

UDK: 658

Metoda stalnega zmanjševanja stroškov

Permanent costs decreasing methods

avtor **Marko HOČEVAR**, Ekonomska fakulteta, Ljubljana

izvleček/Abstract

Pomen (poslovnih) računovodskih informacij za odločanje se je z velikimi spremembami v poslovnem okolju podjetja, ki so se zgodile v zadnjem času, močno povečal. Sodobni poslovni (stroškovni) računovodski sistemi morajo zagotavljati poslovodsko odločanje o zmanjševanju stroškov. V članku obravnavam deset metod stalnega zmanjševanja stroškov. To so: 1) Ugotavljanje stroškov po sestavinah dejavnosti, 2) Ugotavljanje stroškov v celotnem življenjskem ciklu proizvoda, 3) Ugotavljanje ciljnih stroškov, 4) Ugotavljanje stroškov kakovosti, 5) Ugotavljanje stroškov konkurentov, 6) Merjenje uspešnosti z nefinančnimi kazalci, 7) Vrednotenje investicijskih odločitev, 8) Ugotavljanje stroškov po kupcih, 9) "Kaizen" kalkuliranje, 10) Analiziranje odgovornosti za stroške.

In the recent years, with big changes in the environment of business, the meaning of (management) accounting information for management decisions, has increased. Contemporary management (cost) accounting systems must be designed to support decisions about costs decreasing. In this article, ten important permanent costs decreasing methods has been described. These methods are: 1) Activity based costing, 2) Life cycle costing, 3) Target costing, 4) Total costs of quality, 5) Analysis of competitor's costs, 6) Balanced scorecard, 7)

Evaluation of investment decision. 8) Measuring Customer Profitability. 9) Kaizen calculation. 10) Analysis of responsibility for costs.

1. UVOD

V sodobnem gospodarstvu ima kapital številne možne načine vlaganja. Zato lastnike in managerje podjetij zanima, ali donos kapitala v neko podjetje presega njegovo ceno, to je donose, ki so možni pri različnih drugih vlaganjih kapitala. Nič čudnega torej ni, da do začetka 20. stoletja lastniki - podjetniki niso merili uspešnosti poslovanja na način, da bi primerjali dobiček s sredstvi, saj so praviloma opravljali le eno dejavnost. Njihova pozornost je bila osredotočena na čim bolj učinkovito poslovanje (Johnson, Kaplan, 1991, str. 19 - 46).¹ Leta 1903 je ameriško podjetje Dupont Powder Company spremenilo način financiranja svojih dejavnosti, in sicer tako, da so začeli vlagati sredstva v tiste organizacijske enote (posle), od katerih so pričakovali največji donos na vložena sredstva. Merilo za vlaganje ni bil več absolutni dobiček, kot v 19. stoletju, temveč kazalnik donosnosti naložb - ROI (angl.: *return on investment*)². Ko so se ameriška podjetja organizirala v večoddelčna podjetja, je ROI postal tudi merilo za ocenjevanje uspešnosti managerjev teh enot.

Kazalnik ROI je opredeljen kot raz-

merje med dobičkom in naložbami³. Za potrebe merjenja uspešnosti poslovanja managerjev, podjetja in organizacijskih enot se dobičku prištejejo še obresti⁴, naložbe pa se štejejo kot sredstva⁵. Čeprav je primerjanje dobička z vloženi sredstvi korak naprej pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja poslovodij, oddelkov in podjetja, pa nastajajo številni problemi pri uporabi tega kazalnika. Največji problem je v tem, da kazalnik motivira managerje h kratkoročni in ne k dolgoročni uspešnosti. Takšno obnašanje je predvsem možno v naslednjih štirih primerih:

- Managerji poskušajo doseči čim večji dobiček na način, da zmanjšujejo stroške razvoja proizvodov, stroške trženja, stroške izobraževanja in usposabljanja zaposlenih, stroške vzdrževanja in podobno. Takšni ukrepi res vodijo na kratek rok k večjemu dobičku, na dolgi rok pa zmanjšujejo vrednost podjetja in možnost ustvarjanja dobička.
- Managerji lahko zavračajo naložbe, katerih donosnost je sicer večja od cene kapitala, vendar manjša od obstoječe donosnosti podjetja. Poglejmo si primer. Neko podjetje posluje z 90.000 denarnimi enotami (v nadaljevanju d.e.) sredstev in z dobičkom 20.000 d.e. ROI je torej 22,2

odstotka. Recimo, da znaša cena kapitala 15 odstotkov in da ima podjetje možnost za vlaganje v razširitev proizvodnje, kar zahteva 15.000 d.e. naložbenih sredstev. Letni dobiček nove naložbe bi znašal 3.000 d.e., kar pomeni, da je donosnost nove naložbe 20 odstotkov (3.000 / 15.000), oziroma je večja od cene kapitala (15 odstotkov). Vendar bo nova donosnost sredstev podjetja po naložbi manjša, saj bi ROI znašal $0,219 \left(\frac{20.000 + 3.000}{90.000 + 15.000} \right)^6$.

