

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE

SODOBNO OBLADOVANJE STROŠKOV

TATJANA JURIŠEVIČ

IZJAVA

Študentka Tatjana Juriševič izjavljam, da sem avtorica te zaključne strokovne naloge, ki sem jo napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja, in da dovolim objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

Uvod	1
1 Stroški.....	2
1.1. Pomen stroškov	2
1.2. Vrste stroškov.....	3
2 Spremljanje stroškov v podjetju.....	6
2.1. Po stroškovnih mestih	7
2.2. Po stroškovnih nosilcih	8
2.3. Po poslovnih nalogih.....	8
2.4. Po procesih	8
2.5. Po operacijah.....	9
2.6. ABC metoda.....	9
3 Obvladovanje stroškov / Upravljanje s stroški.....	10
3.1. Reaktivno obvladovanje stroškov	11
3.2. Vnaprejšnje obvladovanje stroškov	12
3.3. Tradicionalni način.....	12
3.4. Novejši način.....	14
4 Metode zmanjševanja stroškov	15
4.1. Po segmentih dejavnosti:.....	15
4.2. Po življenjskem ciklu proizvoda:	16
4.3. Ciljni stroški:	16
4.4. Stroški kvalitete:.....	17
4.5. Stroški konkurence:	17
4.6. Merjenje uspešnosti z nefinančnimi pokazatelji:	18
4.7. Vrednotenje investicijskih odločitev:.....	18
4.8. Stroški po kupcih:.....	18
4.9. Kaizen kalkulacija:	19
4.10. Analiza odgovornosti za stroške:	19
<u>Sklep</u>	Napaka! Zaznamek ni definiran.
Literatura in viri	22

Uvod

Obvladovanje stroškov je trajna skrb posloводства in ostalih zaposlencev v podjetju. Krepitev njegove učinkovitosti zahteva vnaprejšnje obvladovanje stroškov. Gre za stalno in vnaprejšnje obvladovanje obsega, sestave in dinamike stroškov. Občasna skrb za stroške in občasni programi za zmanjševanje stroškov ne prinašajo zadovoljivih uspehov. Zato je potrebo vnaprejšnje in trajno spoznavanje dovoljenih stroškov, ki prispeva k preudarnemu poslovanju podjetja (Koletnik, 2000, str. 2).

Silovita konkurenca med ponudniki, ki je posledica hitrega znanstveno – tehnološkega razvoja, povezanega z izjemno rastjo produktivnosti dela, povzroča, da so kupci v središču pozornosti proizvajalcev. Podjetja se spoprijemajo z izzivom, kako pritegniti pozornost kupcev, ki se na trgu srečujejo s poplavo sorodnih izdelkov in zato pričakujejo poceni, vendar zelo kakovostne izdelke. V takšnih razmerah morajo podjetja, ki se želijo uveljaviti na svetovnih trgih, sproti upoštevati dosežek znanstveno – tehnološkega razvoja in uvajati sodobno tehnologijo (Tekavčič, 1997, str. 63). Sodobna tehnologija je tako le potreben pogoj za preživetje podjetja v današnjem času znanstveno tehnološkega razvoja, poglobljenega z razmerami globalne konkurence, medtem ko zadostni pogoj preživetja predstavlja šele sposobnost, da podjetje vsako od svojih aktivnosti opravi brezhibno v prvem poskusu. To pa pomeni, da podjetja potrebujejo zanesljive – natančne in pravočasne – informacije za sprejemanje pravih poslovnih odločitev (Tekavčič, 2003, str. 1).

Dejstvo je, da so stroški eden od ključnih problemov preživetja in uspešnosti sodobnih podjetij. Podjetja, ki ponujajo sodobne in konkurenčne produkte, postajajo zaradi prevelikih stroškov nekonkurenčna. Današnji trg zahteva kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Podjetja se zato sistematično lotevajo obvladovanja stroškov – s ciljem zmanjševanja le teh na minimalno raven. Pri tem si pomagajo s tradicionalnimi in sodobnimi pristopi ter metodami. Tradicionalno podjetja spremljajo stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Med sodobnejše alternative spremljanja in obvladovanja stroškov pa avtorji uvrščajo: metodo ABC, metodo življenjskega cikla proizvoda, metodo ciljnih stroškov, metodo kaizen stroškov.

Namen diplomskega dela je pokazati razliko med tradicionalnim in sodobnim obvladovanjem sistema stroškov in njihov pomeni pri poslovnem odločanju. Saj izkrivljene informacije o stroških hitro vodijo do napačnih poslovnih odločitev. Metoda dela moje diplomske naloge je študija knjig, člankov in publikacij.

Diplomsko delo je vsebinsko razdeljeno na štiri dele. Prvo je namenjeno predstavitvi stroškov. Prikazala sem razloge za tekoče spremljanje informacij o stroških in njihov pomen pri odločitvah vodstva. Podani so tudi različni kriteriji za razvrščanje stroškov.

V drugem delu predstavljam načine spremljanja stroškov v podjetju in opišem različne načine. Tretji del diplomskega dela prikazuje tradicionalne in novejšje načine obvladovanja

stroškov. Novo metodo sem primerjala s klasičnimi metodami razporejanja stroškov. Informacije o stroških, njihovo pravilno pripisovanje posameznim dejavnostim so ključnega pomena in temelj vsake poslovne odločitve. V četrtem delu opisujem pomen zmanjševanja stroškov in različne metode.

1 Stroški

Bistvo vsakega poslovnega procesa je ustvarjanje določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev, in prodaja le teh ob primernem poslovnem izidu (Hočevnar, Igličar, Zaman, 2001, str. 72). Stroške opredelimo kot cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa tj. delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev. Potroški so količine porabljenih ali obrabljenih prvin poslovnega procesa: delovna sredstva, predmeti, material (v vseh oblikah), delo, storitve. O stroških ne moremo govoriti kadar (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str.74-75):.

- nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa;
- se kaka izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- kake prvine poslovnega procesa 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

1.1. Pomen stroškov

Odločitve vodstva vedno temeljijo na pričakovanih posledic, ki bodo v prihodnosti sledile sprejetju odločitve. Zato je tekoče spremljanje informacij o stroških, povezanih s trenutnimi aktivnostmi, za vodstvo zelo pomembno iz več razlogov (Arnold, Turley, 1996, str. 138):

1. Pri izdelavi periodičnih poročil o rezultatih poslovanja je v splošnem treba določiti, kateri stroški bodo skupaj s prihodki vključeni v izračun poslovnega rezultata obdobja in kateri se bodo prenesli v prihodnje obdobje kot del vrednosti zalog. V osnovi je to funkcija računovodskega informacijskega sistema, ki spremlja rezultate tako, da pripisuje stroške proizvodom zaradi ugotavljanja vrednosti zalog in meri uspešnost poslovanja v obdobju. Način vzporejanja stroškov vpliva na izkazano vrednost dobička ali izgube v računovodskih poročilih.
2. Informacije o stroških na enoto imajo lahko pomemben vpliv na odločitve o cenah in obsegu poslovanja. Mnoge raziskave so pokazale, da v praksi poslovodstvo obravnava stroške proizvoda kot odločilen dejavnik pri odločanju cen. Celo na trgih z visoko stopnjo konkurence, kjer je cena učinkovito določena s tržnimi silami, poznavanje stroškov omogoča podjetju, da se osredotoči na poslovanje z najboljšo možno

kombinacijo proizvodov ali pa je v pomoč pri pristopih, kot je ciljno določanje stroškov.

