjetju sicer že uporabljajo metodo TQM, ki je ena izmed metod procesa stalnih izboljšav, vendar je ta usmerjena predvsem v zagotavljanje kakovosti proizvodov, medtem ko pristop stalnih izboljšav vključuje izboljševanje poslovanja podjetja na vseh področjih. Vendar pa, kot že omenjeno, bo za uspešno uveljavitev tega pristopa, kot tudi kateregakoli drugega izmed sodobnejših pristopov, potrebno najprej izboljšati informacijski sistem podjetja.

Koncept ciljnih stroškov (angl. Target costing): Ta pristop je pomemben zlasti v fazi oblikovanja in razvijanja proizvoda in z njim podjetje ugotavlja, koliko ga lahko proizvod največ stane. Čeprav se ta pristop najpogosteje uporablja na področju razvitih industrijskih panog, za katere so značilne relativno kratke življenjske dobe in pogoste spremembe poslovnih učinkov, menim, da bi bil primeren tudi za preučevano podjetje. Glede na to, da je eden od osnovnih temeljev za uspešnost podjetja tudi sledenje potrebam in željam kupcev, v Jelovici veliko pozornost namenjajo izboljšavam obstoječih ter razvoju novih proizvodov in v tej fazi bi lahko uporabili tudi omenjeni pristop. Z raziskavami, razvojem in oblikovanjem novosti na področju stavbnega pohištva ter montažnih hiš v podjetju skrbijo, da so proizvodi vedno v vrhu evropskih trendov industrije stavbnega pohištva in montažnih objektov.

Naknadno razporejanje stroškov (angl. Backflush costing): Omenjeni pristop je uporaben le v čistem JIT okolju, kar pa za Jelovico ne velja, zato menim, da ta pristop za preučevano podjetje ne bi bil primeren. Poleg omenjenega kriterija podjetje ne izpolnjuje niti ostalih pogojev za uporabo tega pristopa, ki sem jih v diplomskem delu že navedla (glej str. 22 tega diplomskega dela).

Stroški po aktivnostih poslovnega procesa (angl. Activity based costing): Jelovica, glede na trenutne razmere, nima zadostnih sredstev za vpeljevanje omenjenega pristopa v prakso. Najprej je potrebno izdelati analizo stroškov in koristi, na podlagi katere podjetje ugotovi, ali bodo koristi novega pristopa večje od stroškov njegovega uvajanja. Uvajanje pristopa ABC v podjetje zato ne bi bilo poceni in na videz preprosti pristop bi bil pri vpeljevanju v prakso lahko zelo zapleten. Poleg tega je ta pristop smiselno vpeljati le, če imajo stalni splošni (posredni) stroški dovolj velik delež v celotnih stroških, ima podjetje zelo razvejan proizvodni program in veliko proizvodnih linij. Stalni splošni stroški v Jelovici predstavljajo okrog 60% vseh splošnih stroškov oziroma približno 10% celotnih stroškov podjetja (Interni podatki podjetja Jelovica, 2007). O vpeljevanju omenjenega pristopa v prakso bi podjetje lahko razmišljalo le na zelo dolgi rok in ob predpostavki, da obstaja zelo velika verjetnost, da se bo uspešnost poslovanja podjetja nadaljevala in povečevala tudi v prihodnjih letih.

SKLEP

Osnovna značilnost sodobnih podjetij je, da so ustanovljena za dolgoročno poslovanje. Podjetja, ki želijo dolgoročno preživeti na, v današnjem času, zelo zahtevnih trgih, morajo proizvajati zelo kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Šele ko podjetje pozna vse stroške, ki nastajajo pri poslovnem procesu, jih lahko nadzoruje in tudi obvladuje. Za uspešno obvladovanje stroškov pa mora podjetje dobro poznati tudi pristope za njihovo obvladovanje.

V podjetju Jelovica uporabljajo tradicionalen pristop spremljanja stroškov, kar pomeni, da v podjetju spremljajo stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Stroški v podjetju se spremljajo na osnovi organizacijske oblike podjetja. Na stroškovnih mestih se spremljajo stroški, povezani z delovnimi mesti v tej organizacijski enoti. Postopek delitve stroškov na stroškovne nosilce v konkretnem podjetju je dvostopenjski. Nekateri stroški se na stroškovne nosilce delijo enostopenjsko, to so neposredni stroški stroškovnih nosilcev. Drugi stroški, to so posredni stroški stroškovnih nosilcev, pa se na stroškovne nosilce pripišejo dvostopenjsko s pomočjo ključev.

Osnovno izhodišče za določitev ključa pri razporejanju posrednih stroškov predstavljajo norma ure. Ker v Jelovici stroški dela predstavljajo približno eno tretjino vseh stroškov in od tega jih manj kot polovica nastane v proizvodnji, bi v podjetju morali razmisliti o spremembi obstoječega ključa ali uvedbi ustreznih različnih ključev za razporejanje posrednih stroškov. Nova tehnologija, ki se uvaja v proizvodnji, namreč zahteva vedno manj dela, kar pomeni, da se bo delež stroškov proizvodnega dela še naprej zmanjševal.