- Prikrojevanje podatkov. Managerji so motivirani za prikaz čim večjega dobička (tako imenovano kreativno računovodstvo). To pa jim lahko omogočajo tudi različne metode knjigovodskega obračunavanja.
- Mnoga podjetja so v svojem poslovanju pogosto preveč oziroma napačno osredotočena le na zmanjševanje stroškov oziroma ustvarjanje pogojev za čim večjo produktivnost in odstranjevanje dejavnikov, ki preprečujejo večjo učinkovitost⁷. V podjetjih so mnenja, da se stalni stroški na enoto obsega dejavnosti samodejno zmanjšujejo, če se povečuje obseg dejavnosti. Vendar v tem razmišljanju obstaja paradoks, in sicer ta, da se stalni oziroma celotni stroški na enoto proizvoda ne zmanjšajo s povečevanjem produktivnosti oziroma s povečanjem obsega dejavnosti, če se povečani obseg dejavnosti ne prodajo. Če podjetje proizvaja na zalogo, potem stalni stroški "ostanejo" v zalogi in se na prodano enoto obsega ne zmanjšajo. Za pravilno razumevanje zmanjševanja stalnih stroškov na enoto je treba razlikovati med dvema pojmom: učinkovitostjo

in uspešnostjo. Učinkovitost je pojem, ki kaže na razmerje med vložki (inputi) in izložki (outputi), uspešnost pa je pojem, ki kaže razmerje med izložki in cilji podjetja (Hočevar, 1997, str. 11).

V prispevku bom prikazal metode zniževanja stroškov oziroma poskusil odgovoriti na vprašanje "Kako zmanjšati stroške poslovanja?"

2. METODE ZNIŽEVANJA STROŠKOV

Kritike "klasičnega" načina zmanjševanja stroškov niso bile zaman. V teoriji in praksi so se pojavile številne metode zmanjševanja stroškov, ki upoštevajo dolgoročno uspešnost podjetij. Po mojem mnenju so najpomembnejše metode zmanjševanja stroškov naslednje:

- ugotavljanje stroškov po sestavinah dejavnosti,
- ugotavljanje stroškov v celotnem življenjskem ciklu proizvoda,
- ugotavljanje ciljnih stroškov,
- ugotavljanje stroškov kakovosti,
- ugotavljanje stroškov konkurentov,
- merjenje uspešnosti z nefinančnimi kazalci,
- vrednotenje investicijskih odločitev,
- ugotavljanje stroškov po kupcih,
- "kaizen" kalkuliranje,
- analiziranje odgovornosti za stroške.

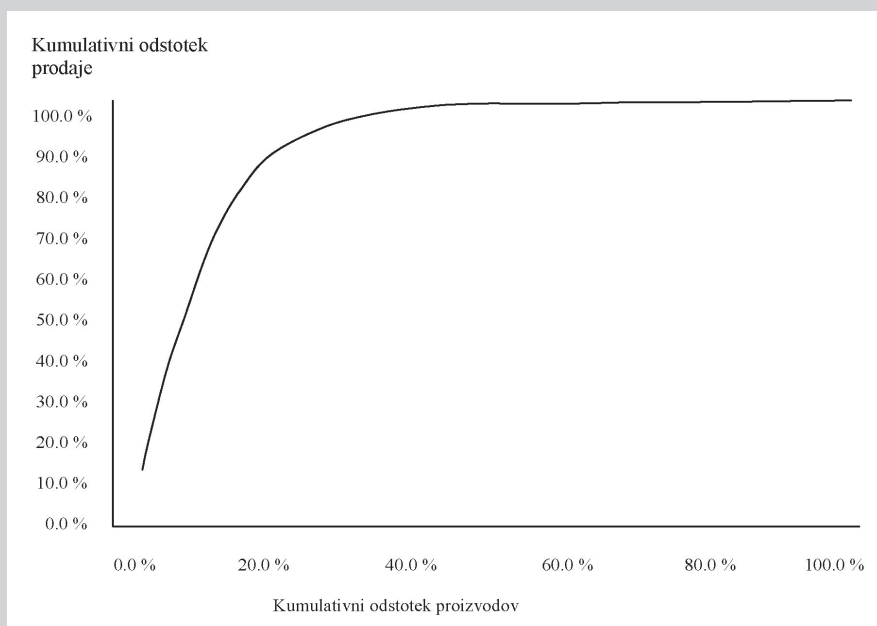
2.1. Ugotavljanje stroškov po sestavinah dejavnosti