3. Pri mnogih odločitvah so najboljša osnova za ocenjevanje pričakovanih podatkih o preteklih stroških. Pomanjkljivost pri uporabi preteklih podatkih za napovedi prihodnjih dogajanj je vedno predpostavka, da bodo prihodnji pogoji za poslovanje enaki tistim, ki so veljali v preteklosti. Kljub temu, da ta predpostavka ne more biti vedno izpolnjena, je pravilna uporaba podatkov o preteklem in tekočem poslovanju vodstvu v pomoč pri načrtovanju.
4. Informacije o stroških pomagajo tudi pri kontroli poslovanja in ukrepih za izboljšanje učinkovitosti. Vodstvu lahko pomagajo določiti področja poslovanja, ki se jim mora posvetiti za doseganje boljše učinkovitosti. Informacije o dejanskih rezultatih so ključne za ugotovitve o tem, ali so bila pričakovanja izpolnjena, kje je potrebno izvesti popravke in zakaj se dejanski rezultati razlikujejo od pričakovanih.

1.2. Vrste stroškov

Z razvrščanjem stroškov po različnih kriterijih se ukvarja več avtorjev in njihove razvrstitvene sheme se razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev, po poimenovanju strokovnih skupin znotraj določenega kriterija. Vendar vsi avtorji vključujejo večino strokovnih kategorij, ki jih prikazujem v tabeli 1.

Iz Tabele 1 je razvidno, da stroške obravnavamo glede na več kriterijev razvrščanja. Delitev stroškov glede na **prvine poslovnega procesa**, ki jih povzročajo, vodi do tako imenovanih naravnih vrst stroškov, med katere uvrščamo stroške predmetov dela, stroške dela, stroške delovnih sredstev, stroške storitev (Tekavčič, 1997, str. 19).

Delitev stroškov glede na njihovo **pripisovanje posameznim stroškovnim objektom** je ena najpomembnejših delitev z vidika potreb stroškovnega in upravljalnega računovodstva in ekonomike podjetja (Tekavčič, 1997, str. 20). Kadar želimo stroške razdeliti na stroškovne objekte, govorimo o neposrednih in posrednih stroških. Neposredni stroški so tisti, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na stroškovni objekt oziroma jih je stroškovni objekt povzročil. Posredni stroški so tiste vrste stroškov, ki sta jih povzročila dva stroškovna objekta ali več in so povezani z dvema stroškovnima objektoma ali več. Za njih je značilno, da jih ne moremo neposredno razporediti na posamezen stroškovni objekt in jih moramo na posamezne stroškovne objekte porazdeliti s pomočjo ključev, izraženih v odstotkih.

Tabela 1: Stroški po različnih razvrstitvenih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Vrste stroškov
1. Glede na prvine poslovnega procesa	- stroški predmetov dela - stroški dela - stroški delovnih sredstev - stroški storitev
2. Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom	- neposredni (direktni)stroški - posredni (indirektni, splošni) stroški
3. Izvor z vidika obravnavane poslovne enote	- izvirni stroški - izvedeni (izpeljani)stroški
4. Obdobje nastanka stroškov	- uresničeni (obračunski) stroški: - a)pretekli - b)tekoči - načrtovani stroški
5. Obdobje vplivanja na poslovni izidi	- stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah - stroški obdobja - zapadli stroški - ne zapadli stroški
6. Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov)	- stalni (fiksni)stroški: - a)nujni - b)odpravljeni(programirani) - spremenljivi(variabilni) stroški: a) napredujoči (progresivni) - b)sorazmerni(proporcionalni) - c)nazadujoči (degresivni) - omejeno stalni stroški - omejeno spremenljivi stroški
7. Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	- dejanski stroški - ocenjeni stroški - standardni stroški
8. Koncepti pomembni za proces odločanja	- obvladljivi stroški - raziskovalni(diferenčni) stroški - nepovratni stroški - izogibni (izbežni) stroški - okoliščinski (oportunitetni) stroški - odločilni (relevantni) stroški

Vir: Tekavčič, Obvladovanje stroškov, 1997, str. 18.

Na opredelitev posrednih in neposrednih stroškov v podjetju vplivata dva dejavnika in sicer: ekonomičnost in opredelitev stroškovnega objekta. Ekonomičnost pomeni, da želi poslovodstvo stroške razporediti tako, da bo čim večji delež neposrednih stroškov, saj se zaradi takšne razporeditve stroškov lažje odloča. Opredelitev stroškovnega objekta je pomembna za ugotavljanje ali je določen strošek posreden ali neposreden.

Stroške glede na **izvor z vidika obravnavane poslovne enote** delimo na izvirne, ti stroški nastajajo v obravnavani poslovni enoti podjetja in neizvirne, ki so preneseni v posamezno poslovno enoto iz druge poslovne enote.

Delitev stroškov glede na **obdobje njihovega nastanka** nam stroške razdeli na uresničene ali obračunske stroške in načrtovane ali prihodnje stroške. Uresničeni se nanašajo na dosežen obseg poslovanja in so prikazani v knjigovodskih listinah, zato jih imenujemo tudi obračunski stroški. Pri teh stroških je smiselno razlikovati med stroški preteklih obračunskih obdobj in stroški tekočega obračunskega obdobja. Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo pomembno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev.

Z vidika delitve stroškov glede na **obdobja vplivanja na poslovni izid** ločimo stroške, ki se lahko zadržujejo v zalogah in stroške obdobja. Stroški, ki se zadržujejo v zalogah, so tisti stroški, ki postanejo odhodki in vplivajo na poslovni izid šele takrat, ko podjetje učinke, zaradi katerih so nastali, proda in ustvari prihodke. Stroški obdobja pa so tisti, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju v katerem so nastali. Pri tem kriteriju razvrstitve stroškov poznamo še razdelitev na zapadle in nezapadle stroške. Pri razporejanju stroškov na stalne in spremenljive upoštevamo merilo, koliko so posamezni stroški odvisni od obsega dejavnosti (M. Hočevnar, 2002, str. 10). Spremenljivi stroški se spreminjajo z obsegom dejavnosti, to pomeni, da rastejo s povečanjem obsega poslovanja in se zmanjšujejo, ko se zmanjšuje obseg poslovanja. Primeri spremenljivih stroškov so: stroški materiala, ki je uporabljen v proizvodnji, stroški dela, če so odvisni od obsega proizvodnje oziroma opravljenih storitev in stroški energije. So nespremenjeni na enoto obsega dejavnosti. Stalni stroški so tisti na katere sprememba obsega dejavnosti ne vpliva, velikost njihovega deleža na enoto obsega dejavnosti se z obsegom spreminja. Večji je obseg dejavnosti, manjši so stalni stroški na enoto dejavnosti. Najpogostejši primeri stalnih stroškov so: amortizacija zgradb in strojev (metoda časovnega amortiziranja), stroški najemnine, stroški režije. Povečanje stalnih stroškov je največkrat posledica časa in ne posledica spremenjenega obsega dejavnosti. Ob tem naj omenim tudi polspremenljive oziroma polstalne stroške, ki se spreminjajo v isti smeri, kot se spreminja obseg dejavnosti podjetja. Obseg njihove spremembe je manjši od spremembe obsega dejavnosti.

Delitev stroškov glede na **vrednotenje posameznih stroškovnih komponent** je pomembno za načrtovanje in za vrednotenje uresničenih učinkov in na tem temelji analiza odmikov uresničen stroškov od načrtovanih. Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent delimo stroške na:

- Dejanski stroški so stroški, ki se v preučevanem obdobju pojavijo v danem znesku. Vrednotenje učinkov, ki temelji na dejanskih stroških, zajema dejanske neposredne in dejanske splošne stroške.
- Ocenjeni stroški so stroški, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Pomembni so kot izhodišče za načrtovane stroške in kot izhodišče za vrednotenje poslovnih učinkov.

- Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov. Pomembni za načrtovanje stroškov in za vrednotenje poslovnih učinkov.