Poleg tradicionalnega sistema spremljanja stroškov lahko v proučevanem podjetju zasledimo tudi novejšje pristope obvladovanja stroškov. Gre za dve managerski orodji, ki sicer nista neposredno povezani z obvladovanjem stroškov, ampak se na obvladovanje stroškov nanašata le v posameznih elementih. To sta benchmarking, ki se v podjetju uporablja nezavedno in standardi, ki so eden od vidikov celovitega obvladovanja kakovosti. Izmed ostalih novejših pristopov, ki sem jih obravnavala v diplomskem delu, bi bil, po mojem mnenju, za podjetje najbolj primeren pristop stalnih izboljšav. Lahko bi razmišljali tudi o vpeljevanju pristopa ciljnih stroškov ali stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, medtem ko pristop naknadnega razporejanja stroškov za Jelovico ni primeren.

Kljub temu, da se v današnjem času za spremljanje in obvladovanje stroškov vedno bolj poudarjajo novejši managerski pristopi pa tudi ti, tako kot tradicionalni pristop, niso povsem idealni. Idealen sistem stroškov bi moral zagotoviti popolnoma natančne informacije o stroških vseh poslovnih učinkov, ki jih podjetje proizvaja. Žal tak sistem stroškov ne obstaja, zato se morajo podjetja odločiti za tisti sistem stroškov, ki jim, glede na njihove razmere, prinaša največ koristi.

LITERATURA

1. Bogataj Boštjan: Po enajstih letih spet dobiček. Gorenjski glas, Kranj, 59(2006), 29, str.19.
2. Bratina Darja: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije: Ocena stanja in predlogi rešitev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 90 str.
3. Cokins Gary: Activity-based cost management: an executive's guide. New York : J. Wiley, 2001. 374 str.
4. Cusumano A. M.: The limits of "Lean". Sloan Management Review, Boston, Summer 1994, str. 27-32.
5. Fessler Nicholas J., Fisher Joseph: Target costing. Barry J. Brinker, ed., Guide to Cost Management. New York : John Wiley&Sons, Inc., 2000, str. 32-46.
6. Forrest Edward: Activity-based management. New York : The McGraw-Hill Companies, Inc., 1995. 375 str.
7. Gatiss F. Gordon: Total Quality Management. London : Cassell : Institute for Supervision and Management, 1996. 158 str.
8. Hansen Don R., Mowen Maryanne M.: Management accounting. 2nd ed.. Cincinnati : South-Western Publishing Co., 1992. 1048 str.
9. Hartley R. V.: Cost and Managerial Accounting. Boston : Allyn and Bacon, 1986. 896 str.
10. Heitger Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting. 2nd ed.. Cincinnati : South-Western Publishing Co., 1992. 1081 str.
11. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Ljubljana, 28(2001), 7, str. 9-29.
12. Kadoič Štefan: Ekonomika poslovnega sistema. Kranj : Moderna organizacija, 1995. 238 str.
13. Kaplan R. S., Atkinson A. A.: Advanced management accounting. 3rd ed.. Upper Saddle River, New York : Prentice Hall, 1998. 798 str.
14. Kobe Mateja: Benchmarking – koristna metoda za hitro napredovanje. Glas gospodarstva, Ljubljana, junij 2006, str. 18–22.
15. Maberley Julie: Activity-based Costing in Financial Institutions. London : Pitman, 1992. 226 str.
16. Potokar Majda: Pristopi k uvajanju benchmarkinga v podjetja v Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 118 str.
17. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 344 str.
18. Ratajec Petra: Benchmarking: postati boljši od najboljših.
[URL: <http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=benchmarking-postati-boljsi-od-najboljsih>], 29.8.2006.
19. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 445 str.
20. Rusjan Borut: Management proizvodnje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
21. Šink Darja: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 98 str.
22. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.

23. Tekavčič Metka, Peljhan Darja: Pomen obvladovanja stroškov v javnem sektorju. Uprava, Ljubljana, 2(2004),1, str. 31-47.
24. Tekavčič Metka, Šink Darja: Does cost management affect company performance? : The case of Slovenian companies. Economic and business review for Central and South-Eastern Europe, Ljubljana : Ekonomska fakulteta : Zveza ekonomistov Slovenije, 5(2003), 1/2, str. 95-115.
25. Tekavčič Metka, Šink Darja: The Importance Of Cost Management Tools And Their Use In Companies Operating In Transition Economies : The Case Of Large Slovenian Companies. International Business and Economics Research Journal, Littleton (Colorado): Western Academic Press, 1(2002), 10, str. 105 – 115.
26. Tekavčič Metka, Šink Darja: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja: rezultati empirične analize. Zbornik slovenske benchmarking konference – Primerjajmo se z najboljšimi. Ljubljana : častnik Finance, 2002a, str. 197-214.
27. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Maribor : založba Obzorja, 1985. 449 str.
28. Turk Ivan: Stroškovno računovodstvo. Maribor : založba Obzorja, 1985a. 485 str.
29. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
30. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
31. Yoshikawa Takeo: Contemporary cost management. London : Chapman & Hall, 1993. 187 str.
32. Žargi Štefan: Jelovica je izplavala iz izgub. Gorenjski glas, Kranj, 59(2006), 12, str.19.