Poslovanje podjetja lahko opišemo kot izvajanje različnih dejavnosti. Pri ugotavljanju in zajemanju stroškov tradicionalni stroškovni sistemi izhajajo iz stroškovnih mest. Stroškovno mesto za računovodstvo sestavin dejavnosti pa je lahko samo dejavnost. Ta se seveda razlikuje od klasičnega stroškovnega mesta, saj se lahko na primer dejavnost nabavljanja pojavlja tako na prodajnem, finančnem, upravnem in drugih oddelkih, prav tako se dejavnost vzdrževanja sredstev pojavlja na vseh proizvodnih oddelkih. S pogovori s poslovodji in s strokovnimi analizami je mogoče ugotoviti, kateri stroški so povezani z neko dejavnostjo. Na tej stopnji je treba natančno opredeliti skupine stroškov dejavnosti (angl.: *activity cost pools*), to je stroške, ki so povezani z ugotovljenimi dejavnostmi. Za ugotavljanje stroškovne cene proizvoda je dobro, da so skupine stroškov dejavnosti čim bolj enotne oziroma da so skupine stroškov čim bolj povezane s povzročitelji stroškov dejavnosti oziroma z osnovo za njihovo razporejanje (angl.: *cost driver*). Preglednica 1 prikazuje značilne primere skupine stroškov dejavnosti in povzročitelje stroškov. Iz povzročiteljev stroškov dejavnosti se izračunajo ključni oziroma - podobno kot pri klasičnem stroškovnem računovodstvu - koeficienti dodatka splošnih stroškov.

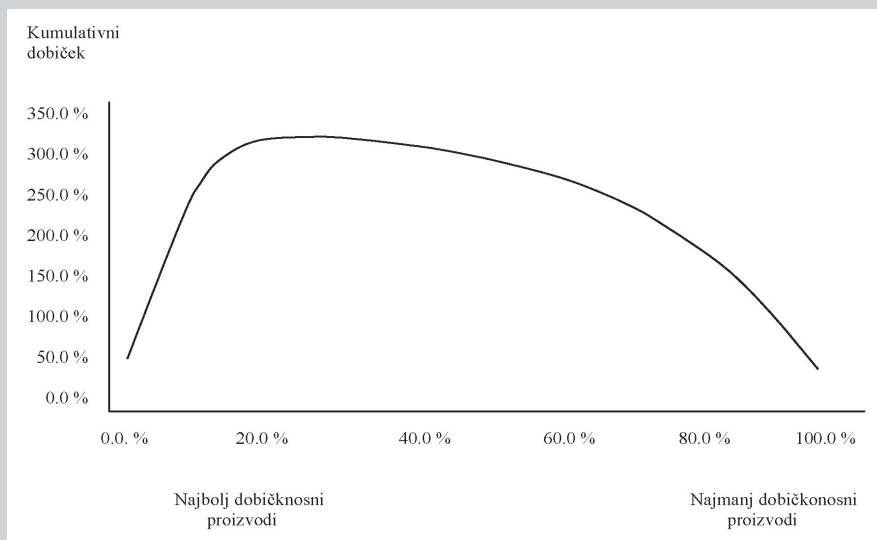
□ Preglednica 1. Primeri skupin stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov

Skupine stroškov dejavnosti	Povzročitelji stroškov dejavnosti
Preusmeritev proizvodnje	Število preusmeritev ali čas preusmerjanja
Nadziranje kakovosti	Število nadzorov ali čas nadziranja
Nabavljanje	Število dobaviteljev ali število nabavnih nalogov
Povezovanje s kupci	Število kupcev ali število naročil kupcev
Ravnanje z materialom	Število premikov materiala ali razdalja premikov

Vir: Hočevar, 1995, str. 93



□ Slika 1. Krivulja kumulativne prodaje



□ Slika 2. Kumulativna dobičkonosnost proizvodov
Vir: Kaplan, Atkinson, str. 149

Ugotavljanje stroškov po sestavinah dejavnosti poslovdstvu podjetja omogoča ugotavljanje bolj pravilne stroškovne cene proizvodov. To pa je osnova za dvig dobičkonosnosti proizvodov. Takšno odločanje imenujemo poslovodenje na podlagi sestavin dejavnosti (ABM - angl.: *activity-based management*) in zajema odločanje o:

- ceni proizvodov,
- nadomestitvi proizvodov,

- preoblikovanju proizvodov,
- izboljšanju procesov in poslovnih strategij,
- tehnoloških naložbah,
- opustitvi proizvodov.

Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti ni imelo vpliva le na poslovodsko obvladovanje stroškovnih cen in dobičkonosnosti proizvodov. Še bolj dramatičen vpliv te metode je viden

na poslovodskem odločanju o strukturi prodaje oziroma na odločanje o posameznih različicah proizvodov znotraj ene skupine proizvodov⁸. Iz slike 1 lahko vidimo povezanost med kumulativnim odstotkom prodaje in kumulativnim odstotkom proizvodov.

Iz slike 1 sta razvidni dve pravili. Prvo pravilo "20 - 80" pomeni, da 20 odstotkov proizvodov ustvari 80 % prihodkov. Drugo pravilo "60 - 99" pa pravi, da 60 odstotkov proizvodov ustvari 99 odstotkov prihodkov oziroma da 40 odstotkov proizvodov ustvari le 1 odstotek prihodkov. Tradicionalni stroškovni sistemi najverjetneje pokažejo, da so tudi proizvodi z manjšim obsegom prodaje dobičkonosni, saj so prodajne cene določene na osnovi tradicionalnega razporejanja stroškov. Do bičkonosnost teh proizvodov pa bi bila videti drugače, če bi stroške razporejali na osnovi dejavnosti, ki jih le-ti zahtevajo. Slika 2 prikazuje kumulativno dobičkonosnost za isto proizvodno skupino, kot je prikazana na sliki 1.

Iz slike 2 je razvidno, da 20 odstotkov najbolj dobičkonosnih proizvodov ustvari okoli 300 odstotkov dobička. Preostalih 80 odstotkov proizvodov pa ustvari 200 odstotkov izgube od dobička. Razloga za takšno stanje sta lahko:

- 1) preveliki posredni stroški in prevelike podporne dejavnosti,
- 2) prevelika diverzifikacija proizvodov, kupcev in procesov.

Če podjetje s popraviljem prodajnih cen, preoblikovanjem in zamenjavo proizvodov ter izboljšanjem procesov ne more izboljšati dobičkonosnosti teh proizvodov, se morajo poslovodniki soočiti z dilemo ukinitve proizvodov. Odločitev o prenehanju proizvodnje nekega proizvoda ni lahka, saj lahko podjetju povzroči še večjo izgubo. Za rešitev dileme, ali prenehati s proizvodom, mora poslovodstvo upoštevati kriterij, da se to izplača le takrat, kadar

je prispevek za kritje proizvoda ali oddelka manjši od njegovih neposrednih (izogibnih) stalnih stroškov. Poslovodstvo podjetja se mora, ko ukinja nek proizvod, storitev ali oddelek, vprašati, kaj bo njegova ukinitve pomenila za druge dejavnosti v podjetju⁹. Proti ukinitvi proizvodov je pogosto predvsem prodajno osebje zaradi njihove komplementarnosti. Stroškovno računovodstvo se ne ukvarja s krivuljami povpraševanja, zato mora biti odgovornost za ustrezne odločitve predvsem pri prodajnikih.

2.2. Ugotavljanje stroškov v celotnem življenjskem ciklu proizvoda

Proizvod ali storitev mora na dolgi rok pokriti njegove celotne stroške, če hoče podjetje doseči donosno poslovanje. Računovodski sistem podjetja mora poslovodstvu podjetja oblikovati informacije o stroških razvoja, trženja, razpečave in poprodajnih stroških nekega proizvoda. Tradicionalni računovodski sistem praviloma evidentira in poroča le o proizvodnih stroških nekega proizvoda. Vsi drugi stroški se poročajo zbirno in se štejejo kot odhodek obdobja. V podjetjih naredijo premalo, da bi tudi te stroške bolj neposredno povezali z nekim proizvodom. Da bi dosegli takšen cilj, mora analitska služba upoštevati življenjski cikel proizvoda.

Življenjski cikel proizvoda lahko razdelimo na štiri obdobja (Ryan, 1955, str. 148 - 152):

1. Obdobje uvajanja proizvoda. Dolžina tega obdobja je odvisna od novosti v znanosti in tehnologiji. To obdobje se konča, ko se proizvod na trgu obdrži, ko so končane pilotske proizvodnje in je vse pripravljeno za polno proizvodnjo.
2. Obdobje tržne rasti. V tem

obdobju gre za pospešeno rast prodaje proizvoda, kupci spoznajo proizvod in se odločajo o njegovi nabavi.