Delitev stroškov glede na **koncepte**, pomembne za proces odločanja je namenjen zagotavljanju informacij potrebnih za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev in je sestavni del poslovođenja *na temelju analize aktivnosti*. Poznamo naslednje stroškovne koncepte:

- Relevantni ali odločilni (angl. relevant costs) so vsi stroški, ki so z obravnavano poslovno odločitvijo logično povezani. Pri tem ločimo obvladljive in neobvladljive stroške, ki so povezani z določeno ravno odločanja v podjetju. So tisti stroški na katere management določene ravni v določenem razdobju lahko vpliva.
- Izogibni stroški (angl. avoidable costs) so stroški, ki se jim je mogoče izogniti, če določene poslovne odločitve ne sprejmemo, pojavijo se, če jo sprejmemo. Po vsebini so skladni s konceptom razlikovalnih (diferenčnih) stroškov, ki pomenijo razliko v stroških med posameznimi poslovnimi različicami.
- Razlikovalni stroški (angl. differential costs)
- Oportunitetni stroški ali okoliščinski stroški (angl. opportunity costs) pomenijo »ceno« sprejete različice delovanja. Enaki so izgubi rezultata, ki bi ga dala zaradi nje opuščena druga različica delovanja.
- Nepovratni stroški (angl. sunk costs) so stroški, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Pri sprejemanju odločitev ne upoštevamo teh stroškov.
- Obvladljivi stroški (angl. controllable costs)

Razumevanje stroškovnih konceptov, pomembnih za odločanje nam pomaga pri odgovoru na vprašanje, kakšen pristop naj managerji uporabijo pri analizi stroškov, da si bodo zagotovili potrebne informacije za sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 37):

- zberemo vse podatke o vseh stroških, ki so povezani z delovanjem
- ugotovimo kateri stroški so z vidika dane odločitve nepovratni, kateri neizogibni in oboje izločimo iz analize
- stroški, ki ostanejo so relevantni stroški za odločanje

2 Spremljanje stroškov v podjetju

V podjetjih spremljamo stroške z izbiro stroškovnega sistema, ki opredeljuje vrste stroškov in način zajemanja in spremljanja stroškov v podjetju. Poslovodstvu zagotavlja informacije, ki jih potrebuje za načrtovanje in nadzor, in ima dve temeljni funkciji:

- za potrebe sestavljanja računovodskih poročil, namenjenih zunanjim uporabnikom, ugotavlja stroške in jih razmejuje med stroške obdobja ter vrednotenje zaloge

- za poslovodstvo podjetja, ki izvaja nadzor podjetja , zagotavlja zanesljive podatke o stroških posameznih poslovnih funkcij in poslovnih odločitvah.

Da bi funkciji uspešno opravljal, mora biti primerno izbran glede na stroške, ki se pojavljajo v podjetju glede na izbran način zajemanja stroškov v podjetju. Za finančno spremljanje potrebuje podjetje stroškovno računovodstvo v okviru katerega oblikuje sistem stroškov s katerim uredimo opredeljevanje, zajemanje in razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Stroškovno računovodstvo je tisti del računovodskega sistema, ki spremlja stroške za potrebe poslovnega določanja in finančnega računovodstva, pri čemer potrebe notranjih odločevalcev pridobivajo pomen (Hočevár, 2001, str. 6).

Končni cilj sistema stroškov je v določenem podjetju vrednotenje poslovnih učinkov, ki nam pove, koliko stroškov povzročajo posamezni poslovni učinki. To je pomembno iz več razlogov:

- ker je izhodišče za vrednotenje zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov,
- ker je izhodišče za postavljanje prodajnih cen,
- ker je izhodišče za presojanje donosnosti posameznih poslovnih učinkov pri danih prodajnih cenah.

2.1. Po stroškovnih mestih

Po opredelitvi ameriškega pooblaščenega inštituta za poslovodno računovodstvo (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) je stroškovno mesto lokacija ali funkcija, za katero se ugotavljajo stroški, preden se prenesejo na stroškovne nosilce. V domači literaturi se pogosto navaja stroškovno mesto kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v okviru poslovnega sistema, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne proizvode in je zanje nekdo odgovoren (Turk, 1985, str. 161). Podobno opredelitev najdemo v slovenskih računovodskih standardih, ki v zvezi s spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih dodajajo naslednja pravila (SRS 2005, točka 16.2.):

- Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja.
- Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojni namen (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 115):

- omogočiti pravilnejšo razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce in

- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katere je kdo odgovoren.

2.2. Po stroškovnih nosilcih

Slovenski računovodski standardi opredelijo stroškovni nosilec kot poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba 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. Končni poslovni učinki so poslovni učinki namenjeni prodaji, ali vključevanju med osnovna sredstva podjetja, vsi drugi stroškovni nosilci so začasni stroškovni nosilci. Pri odločanju števila stroškovnih nosilcev mora podjetje upoštevati, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, s serijsko oziroma posamično dejavnostjo po naročilih (SRS, 2005, točka 16.4.).

Stroški, ki jih usmerimo na posamezen stroškovni nosilec, tvorijo lastno ceno poslovnega učinka. Stroške lahko usmerimo na nosilce neposredno ali posredno, zato govorimo tudi o neposrednih in posrednih stroških. Sestavine lastne cene so odvisne od vrste proizvodnje ter izbranih sistemov in metod obračunavanja poslovanja (Koletnik, 2001, str. 1).

2.3. Po poslovnih nalogih

V sistemu spremljanja stroškov po poslovnih nalogih, stroške proizvoda razporejamo na posamezne enote ali manjše serije proizvodov in storitev, ki gredo skozi posamezne stopnje proizvodnje kot določljive delovne serije. V angleški literaturi se pojavljajo različni sinonimi za ta stroškovni sistem, kot so: job-cost systems, work-order systems ali production-order systems. Ti sistemi so nastali z nastankom proizvodnje različnih proizvodov, je pa zelo razširjen tudi v storitvenih organizacijah. Gre za spremljanje posameznih del, poslov. Zaradi tega ga označujemo z izrazom sistem poslovnih nalogov, pri tem pa poslovni nalog predstavlja ali proizvodni nalog ali kak drug delovni nalog (Garrison et al., 1991).

2.4. Po procesih

Sistem spremljanja stroškov po poslovnih nalogih uporabljajo podjetja, ki proizvajajo veliko različnih proizvodov, načeloma po naročilih kupcev. Na drugi strani poznamo sistem spremljanja stroškov po procesih, ki ga uporabljajo podjetja, ki proizvajajo homogene proizvode v velikih količinah. V procesnem stroškovnem sistemu se stroški evidentirajo po oddelkih in ne po posameznih nalogih, sledimo jim po procesnih oddelkih. Stroške lahko zbiramo daljše obdobje in jih na koncu obdobja z enkratno razporeditvijo obračunamo po stroškovnih nosilcih. Procesni stroškovni sistem navadno obravnava dve kategoriji stroškov (Horngren, Foster, 1991, str. 93):

- neposredne stroške materiala,
- stroške predelave.

2.5. Po operacijah

Podjetja pogosto uporabljajo hibridni stroškovni sistem operacij (angl. Operation costing), imenovan tudi sistem spremljanja stroškov serij (angl. Batch Costing). Mnoga podjetja proizvajajo proizvode, ki imajo nekatere skupne značilnosti in nekatere druge specifične. V takšnih primerih se za določitev stroškov proizvoda za potrebe posloводства pogosto uporablja navedeni sistem, ki združuje rešitve spremljanja stroškov po procesih in po nalogih. Proizvodi se proizvajajo v serijah, vsaka serija je obremenjena z različnimi stroški neposrednega materiala. Stroški materiala se torej razporejajo na proizvode enako kakor v sistemu spremljanja stroškov po poslovnih nalogih. Stroški dela in splošni stroški se zbirajo na ravni proizvodne operacije ali oddelka in se razporejajo na serije na podlagi povprečne stopnje, določene za posamezno operacijo, kakor se izvaja v procesnem stroškovnem sistemu. Povprečna stopnja razporeja evidentirane stroške operacije na posamezne serije.