VIRI

1. Basic Concepts: Continuous Improvement. [URL: <http://www.asq.org/learn-about-quality/continuous-improvement/overview/overview.html>], 9.3.2007.
2. Continuous improvement – a Toolpack guide. Toolpack Consulting. [URL: <http://www.toolpack.com/continuous-improvement.html>], 9.3.2007.
3. Interni podatki podjetja Jelovica d.d., 2006, 2007.
4. Jelovica danes. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 2006.
5. Jelovica včeraj. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 1.9.2006.
6. Kakovost. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 2006.
7. Križaj Franc: Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških – gradivo za seminar. Ljubljana : ORGOS, d.o.o., 2000. 47 str.
8. Letno poročilo podjetja Jelovica d.d. 2005, 2006. 38 str.
9. Letopis Gorenjska 2005. Gorenjski glas (priloga), Kranj, december 2005, 256 str.
10. Letopis Gorenjska 2006, Gorenjski glas (priloga), Kranj, december 2006, 254 str.
11. Plan 2006 - Stavbno pohoštvo. Interni podatki podjetja Jelovica, 2006.
12. Poslanstvo in vizija. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 5.9.2006.
13. Prodajna mreža. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 5.9.2006.
14. Prodajni program. [URL: http://www.jelovica.si/def_slo.htm], 5.9.2006.
15. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005).

16. Tools, Tips & Techniques: Continuous Improvement.
[URL: <http://www.lmu.ac.uk/lis/imgtserv/tools/contimp.htm>], 9.3.2007.
17. Zakaj izbrati Bureau Veritas Certification.
[URL: http://certification.bureauveritas.si/homePage_frameset.html], 2.11.2006.

PRILOGA: PRIKAZ STROŠKOVNIH MEST V PODJETJU JELOVICA D.D.

POSLOVNI SERVIS

- **Vodstvo**
 - Vodstvo podjetja
 - RR Jelovica
 - Pravna služba
- **Področje tehnike**
 - Investicijski razvoj
 - Energetika
 - Energetika Preddvor
- **Področje ekonomike in financ**
 - Finančna služba
 - Plansko analitska služba
 - Služba za informatiko
 - Računovodska služba
- **Področje kadri**
 - Splošno kadrovska služba
 - Družbeni standard
 - Obrat prehrane Stari Dvor
 - Obrat prehrane Gorenja vas
 - Izobraževanje

PRIMARNA PROIZVODNJA

- **Trženje primarne proizvodnje**
 - Nabava primarne proizvodnje
 - Prodaja primarne proizvodnje
- **Primarna proizvodnja**
 - Operativna priprava proizvodnje
 - Obrat Pirezovalnica
 - Tehnologija in razvoj
 - Žagalnica in sušilnica Preddvor
 - Žagalnica Sovodenj
 - Sušilnica Stari Dvor

STAVBNO POHIŠTVO

- **Komerciala stavbnega pohištva**
 - Prodaja stavbnega pohištva SLO in EX JU
 - Domači trg (trgovina, maloprodaja in veleprodaja)
 - Prodajni inženiring, montaža in servis SP
 - Prodaja EX JU
 - Transport
 - Skladišče gotovih izdelkov
 - Izvoz stavbnega pohištva

- Raziskava trga
- Nabava stavbnega pohištva
- **Razvoj in tehnologija**
 - Razvoj
 - Laboratorij
 - Tehnologija
 - Projekti
- **Proizvodnja stavbnega pohištva**
 - Planiranje in priprava proizvodnje
 - Zunanje stavbno pohištvo
 - Obrat oken in polken Stari Dvor
 - Prototipna delavnica
 - Obrat vhodnih in garažnih vrat
 - Obrat oken Gorenja vas
 - Notranje stavbno pohištvo
 - Obrat podbojev
 - Obrat notranjih kril
 - Obrat letev
 - Obrat brusilnica

HIŠE

- **Trženje hiš**
 - Inženiring hiš
 - Izvoz hiš
- **Proizvodnja hiš**
 - Razvoj in tehnologija hiš
 - Operativna priprava proizvodnje
 - Obrat proizvodnje hiš
 - Obrat montaže hiš
 - Nabava

Vir: Interni podatki podjetja Jelovica d.d., 2006; Lastno delo.