3. Obdobje zrelosti. V tem obdobju prodaja proizvoda doseže stalno raven, potencialni kupci proizvod poznajo in dosežen je visok tržni delež.
4. Obdobje upadanja. To obdobje se začne, ko kupci spoznajo druge oziroma nove načine zadovoljevanja svojih potreb. Nekateri proizvodi tega obdobja nikoli ne dosežejo.

Upoštevanje oziroma razporejanje stroškov po posameznih proizvodih v skladu s konceptom življenjskega cikla proizvoda pomeni, da ugotavljamo vse stroške posameznega proizvoda od njegovega začetka pa do ukinitve. Takšna obravnava ima prednost pred tradicionalnim ugotavljanjem stroškov po proizvodih, saj zagotavlja veliko obsežnejše in realne informacije za ocenjevanje dobičkonosnosti posameznih proizvodov. Ugotavljanje stroškov proizvoda v njegovi celotni življenjski dobi je še posebej zanimivo in koristno za proizvode visoke tehnologije. Značilnost teh proizvodov je, da imajo krajši življenjski cikel, kar omogoča lažje ugotavljanje vseh stroškov nekega proizvoda v njegovem celotnem obdobju.

2.3. Ugotavljanje ciljnih stroškov

Druga metoda za računanje stroškov novih proizvodov in preoblikovanje proizvodov pa so tako imenovani ciljni stroški. Ciljne stroške lahko opredelimo kot tiste, pri katerih bo podjetje doseglo zadovoljiv dobiček ob dani tržni ceni, obsegu prodaje in ciljni uporabnosti proizvoda. Metoda računanja ciljnih stroškov proizvoda je pomembna, ko se proizvod načrtuje oziroma se izbirajo dejavnosti in oblika proizvoda.

Splošno pravilo namreč pravi, da je kar 80 odstotkov stroškov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda. Zato je razumljivo, da skušamo stroške obvladovati v obdobju, ko proizvod oblikujemo in določamo procese za njegovo proizvodnjo. Namen računanja ciljnih stroškov je namreč prav v tem, da se izberejo takšne metode in procesi, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Računanje ciljnih stroškov je naravnano h kupcem, saj kupec opredeljuje ceno, kakovost in uporabnost proizvoda. V računanju ciljnih stroškov mora zato sodelovati skupina, ki jo sestavljajo predstavniki vseh poslovnih funkcij v podjetju.

Pomembno pri obračunavanju ciljnih stroškov je to, da ugotovimo stroške proizvodnje ne glede na obstoječo proizvodnjo oziroma, da ugotovimo stroške drugih vrst materiala, drugih metod proizvodnje ali drugače oblikovanih proizvodov¹⁰ in pri tem ohranimo kakovost proizvodov na isti ravni. Oblikovalci proizvodov se bodo odločili za tiste dejavnosti, ki bodo rezultirale v čim nižjih stroških. Takšno dejavnost lahko imenujemo "predvidevanje stroškov" (angl.: *cost estimation*), saj takšen nadzor nad stroški temelji na predvidenih stroških, torej stroških, ki se ugotavljajo v fazi načrtovanja in oblikovanja proizvoda, se pravi pred uresničeni stroški.

2.4. Ugotavljanje stroškov kakovosti

Vse stroške, ki jih podjetje ima zaradi zagotovitve ustrezne kakovosti proizvodov, imenujemo "stroške kakovosti" (angl.: *cost of quality*). Stroške kakovosti lahko razvrstimo v štiri skupine; to so:

1. stroški preprečevanja: a) stroški tehničnih študij za izboljšanje proizvodnega procesa, kar naj bi zagotovilo večjo kakovost proizvodov, b) stroški opreme za

- proizvodnjo kakovostnejših proizvodov, c) stroški za izboljšanje vhodnega materiala in izpopolnjevanje dobaviteljev, č) stroški preventivnih vzdrževalnih programov;
2. stroški nadzora kakovosti (zagotavljanja ustrežne kakovosti materiala in proizvodov): a) stroški nadziranja (inšpiciranja) materiala in polizdelkov, b) nadziranje poteka proizvodnje in končnih proizvodov, c) stroški laboratorijskih testov, č) revidiranje kakovosti in drugi testi;
 3. stroški notranjih napak (škod na materialu in proizvodih, ki nastajajo med proizvajanjem: a) stroški odpadkov, b) stroški popravil, c) stroški predelave in izboljšave, č) stroški zastoja, d) popust na prodajo neustreznega materiala in delov;
 4. stroški zunanjih napake (dobav neustreznih proizvodov kupcem): a) stroški reševanja zahtev in pritožb kupcev, b) stroški garancij in zamenjav, c) stroški prevoza in popravila vrnjenih proizvodov.