2.6. ABC metoda

Metoda ABC je kalkulacija z dodatki, in sicer z različnimi dodatki splošnih stroškov, Gradi na dejstvu, da je potrebno stroške na proizvode in storitve prenašati glede na to, koliko so posamezni proizvodi in storitve porabniki dejavnosti, ki te stroške povzročajo. Dejavnost je v tem primeru stroškovno mesto kot pri klasični kalkulaciji. Vendar pa se dejavnost zelo razlikuje od klasičnega stroškovnega mesta. Primer je dejavnost nabavljanja, ki se izvaja v prodajnem, finančnem, upravnem in drugih oddelkih, tudi vzdrževanje sredstev se lahko pojavlja v vseh proizvodnih oddelkih.

Koncept metode ABC temelji na dejstvu, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju in so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, ki jih podjetje trži. Proizvodi in storitve torej porabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Na temelju aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni (ang. cost pool), ki se razporejajo na stroškovne nosilce. Logična zaporedja določenih aktivnosti tvorijo posamezne procese.

Osnova ABC metode je razdelitev celotnih stroškov na tri dele: neposredne stroške, posredne spremenljive stroške in posredne stalne stroške. Temu sledi pet korakov za izračun stroškov posameznega proizvoda (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 128-130):

1. opredelitev sestavin dejavnosti,
2. ugotovitev stroškov, povezanih s posamezno sestavino dejavnosti,
3. uskupinjevanje ustreznih skupin dejavnosti in z njimi povezanih stroškov v homogena stroškovna mesta (to so stroškovni bazeni),
4. izračun stroškov začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končni stroškovni nosilec pomenijo količnik za razporejanje stroškov iz tega stroškovnega mesta,
5. prenašanje stroškov sestavin dejavnosti na končni stroškovni nosilec (proizvod ali storitev), odvisno od zahtev teh proizvodov po določenih sestavinah dejavnosti.

Preden se podjetje odloči za izgradnjo modela mora po Cooper-ju odgovoriti na več vprašanj (Cooper, 1990, str. 12). Z vidika odločanja je najpomembnejše vprašanje, kakšna je zahtevana stopnja natančnosti, saj strateške odločitve zahtevajo manj natančne informacije kot operativne odločitve. S pomočjo metode ABC lahko ugotovimo, koliko znašajo celotni stroški, kolikšni so stroški po stroškovnih nosilcih ter koliko znašajo celotni in povprečni stroški posameznih elementov aktivnosti ter kateri so povzročitelji stroškov (Gering, 1999, str. 12).

3 Obvladovanje stroškov / Upravljanje s stroški

Podjetja, ki želijo konkurirati na današnjih zahtevnih svetovnih trgih, morajo pristati na logiko doseganja poslovne odličnosti. Ta od njih zahteva izjemno prožno poslovanje, ki jim omogoča hitro odzivanje na spremembe v okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev (Tekavčič, 1997, str. 63). Obvladovanje stroškov je bilo usmerjeno predvsem na stroškovna mesta v osnovni dejavnosti. Po naftni krizi v sedemdesetih letih so v podjetjih posvetili večjo pozornost in racionalizacijske programe v pomožnih, stranskih in upravnih dejavnostih. Način poslovanja se je bistveno spremenil, konkurenca in trg sta postala svetovna, pojavili so se novi proizvodni pristopi – JIT (angl. just-in-time), TQM (angl. total quality management), življenjski cikli proizvodov so se skrajšali, vse hitreje se je začela razvijati informacijska tehnologija.

Pojem "ravno ob pravem času" se je sprva uveljavil za označevanje koncepta proizvodnje brez zalog. Gre za proizvodni sistem, v katerem končno povpraševanje vleče proizvodnjo iz ene faze v drugo, v nasprotju s tradicionalnimi proizvodnimi sistemi, ki temeljijo na potiskanju proizvodnje skozi proizvodni proces na podlagi zahtev optimalne velikosti naročil ter z njo povezane načrtovane nabave materiala in porabe proizvodnih poslovnih prvin (Tekavčič, 1997, str. 65). Z vidika načel sodobnega poslovanja je potrebno ta koncept razumeti 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 spoprijemajo z izzivom, kako pritegniti pozornost kupcev, ki se na trgu srečujejo s poplavo sorodnih izdelkov in zato pričakujejo poceni, a kakovostne izdelke. V takšnih razmerah morajo podjetja, ki se želijo uveljaviti na svetovnih trgih, sproti upoštevati dosežke znanstveno-tehnološkega razvoja in uvajati sodobno tehnologijo, ki je povezana s širjenjem avtomatizacije in računalniško vodenega poslovanja ter z novimi proizvodno-poslovnimi načeli. Osrednje mesto je zavzela metoda obvladovanja stroškov o pomoči vrednostne analiza, ki je tudi v današnjem času zelo razširjena. V primerjavi s tradicionalnimi prijemi, ki so se lotevali stroškov na posameznih področjih v podjetju ali zavodu, se danes preučujejo stroški v celotni poslovni verigi od kupcev proizvodov in storitev do dobaviteljev prvin.

Poslovodje so se začeli zavedati, da lahko le s popolnim obvladovanjem ekonomije v vseh notranjih dejavnostih uspešno tekmujejo pri osvajanju trgov, pridobivanju novih kupcev in povečanju proizvodnje. Nezadostno poznavanje stroškov v podjetju lahko povzroči napačne

poslovne odločitve, saj stroški pomembno vplivajo na višino poslovnega izida oziroma uspeha poslovanja. Napačne informacije o stroških lahko s spodbujanjem napačni prioritet in osredotočanjem na napačne težave poslabšajo položaj podjetja.

Na podlagi teh razmišljanj in predpostavk se uveljavljajo novi pogledi na računovodstvo. Nedvomno imajo večjo vlogo tisti računovodski sistemi in metode, ki omogočajo hitro in učinkovito odzivanje nosilcev odločevalnih ravni. Vendar pa to zahteva mnoge poenostavitve in odmike od tradicionalne računovodske natančnosti, ki je značilna za klasično razvidovanje stroškov po mestih in nosilcih.

Po mnenju Tekavčičeve lahko sestavine novih proizvodno-poslovnih načel povzamemo v dveh točkah (Tekavčič, 1997, str. 65):

- Podjetja se morajo osredotočiti na aktivnosti, ki prispevajo k vrednosti z vidika zahtev kupcev. Skrčiti pa morajo vse aktivnosti, ki k temu ne prispevajo. Zato je treba vsako izmed potrebnih aktivnosti opraviti ravno ob pravem času.
- Podjetja se morajo usmeriti k celovitemu obvladovanju kakovosti, ki temelji na programih nenehnih izboljšav posameznih aktivnosti, pri katerih morajo sodelovati vsi zaposleni v podjetju, njihov cilj pa je popolna zadovoljitev zahtev porabnikov.

3.1. Reaktivno obvladovanje stroškov

V poslovnem življenju pogosto reaktivno obvladujejo stroške; mnogokrat šele tedaj, ko zmanjšujejo uspešnost in so podjetja prisiljena sprejeti ukrepe za zmanjšanje stroškov. Značilen primer takega ravnanja so pavšalna zmanjševanja predračunov stroškov, izločitev ali odložitev projektov na kasnejši čas in zaustavitev novih zaposlitev. Reaktivni prijemi so značilni za reaktivno poslovodstvo, ki ukrepa občasno in nesistematično. Po mnenju Koletnika takšno poslovodstvo ni dovolj za poslovno načrtovanje, ker ne verjame v koristnost in možnost predvidevanj poslovnih dogodkov in stanj. Temveč se odziva na nastale razmere in vidi odločitvene priložnosti v sprotnem sprejemanju popravljalnih ukrepov. Pri tem imajo ukrepi kratkoročne učinke, podjetja se jih lotevajo "od zgoraj navzdol" in pri zaposlenih so težje sprejeti. Gre za pavšalno zmanjševanje predračunov stroškov in pri tem so lahko krivično obravnavani tisti, ki so že doslej imeli nizke stroške (Koletnik, 2000, str. 5).

Pri reaktivnem obvladovanju stroškov se praviloma proučujejo in zmanjšujejo določene vrste stroškov. Le te lahko razdelimo v operativne in strateške. Operativni stroški so tisti, ki so povzročeni z ustvaritvijo določenih proizvodov in storitev. Teh v kratkem času podjetje ne more zmanjšati, ker bi s tem ogrozilo tudi poslovni uspeh. Strateški stroški so vezani na potencial za ustvaritev poslovnega izida in v prihodnosti omogočajo, da podjetje ustvari poslovni izid. Gre za stroške razvoja in raziskovanja, stroške nadaljnega izobraževanja, stroške trženja. Vsi ti stroški niso vezani na sedanje poslovne učinke in njihove prodaje. Pri reaktivnem obvladovanju stroškov obstaja težnja po zmanjševanju strateških stroškov.

Posledice reaktivnega obvladovanja stroškov so po mnenju Koletnika naslednje (2000, str. 6):

- obstaja težnja po zmanjševanju strateških stroškov, kar ogroža poslovno uspešnost v prihodnosti;
- obstaja nevarnost, da bodo ukrepi za zmanjšanje stroškov neugodno vplivali na raven kakovosti;
- ni sistematičnega iskanja možnosti za znižanje stroškov; osredotočenje na odločitve, ki prinašajo takojšnje učinke;
- sprejeti ukrepi velikokrat vodijo do negotovosti in demotiviranja zaposlenih.

Reaktivno obvladovanje stroškov je primerno v kriznih razmerah, ko je potrebno takoj sprejeti nujne zavore. Večje učinke se doseže z vnaprejšnjim obvladovanjem stroškov, ki je dolgoročno usmerjeno.

3.2. Vnaprejšnje obvladovanje stroškov

Vnaprejšnje obvladovanje stroškov se kaže v stalnem, sistematičnem in pravočasnem iskanju možnosti za zmanjšanje stroškov in v doslednem uresničevanju. Gre za dolgoročne izboljšave stroškovnih pozicij in dolgoročne prednosti v primerjavi s konkurenco.

Značilnosti vnaprejšnjega obvladovanja stroškov so naslednje (Koletnik, 2000, str. 6):

- obvladovanje stroškov mora biti stalno in ne samo v kriznih razmerah; vpliv stroškov se razteza čez celotni življenjski cikel proizvoda ali storitve in vključuje tudi zgodnjo fazo razvijanja novega proizvoda oziroma storitve;
- izhodišče vse aktivnosti so želje in zadovoljstvo kupcev, upravičeni so le tisti stroški, katere so kupci pripravljeni plačati;
- spremljanje in obvladovanje stroškov za celotni poslovni proces v celotno vrednostni verigi - od dobaviteljev do odjemalcev;
- prevladovati mora preventivno zagotavljanje kakovosti, presojanje kakovosti in preprečevanje nastajanja napak;
- predlogi zaposlenih za izboljšave po načelu "od spodaj navzgor".

Pri vnaprejšnjem obvladovanju stroškov gre za sistematično obvladovanje stroškov. Vzpodbude za to prihajajo iz kupcev in konkurence. Instrumenta za to sta obvladovanje ciljnih stroškov in stroškovne primerjave, ki izhajata iz trga in konkurence. Trg pokriva vidik dovoljenih stroškov in njihovo primerjavo z dotedanjimi standardnimi stroški. Pri konkurenci gre za sistematično primerjanje lastnih stroškovnih pozicij s konkurenco. Tak pristop je pri zaposlenih bolj prepričljiv glede dovoljenih stroškov, kakor pa klasično zmanjševanje predračunov stroškov.

3.3. Tradicionalni način

Tradicionalno obvladovanje stroškov je usmerjeno v posamezna področja poslovanja. Značilen primer takega obvladovanja so načrtovanja, presojanja odmikov od dovoljenih stroškov na stroškovnih mestih osnovne dejavnosti in sprejemanje odločitev za njihovo obvladovanje v okviru dovoljenih. Učinki ukrepov so zoženi na obravnavanje stroškov znotraj stroškovnih mest. Ta način nam ne dopušča prenosa presoje stroškov v neomejenem obsegu na ostala neproizvajalna področja v podjetju. Tudi na mestih uprave in na pomožnih in stranskih dejavnostih moramo spremljati in spoznati povzročitelje stroškov.

Na stroškovnih mestih izven osnovne dejavnosti težko opredelimo strukturo in obseg dovoljenih stroškov in si pomagamo s stroškovnimi primerjavami. Razlika je tudi v nastajanju stroškov, saj so v delovno intenzivnih neproizvajalnih dejavnostih v pretežni meri stroški stalni za posamezne zmogljivosti. Raven obvladovanja stroškov na neproizvajalnih dejavnostih je mogoče dvigniti tudi ob souporabi standardnih stroškov. V stroškovno knjigovodstvo vgradimo spremljanje upravičenih stroškov po vrstah, mestih, nosilcih in tako spoznamo povzročitelje nedovoljenih stroškov.

Gospodarske razmere v sedemdesetih letih so prispevale k uporabi posebnih metod za spremljanje splošnih (režijskih) stroškov, kamor štejemo splošne stroške vodenja, informacijskih dejavnosti, financiranja, trženja, razvojno-raziskovalne dejavnosti. Prišlo je do široke uporabe vrednostnih analiz v raznih izvedbenih oblikah. Splošni (režijski) stroški so lahko zelo veliki in jih moramo presojati in tehtati njihovo koristnost s pomočjo naslednjih racionalizacijskih metod:

- zmanjšanje splošnih stroškov ob pomoči vrednostne analize (angl. Overhead Value Analysis)
- zmanjšanje splošnih stroškov na podlagi ZBB metode (angl. Zero Base Budgeting)
- zmanjševanje stroškov s splošnimi in drugimi prijemi (Kaizen in drugi)

Nikoli ne smemo biti zadovoljni z danimi stroški, pomembna je nenehna težnja k zniževanju.

Osnovni namen sistema stroškov je pridobivanje informacij o stroških za različne namene in različne odločitvene ravni v podjetju. Tradicionalni pristopi izhajajo iz razmer, za katere je značilno:

- da sta neposredno delo in material glavna proizvodna dejavnika,
- tehnologija je stabilna,
- delež splošnih stroškov v vseh stroških je majhen ter
- ozek proizvodni program.

Tradicionalen način obvladovanja stroškov predstavlja spreminjanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Bistvena slabost tradicionalnih stroškovnih sistemov je, da se ne morejo prilagajati spremembam v poslovnem okolju, zato ni mogoče povsod uporabljati računovodskih rešitev, ki so veljale v preteklosti, četudi se posloводства ne želijo odpovedati ustaljenim navadam pri razporejanju stroškov po mestih in nosilcih. Pri tem ne vidijo posebnih problemov pri razporejanju stroškov na stroškovna mesta, večji problemi so opaženi

pri razporejanju stroškov po nosilcih. Računovodska teorija in praksa sta zgodaj spoznali, da je na stroškovne nosilce najlažje razporejati neposredne oziroma spremenljive stroške. Težji so za računovodsko razvidovanje stroškov po nosilcih predstavljali posredni stroški. Le-ti so zaradi avtomatizacije predstavljali čedalje večji delež celotnih stroškov (Koletnik, 2004, str. 318).