Bolj je podjetje naravnano le na čim večjo produktivnost, večji so stroški kakovosti. Slabost tradicionalnega računovodstva je, da teh stroškov ne evidentira in jih zato tudi ne poroča poslovodstvu podjetja. S tem je problem stroškov kakovosti nezaznan. Prvi korak, ki ga morajo zato v podjetjih narediti je prav gotovo ta, da se računovodska poročila dopolnijo tudi s temi stroški. Stroške kakovosti je treba spremljati in jih ugotavljati po posameznih proizvodih in kupcih.

2.5. Ugotavljanje stroškov konkurentov

Za strateško odločanje je izrednega pomena poznavanje poslovanja konku-

rentov. Dobro poznavanje konkurence omogoča podjetju doseganje konkurenčne prednosti. Cilj proučevanja konkurentov je ugotoviti prednosti in slabosti med podjetjem in konkurenti. Poslovodni računovodje se morajo predvsem osredotočiti na strukturo stroškov. Relativno visok delež spremenljivih stroškov v celotnih stroških lahko za podjetje pomeni manjše poslovno tveganje oziroma prenos tveganja na dobavitelje. Podjetja lahko povečajo delež spremenljivih stroškov v celotnih stroških tako, da prenašajo del poslovnih aktivnosti na druga podjetja (angl.: *outsourcing*). Zanimiva je lahko tudi primerjava med proizvajalnimi in neproizvajalnimi stroški. Če so proizvajalni stroški na enoto proizvoda manjši od konkurentov, to prav gotovo kaže na stroškovno učinkovitost podjetja. Drugače je pri neproizvajalnih stroških. Če so ti pri nekem podjetju večji, še ne pomeni nujno, da je to podjetje stroškovno neučinkovito. Takšno podjetje lahko vlaga v znanje in sposobnosti zaposlenih, v blagovno znamko, v razvoj proizvodov in proizvajalnih tehnik in podobno.

2.6. Merjenje uspešnosti s nefinančnimi kazalci

Ker klasična računovodska merila ne zmorejo vrednotiti prave konkurenčne prednosti podjetij (trajnejša razmerja do kupcev in dobaviteljev, znanje in sposobnosti zaposlenih in podobno) je nastala potreba po novem izkazovanju in merjenju uspešnosti podjetij. Številni avtorji¹¹ so predlagali svoje metode merjenja uspešnosti, katerih osnovni cilj je bil, da prikažejo uspešnost podjetja na dolgi rok oziroma strateško uspešnost podjetja. Skupna značilnost vseh teh metod je ta, da se računovodskim informacijam dodajo tudi neračunovodske informacije. Od vseh teh predlaganih metod se je najbolj uveljavila metoda Kaplana in Nortona

(2000); imenovala sta jo "uravnoteženi kazalniki". Bistvo te metode je, da lahko z njim podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki (merili), ki so razvrščeni v štiri skupine:

- a) finančni kazalniki (na primer dobičkonosnost kapitala, dobičkonosnost sredstev, ekonomska dodana vrednost in podobni),
- b) kazalniki odnosa do kupce (na primer tržni delež, zadovoljstvo strank, delež starih strank in podobni),
- c) kazalniki notranjih poslovnih procesov (na primer izboljšanje dejavnosti, čas proizvodnje, čas razpečave in podobni),
- d) kazalniki učenja in rasti (na primer produktivnost zaposlenih, večina zaposlenih, inovativnost in podobni).

2.7. Vrednotenje investicijskih odločitev

Tradicionalne tehnike pri ovrednotenju investicijskih odločitev lahko vsebinsko razvrstimo v dve skupini:

- na tiste, ki pri izračunu upoštevajo časovno vrednost denarja, oziroma primerjajo ocenjene bodoče denarne tokove od projekta z začetno investicijo (na primer: diskontirana doba vračanja, neto sedanja vrednost, notranja stopnja donosa),
- na tiste, ki ne upoštevajo časovne vrednosti denarja (na primer: stopnja dobičkonosnosti, navadna doba vračanja).

Največja omejitev tradicionalnih metod vrednotenja investicij (še posebno v sodobni tehnologiji) je v tem, da ne zajemajo neposredno nemerljivih kvalitativnih koristi od investicij, kot so povečanje kakovosti in zanesljivosti, učenje, večja prilagodljivost in odzivnost kupčevim željam, izboljšanje produktivnosti, razvoj novih proizvodov

in podobno. Poslovodni računovodja mora znati investicijo oceniti tudi z vidika strateške konkurenčne prednosti podjetja.