3.4. Novejši način

Sodobno vodenje podjetja pomeni strogo ciljno delovanje, ki ga je razvila teorija odločanja. Pri presojanju uresničenih stroškov je treba gledati odmike z vidika sodobnega obvladovanja stroškov, kjer ne gre več za iskanje razmika med želenim in uresničenim temveč med ciljnim in uresničenim. Obvladovanje stroškov je usmerjeno k načrtovanju, uresničenju in nadziranju prvin (materiala, osebnih dohodkov, osnovnih sredstev, storitev drugih), ki so potrebne za ustvaritev izbranih proizvodov in storitev. Klasično stroškovno računovodstvo je zamenjal prožen in ciljni koncept selektivnega računovodstva (Weber, 1996).

Posvečamo se poslovno potrebnim stroškom, ki so podlaga za izdelavo predračunov in obvladujemo ne le spremenljive stroške, ampak vse vrste stroškov, predvsem splošne, ki jih dovoljuje sodobna dejavnost. To je nova kakovost načrtovanja stroškov, saj so v poslovnem sistemu zgolj tiste prvine, ki lahko ustvarjajo poslovno korist. Zato mora vodstvo stalno izboljševati stroškovne razmere, da bodo primerljive s poslovnim okoljem. Pri presojanju uresničenih stroškov bomo s takim predračunavanjem in nadziranjem dosegali boljšo informacijsko kakovost. Naša želja je s hitrimi informacijami odpraviti odmike in se usmeriti k novim ciljem. Managerje vedno manj zanimajo odmiki med preteklimi (želenimi in uresničenimi) cenami ali stroški, zanimajo jih odmiki med aktualnimi stroški in naslednjimi cenami, ki jih moramo uresničiti. Pozornost managerjev je usmerjena v prihodnost.

Pri novejših prijemih gre za obvladovanje stroškov po proizvodih in storitvah, procesih in prvinah. V prvem primeru (po proizvodih in storitvah) gre za stroškovno usmerjeno razvijanje proizvodov in storitev. Ocenjuje se, da je celo 80% stroškov v procesu ustvarjanja določenih že v fazi načrtovanja in razvijanja proizvoda ali storitve. Vpliv na obseg in sestavo stroškov je v zgodnjih fazah procesa ustvarjanja proizvodov mnogo večji, kakor v kasnejših, možnosti zajemanja in presojanja stroškov v teh fazah so mnogo bolj omejene. Nov proizvod ali storitev mora biti tržno in stroškovno naravnan in pri tem nam je v pomoč obvladovanje ciljnih stroškov (ang. Target Costing). Gre za celovit sistem načrtovanja in nadziranja stroškov, začetek je v zgodni fazi razmišljanja o uvajanju novega proizvoda ali storitve. Ideje so japonskega izvora (petdeseta leta), v Evropi smo pričeli uresničevati te ideje v devetdesetih letih.

MacArthur navaja naslednje dejavnike, zaradi katerih so proizvodna podjetja začela razvijati in uvajati nove stroškovne sisteme (MacArthur, 2000, str. 397):

- naraščanje deleža splošnih stroškov zaradi vse večje avtomatizacije proizvodnje,

- nižanje stroškov procesiranja kompleksnih informacij zaradi razvoja informacijske tehnologije,
- porast potrebe po zanesljivih informacijah o stroškovnih cenah zaradi vse močnejše konkurence in
- porast raznolikosti proizvodnih in prodajnih programov.

Turney poudarja, da tradicionalni sistemi stroškov niso primerni za vrednotenje poslovnih učinkov, ker (Turney, 1996, str. 1):

- ne zagotavljajo informacije o tem, kaj je pomembno za kupce,
- spodbujajo napačne odločitve,
- z njimi ne moremo ugotoviti, kateri proizvodi in kateri kupci so dobičkonosni,
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja informacij.

Na splošno podjetja stremijo k zmanjševanju velikosti serij in čim večji prilagodljivosti izdelkov kupcem. Natančno obvladovanje splošnih stroškov je zato nujno za kontrolo celotnih stroškov in sprejemanje odločitev povezanih z njimi.

Tradicionalne metode so primerne le še v primerih, ko ima podjetje malo izdelkov v proizvodnem programu, relativno malo splošnih stroškov, homogene procese proizvodnje, homogene kupce in trg, nizke administrativne prodajne in distribucijske stroške ter visoko maržo, kar pa je danes že redkost (Cokins, 1996, str. 27).

4 Metode zmanjševanja stroškov

Kritike klasičnega pristopa zmanjševanja stroškov imajo rezultat, da so se v teoriji in praksi pojavile številne metode zmanjševanja stroškov, ki upoštevajo dolgoročno uspešnost podjetja. Po mnenju Hočevarja so najpomembnejše metode zmanjševanja stroškov naslednje:

- ugotavljanje stroškov po segmentih dejavnosti,
- ugotavljanje stroškov celotnega življenjskega cikla proizvoda,
- ugotavljanje ciljnih stroškov,
- ugotavljanje stroškov kvalitete,
- ugotavljanje stroškov konkurence,
- merjenje uspešnosti z nefinančnimi pokazatelji,
- vrednotenje investicijskih odločitev,
- ugotavljanje stroškov po kupcih,
- kaizen kalkulacije,
- analiza odgovornosti za stroške.

4.1. Po segmentih dejavnosti:

Pri spremljanju stroškov po segmentu dejavnosti je mesto stroška dejavnost sama. To se razlikuje od klasičnega mesta stroška, ker se npr aktivnost nabave pojavi v prodajnem, finančnem, upravnem in drugih oddelkih. Po pogovoru s posameznimi vodji ugotovimo stroške, ki so vezani na posamezno dejavnost. Določimo skupine stroškov, ki so povezani z določenimi dejavnostmi (angl. activity cost pools). Določanje stroškov po segmentih dejavnosti omogoča managementu podjetja določanje stroškovne cene proizvoda, ki je osnova za dvig rentabilnosti proizvoda (Hočevar, 2005, str. 83).

4.2. Po življenjskem ciklu proizvoda:

Proizvod ali storitev mora na dolgi rok omogočiti pokrivanje skupnih stroškov, če podjetje želi rentabilno poslovanje. Računovodstvo mora poslovodstvu podjetja oblikovati informacije o stroških razvoja, prodaje, distribucije in naknadnih stroških prodanega proizvoda. Klasični računovodski sistem spremlja in informira samo proizvodne stroške določenega proizvoda, vsi ostali stroški se prikazujejo v skupnem seštevku v določenem računovodskem obdobju in niso neposredno povezani s posameznim proizvodom.

Če želimo spremljati stroške v povezavi s posameznim proizvodom moramo življenjski cikel proizvoda razdeliti na štiri obdobja (Ryan, 1955, str. 148 -152):

- obdobje uvajanja proizvoda,
- obdobje tržne rasti,
- obdobje zrelosti,
- obdobje upadanja.

Razporejanje stroškov po posameznih proizvodih v skladu s konceptom življenjskega ciklusa proizvoda pomeni, da spremljamo vse stroške proizvoda od začetka do ukinitve. Prednost tega načina spremljanja stroškov nam omogoča obsežnejšo in realno osnovo za ocenjevanje rentabilnosti posameznih proizvodov (Hočevar, 2005, str. 89).

4.3. Ciljni stroški:

Obvladovanje ciljnih stroškov (angl. target costing) je celovit sistem načrtovanja in nadziranja stroškov in se prične v zgodnji fazi razmišljanja o uvajanju novega proizvoda ali storitve. Ideje so japonskega izvora in segajo že v petdeseta leta, v osrednji Evropi so se pričele uresničevati šele v devetdesetih letih.

Obvladovanje ciljnih stroškov je nenehna aktivnost, težnja po stalnem zniževanju stroškov proizvoda v njegovem celotnem življenjskem obdobju. Pozornost je usmerjena naprej k tržnim možnostim in posledično k določanju ter uresničevanju dovoljenih stroškov, ki jih lahko vračunamo v prodajno ceno proizvoda. Tu dajemo prednost tržnim možnostim in ne podjetniškim zmogljivostim. Ciljne stroške obvladujemo povezano z vsemi dejavnostmi v podjetju: od konstruiranja, oblikovanja, nabavljanja, proizvodnje do prodajanja. Poseben

poudarek je na konstrukcijskih rešitvah in oblikovanju proizvoda, saj je mogoče v teh fazah doseči največje prihranke pri stroških (Hočevár, 2005, str. 90).

Pri obvladovanju stroškov opredelimo dovoljene stroške (stroškovne cilje), nato skrbimo za njihovo uresničevanje in med procesom ustvarjanja učinkov postavljamo nove nižje stroškovne cilje. Na ta način nenehno izboljšujemo ekonomijo v podjetju. Izhodišče za uporabo ciljnih stroškov sta jasna vizija podjetja, predvsem vizija želenega dobička, ki omogoča razvoj in trženjsko gledanje na vrsto in obseg dovoljenih sredstev (Koletnik, 2000, str. 12).

4.4. Stroški kvalitete:

Vse stroške, ki nastanejo v podjetju zaradi zagotavljanja kvalitete proizvoda ali storitve imenujemo stroški kvalitete (angl. cost of quality).

Stroške kvalitete razdelimo v štiri skupine:

- stroški preprečevanja,
- stroški nadzora kvalitete,
- stroški notranjih napak,
- stroški zunanjih napak.

Usmerjenost podjetja na povečanje proizvodnje povečuje stroške kvalitete. Slabost klasičnega računovodstva je, da ne beleži teh stroškov in o njih ne informira management podjetja, tako da se ne zavedamo problema stroškov kvalitete. Nujno je potrebno v računovodska poročila dopolniti s stroški kvalitete, saj jih je potrebno spremljati in določati po posameznih proizvodih ali storitvah in po kupcih (Koletnik, 2005, str. 91).

4.5. Stroški konkurence:

Za strateško odločanje je pomembno poznati konkurenco, saj dobro poznavanje konkurence podjetju omogoča konkurenčno prednost. Cilj proučevanja in spremljanja konkurentov je spoznanje prednosti in slabosti v podjetju in pri konkurenci. Računovodje se morajo osredotočiti na strukturo stroškov. Relativno visok delež spremenljivih stroškov v skupnih stroških podjetja pomeni manjši poslovni rizik oziroma prenos rizika na dobavitelje.

Podjetja lahko povečajo delež spremenljivih stroškov v skupnih stroških tako, da prenesejo del poslovnih aktivnosti na druga podjetja (angl. outsourcing). Spremljanje in primerjava proizvodnih in neproizvodnih stroškov podjetja s konkurenco nam v primeru, da so naši proizvodni stroški na enoto proizvoda nižji pove, da smo stroškovno učinkovitejši (bolj ekonomični). Nasprotno je pri spremljanju neproizvodnih stroškov, saj njihova višina ni nujno

izkaz stroškovne neučinkovitosti. Višji neproizvodni stroški so tudi rezultat vlaganja v znanje, usposabljanje zaposlenih, v blagovno znamko, v razvoj proizvoda in proizvodnih tehnik.

4.6. Merjenje uspešnosti z nefinančnimi pokazatelji:

Glede na to, da s klasičnimi računovodskimi merili ne moremo ne moremo pravilno oceniti konkurenčno prednost podjetja je nastala potreba prikazovanja in ocenjevanja uspešnosti poslovanja podjetja z drugimi kazalci. Ocenjevanje odnosov s kupci, dobavitelji, merjenje znanja in sposobnosti zaposlenih. Številni avtorji so predlagali nove metode merjenja uspešnosti, osnovni cilj je bil prikazati uspešnost poslovanja podjetja na dolgi rok oziroma strateška uspešnost podjetja. Skupna značilnost teh metod je, dodati ne računovodske informacije računovodskim podatkom. Od vseh teh metod je najbolje sprejeta metoda Kaplan in Norton, ki jo imenujejo uravnoteženi kazalci uspešnosti.

Štiri skupine kazalcev (Hočevar, 2005, str. 92):

- finančni kazalci – rentabilnost kapitala, rentabilnost sredstev, ekonomska dodana vrednost,
- kazalci odnosa do kupcev – tržni del, zadovoljstvo kupcev, delež starih kupcev,
- kazalci internih poslovnih procesov – izboljšanje dejavnosti, dolžina proizvodnje, čas potreben za distribucijo,
- kazalci učenja in rasti – produktivnost zaposlenih, veščine zaposlenih, inovativnost

4.7. Vrednotenje investicijskih odločitev:

Klasične tehnike investicijskih odločitev razvrščamo v dve skupini in sicer na:

- tiste, ki pri izračunavanju upoštevajo časovno vrednost denarja, oz. primerjajo ocenjene bodoče denarne tokove projekta z začetno investicijo,
- tiste, ki ne upoštevajo časovne vrednosti denarja (stopnja rentabilnosti,).

Klasična metoda vrednotenja investicij ne upošteva direktnih investicijskih koristi (povečanje kvalitete, večja prilagodljivost, učenje, zadovoljevanje želja kupcev, razvoj novih proizvodov. Menagerji in računovodstvo morajo znati oceniti investicijo tudi s stališča strateške konkurenčne prednosti podjetja (Hočevar, 2005, str. 93).

4.8. Stroški po kupcih:

V podjetjih je prisotna miselnost, da je dovolj, če stroške merimo po proizvodih in storitvah ter po oddelkih. Ob tem pozabljajo, da je zelo pomembno spremljanje stroškov po posameznem kupcu. Tudi kupci naših proizvodov in storitev povzročajo različne stroške. Pogosto moramo posameznim velikim kupcem nuditi tudi dodatne storitve (jamstva, posebni prevoz, kritje stroškov popravil, razvoj posebnih proizvodov, daljši roki plačil) in vse to je za

podjetje dodatni strošek. Za čisto sliko o kvaliteti kupca je smiselno spremljati tudi zgoraj našteje stroške po posameznem kupcu.

4.9. Kaizen kalkulacija:

Kaizen kalkulacija stroškov je usmerjeno na odkrivanje možnosti zniževanja stroškov v obdobju proizvodnje. Za razliko od kalkulacije ciljnih stroškov, ki jo uporabljamo že v obdobju načrtovanja proizvodnje, kaizen nastopi, ko je proizvod že v proizvodnji. Ciljni stroški izhajajo iz usmeritve na kupca, medtem ko so kaizen kalkulacije rezultat ciljne profitabilnosti, ki jo določa višji management znotraj podjetja. Kaizen kalkulacije omogočajo manjše izboljšave oz. znižanje stroškov kot npr.: boljša izkoriščenost strojev, zmanjšanje odpada, učenje in motiviranje zaposlenih za zniževanje stroškov in povišanje kvalitete proizvoda in storitev. Koraki za kaizen kalkulacijo (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 230), (Watson, 1994, str. 90):

- planiranje procesa za potrebe določanja dejavnosti,
- določanje stroškov vsake posamezne dejavnosti,
- določanje možnosti za izboljšave,
- določanje prioritetnih izboljšav,
- priprava predračuna za izboljšave in preoblikovanja,
- iskanje potrebnih mer za odklanjanje in zmanjševanje stroškov dejavnosti,
- izvedba zahtevanih sprememb,
- analiziranje koristi in stroškov izvedenih sprememb.

4.10. Analiza odgovornosti za stroške:

Dejstvo je, da odgovornost za stroške ne moremo prenesti na proizvod ali storitev, ampak da za stroške odgovarjajo ljudje in vprašanje odgovornosti lahko postavimo samo v primeru, da so določena stroškovna mesta in odgovorne osebe. Stroškovna mesta poznamo že v klasičnem stroškovnem računovodstvu, toda odgovornost za te stroške ni v skladu z organizacijsko strukturo podjetja. Za stroške, ki jih spremljamo po stroškovnih mestih se odgovornost meri samo enkrat, čeprav se odgovornost za te stroške na več nivojih. Pomembno je spremljanje in poznavanje stroškov za katere smo neposredno odgovorni in tudi stroškov, ki nastajajo na podrejenih mestih in za katere nismo neposredno odgovorni.

Zaradi dejstva, da nekdo lahko odgovarja samo za tisto na kar ima neposreden vpliv, se je v strokovni literaturi uveljavil izraz »možnost nadzora oziroma kontrole« (angl. controllability), ki pomeni stopnjo vpliva vodje poslovanja na stroške, prihodke in podobne kategorije. Odvisno od neposrednega vpliva vodje poslovanja na nastanek stroškov določenega stroškovnega mesta razlikujemo, »stroške, ki jih lahko kontroliramo« (angl. controllable costs) in na »nekontrolirane stroške« (angl. noncontrollable costs). Za menagerski nadzor je pomembno spremljanje stroškov po mestih odgovornosti za stroške. Vodja poslovanja ima

redko popoln nadzor nad stroški, zaradi tehnoloških, zakonskih, sindikalnih omejitev in posredni stroški se razdeljujejo na temelju »ključev«.

Stroškovna mesta odgovornosti razdelimo v dve skupini:

- standardna stroškovna mesta odgovornosti: določitev standardnih stroškov za določene postopke (proizvodni oddelek),
- diskrecijska stroškovna mesta odgovornosti: višina stroškov se ocenjuje in se ne določa na osnovi tehnoloških standardov.

Za določanje standardnega mesta odgovornosti za stroške je pomembno vedeti ali za dejavnost, ki se na tem mestu izvaja lahko določimo/izmerimo standardne stroške. Standardni strošek je vnaprej določen strošek proizvodnje ene enote oziroma določene količine enot proizvoda in storitev v določenem časovnem obdobju. Sestavljen je od:

- fizičnega standarda,
- cenovnega standarda.

Sistem standardnih stroškov uporabljamo v proizvodni industriji, kjer imamo stabilno i homogeno proizvodnjo. Sistem standardnih stroškov je sprejemljiv tudi za podjetja, ki izdelujejo različne proizvode, vendar je proizvodnja sestavljena iz niza skupnih operacij.

Podjetja lahko izbirajo med dvema načinoma določanja standardnih stroškov:

- na osnovi izkušenj,
- na osnovi znanstvenih rezultatov.

Pri določanju standardov moramo biti pozorni tudi na motivacijske elemente. Standard pomeni cilj, ki ga poslovodja in delavci morajo ustvariti in na osnovi primerjave med ustvarjenim rezultatom in ciljem se ocenjuje njihova učinkovitost in uspešnost.

Glede na stopnjo težavnosti v doseganju standardov ločimo tri vrste standardov:

- idealni standardi,
- osnovni stroškovni standardi,
- trenutno ostvarljivi standardi.

Uspešnost uporabe standardov za potrebe nadzora, analize in priprave proračuna je pogojena s tem, da določimo časovno obdobje (šest do dvanajst mesecev). Standardne stroške moramo spremeniti, če se spremenijo pogoji poslovanja (nova tehnologija, novi kupci, spremembe cen). Prehitro spreminjanje fizičnih standardov pri zaposlenih izzove nezaupanje v vodstvo in zmanjša vodjem sposobnost kontrole poslovanja.

Sklep

V vsakem podjetju, ki želi obstati na trgu je potrebno stalno pozorno bdeti nad stroški. Ni pomembno ali je dejavnost bolj ali manj dobičkonosna, stroški lahko podjetje uničijo, njen položaj izboljšajo v primerjavi s konkurenco ali oslabijo. Podjetje je toliko bolj uspešno kolikor večjo prednost ima pred konkurenco. V veliki meri na to vplivajo stroški. Povsod po svetu zato stroškom pripisujejo velik pomen, čeprav so stroški kategorija preteklosti, vendar nam njihovo dobro poznavanje lahko pripomore k pozitivnim odločitvam za prihodnost.

Nekatera podjetja so si s svojimi stalnimi poslovnimi partnerji zadala strateške cilje, da bodo dolgoročno zniževale prodajne in stroškovne cene svojih proizvodov. Stroškovna kultura je sestavina organizacijske klime in kulture, včasih tudi podjetniške kulture. Vsebuje predpostavke in prepričanja oziroma nove vrednote v zavesti zaposlenih. Gre za novo delovno etiko, predvsem pa za poistovetenje posameznikov s podjetjem. Vse to se uresničuje pri skupinskem reševanju nalog in prilagajanju novim razmeram v okolju.

Pred sprejemanjem poslovnih odločitev v podjetju potrebujejo informacije, ki izbiro olajšajo in zmanjšajo tveganje. Računovodstvo je zagotovo osnovni vir informacij in v procesu poslovnega odločanja pridobiva na svojem pomenu. Pri zbiranju mora uporabljati ustrezen sistem stroškov glede na organizacijsko strukturo podjetja, strukturo stroškov in možnosti za zbiranje informacij.

Spremenjene razmere v poslovanju podjetij, naraščajoča stopnja konkurenčnosti, vedno bolj razvite tehnologije, kompleksni proizvodni procesi in večje zahteve kupcev zahtevajo spremembe v sistemih spremljanja in obvladovanja stroškov. V strukturi stroškov se delež neposrednih stroškov zmanjšuje, povečujejo pa se splošni proizvodni stroški, ki v mnogih podjetjih predstavljajo najpomembnejšo vrsto stroškov. Razviti so bili novi pristopi v obvladovanju stroškov izmed katerih je postala najbolj popularna ABC metoda. Le-ta omogoča, da podjetja s podrobno analizo aktivnosti odkriva šibke točke v poslovanju. Na podlagi tega lahko ugotovi, na katere aktivnosti se mora v prihodnje usmeriti in katere mora zmanjšati ali celo odpraviti.

Literatura in viri

1. Arnold, J. & Turley, S. (1996). *Accounting for management decisions*. London: Prentice Hall Europe.
2. Cokins, G. (1996). *Activity-based cost management: making it work*. Boston: The McGraw – Hill Companies.
3. Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1990). *The Design of Cost Management Systems (2nd ed.)*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
4. Garrison, R. H. (1991). *Managerial Accounting (6th ed.)*.
5. Gering, M. (1999). *Activity based costing: Focusing on what counts*. London: Managament Accounting.
6. Hočevár, M. & Igličar, S. & Zaman, M. (2001). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Hočevár, M. (2002). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Hočevár, M. (2005). *Metode permanentnog smanjivanja troškova*. Zagreb: Hrvatski računovođa.
9. Horngren, C.T., Foster, G. (1991). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (7th ed.)*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.
10. Kaplan, R. & Atkinson, A. (1998). *Advanced Management Accounting*. New Yersey: Prentice Hall.
11. Koletnik, F. (2000). *Proaktivno obvladovanje stroškov*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
12. Koletnik, F. (2001). *Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih – kalkuliranje stroškov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
13. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. (2. dopolnjena izdaja)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. MacArthur, J. B. (2000). *Activity-based costing and Activity-based management: an introduction*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
15. Ryan, B. (1995). *Strategic Accounting for Management*. London: The Dryden Press.
16. Slovenski računovodski standardi. (2005) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
17. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
18. Tekavčič, M. (2003). *Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Turk, I. & Kavčič, S. & Kokotec-Novak, M. (1998). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Turk, I. (1985). *Stroškovno računovodstvo*. Maribor: Založba Obzorja.
21. Turney, P. B. (1996). *Activity-Based Costing-the Performance Breakthrough*. London: Kogan Page.
22. Weber, J. (1996). *Selektives Rechnungswesen*. Wiesbaden: ZFB – Zeitschrift fur Betriebswirtschaft.