2.8. Ugotavljanje stroškov po kupcih

V podjetjih pogosto menijo, da je dovolj le ugotavljanje stroškov po proizvodih in oddelkih. Zelo je pomembno, da se stroški ugotavljajo tudi za posamezne kupce, če kupci "povzročajo" različne stroške. Največji kupec še ne pomeni tudi dobičkonosnega kupca. Pogosto je treba takim kupcem zagotavljati dodatne storitve (garancije, posebni prevozi, kritje stroškov popravil, razvoj posebnih proizvodov, daljši roki plačevanja), ki pa za podjetje pomenijo strošek. Za jasnejšo sliko o kakovosti kupcev je treba te stroške spremljati za vsakega kupca posebej.

2.9. Kaizen kalkuliranje

Kaizen kalkuliranje stroškov je osredotočeno na odkrivanje priložnosti za zmanjševanje stroškov v obdobju proizvodnje. Različno od kalkuliranja ciljnih stroškov, ki se uporablja v obdobju načrtovanja proizvoda, kaizen pride v poštev, ko je proizvod že v proizvodnji. Ciljni stroški izhajajo iz usmeritve h kupcu, medtem ko so kaizen kalkulacije rezultat ciljnih dobičkonosnosti, ki jih določijo višji poslovodniki znotraj podjetja. Kaizen kalkuliranje omogoča manjše izboljšave oziroma zmanjševanje stroškov, npr.: prihranek pri nastavitvah strojev, izboljšanje izkoriščenosti strojev in zmanjšanje odpadkov, izobraževanje in motiviranje zaposlenih za zmanjševanje stroškov in povečanje kakovosti produktov. Kaizen kalkuliranje poteka v naslednjih korakih (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 230, Watson, 1994, str. 90):

- 1) Načrtovanje procesov za potrebe opredelitve dejavnosti.
- 2) Določanje stroškov vsake dejavnosti.

- 3) Ugotavljanje priložnosti za izboljšanje (odstranjanje dejavnosti, ki ne dodajajo vrednosti in stalno izboljšanje dejavnosti, ki povečujejo vrednost proizvodov).
- 4) Določanje prednostnih izboljšav.
- 5) Izdelava predračunov za predlagane izboljšave in preoblikovanja.
- 6) Iskanje potrebnih ukrepov za odstranitev ali zmanjšanje stroškov dejavnosti.
- 7) Uresničitev zahtevanih sprememb.
- 8) Analiziranje koristi s stroški teh sprememb.

2.10. Analiziranje odgovornosti za stroške

Znano je dejstvo, da za znesek stroškov ne morejo odgovarjati proizvodi, temveč lahko odgovarjajo le ljudje. Zato je mogoče postaviti vprašanje odgovornosti za stroške le, če jih poznamo po stroškovnih mestih, kjer je zanje nekdo odgovoren. Stroškovna mesta obstajajo že v klasičnem stroškovnem računovodstvu. Toda odgovornost zanje ni skladna s hierarhično organizacijsko strukturo. Za stroške, ki so zajeti po stroškovnih mestih, se pojavlja odgovornost samo enkrat. Dejansko pa se odgovornost za iste stroške razteza na več ravni. Na vsakem mestu odgovornosti je torej treba poznati ne samo tiste stroške, za katere obstaja tu neposredna odgovornost, kot je to v primeru stroškovnih mest, temveč tudi tiste stroške, ki se izvorno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere obstaja tam neposredna odgovornost. Razlika je samo v tem, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine razčlenjeni na podrobnosti, stroški druge skupine pa so predstavljeni sintetično. Opisana rešitev se pojavlja tako dolgo, dokler ne pridemo do najvišje ravni odgovornosti.

Zaradi dejstva, da je lahko nekdo odgovoren samo za nekaj, na kar lahko vpli-

va, se je v strokovni literaturi uveljavil izraz "zmožnost nadziranja oziroma obvladovanja" (angl.: *controllability*), ki pomeni stopnjo vplivanja poslovodje na stroške, prihodke in podobne kategorije. Na podlagi tega, ali lahko poslovodja nekega mesta odgovornosti pomembno vpliva na stroške tega mesta, se ločijo "obvladljivi stroški" (angl.: *controllable costs*) od "neobvladljivih stroškov" (angl.: *noncontrollable costs*). Za poslovodsko nadzorovanje je torej pomembno, da na stroške ne gledamo na podlagi njihovih lastnosti, temveč v skladu z določenim mestom odgovornosti, saj so z vidika celotnega podjetja vsi stroški obvladljivi. Pomembno je tudi dodati, da so redki primeri, ko ima poslovodja popoln nadzor oziroma obvladljivost nad neposrednimi stroški, za katere je odgovoren, zaradi tehnoloških, zakonskih, sindikalnih omejitev, in seveda tudi nad posrednimi stroški, ki se dodeljujejo mestu odgovornosti na podlagi izbranih "ključev". Stroškovna mesta odgovornosti se lahko razčleni v dve osnovni skupini:

- Standardna stroškovna mesta odgovornosti, kjer se znesek stroškov, potreben za doseg naloge mesta, lahko določa tehnološko oziroma se lahko določijo standardni stroški za določena opravila (angl.: *engineered expense center, standard cost center*). Za te vrste mest odgovornosti velja, da ne sme prevladovati samo stroškovni kriterij, temveč mora poslovodja skrbeti tudi za ustrezno kvaliteto in obseg izločka. Tipičen predstavnik te vrste mest odgovornosti je proizvodjalni oddelek.
- Diskrecijska ali razsodnostna stroškovna mesta odgovornosti, katerih značilnost je, da se ustreznost zneska stroškov, nastalih na teh mestih, ugotavlja z

mnenjem (razsodnostjo) in ne na podlagi postavljenih tehnoloških standardov (*discretionary expense center*). Nekatere enote v podjetju imajo izločke, ki se jih ne da meriti z denarnimi enotami. Sem spadajo pravni, računovodski, prodajni, razvojni in podobni oddelki. Nadzor nad stroški v teh oddelkih je omejen na obseg, ki ga določa predračun stroškov za te oddelke. Delovanje poslovdij teh oddelkov je omejeno le toliko, da so stroški teh dejavnosti v okviru predračunskih stroškov.

Bistvo opredelitve standardnega stroškovnega mesta odgovornosti je torej v merilu, ali so za dejavnost, ki se opravlja na tem mestu, možnosti za določanje standardnih stroškov. Računovodska literatura opredeljuje standard kot ciljni denarni ali fizični vložek za enoto izločka. Standardni strošek je torej vnaprej določen strošek za proizvodnjo ene enote ali neke količine enot proizvodov v določenem časovnem obdobju. Sestavljen je iz:

- 1) fizičnega standarda (standardna količina vložka na enoto izločka) in
- 2) cenovnega standarda (standardna cena enote vložka).

Sistem standardnih stroškov se največ uporablja v proizvodni industriji, kjer je tehnologija dokaj stabilna in proizvodnja homogena. Sistem standardnih stroškov je lahko spejemljiv tudi za podjetja, ki delajo številne različne proizvode, a je proizvodnja sestavljena iz vrste skupnih operacij. Podjetja lahko izbirajo med dvema možnima načinoma določanje standardnih stroškov:

1. Podjetja, katerih proizvodnja ostaja nespremenjena v daljšem časovnem obdobju, lahko določajo standarde na podlagi izkušenj. Določiti morajo pretekla razmerja med uporabljenimi

vložki in proizvedenimi izločki. Takšna razmerja se uporabljajo za določitev standardov. Takšen način določanja standardov vsebuje pomanjkljivosti, ker bodo standardi vsebovali tudi preteklo neuspešno poslovanje podjetja. Temu se podjetja lahko izogonejo tako, da v standardih ne upoštevajo znanih presežkov porabe materiala in delovne sile oziroma da standardne stroške zmanjšajo za določen odstotek.

2. Drugi način določanja standardov je z upoštevanjem znanstvenih izsledkov oziroma da podjetje najame svetovalce z ustreznim tehnološkim znanjem in poznavanjem izrabe delovnega časa. Ta način določanja standardov je ustrezen za podjetja, ki nimajo na voljo ustreznih preteklih podatkov ali imajo hitro se menjajočo tehnologijo.

Pri določanju standardov je treba paziti na motivacijske dejavnike, ki jih vsebujejo. Stanadard pomeni cilj, ki ga morajo poslovodja in delavci doseči, in na podlagi primerjave med doseženim in ciljem bosta ocenjeni tudi njihova učinkovitost in uspešnost. Težko dosegljivi standardi lahko negativno vplivajo na motivacijo delavcev, saj se le-ti hitro zavedo, da jim tudi povečan napor ne bo koristil pri izpolnjevanju standardov. Na drugi strani pa tudi standardi, ki jih dosežemo z lahkoto, negativno vplivajo na delovno vnemo delavcev. Glede na težavnost pri doseganju standardov lahko razlikujemo tri vrste standardov:

1. Idealni standardi (angl.: *ideal standards*) temeljijo na optimalnih razmerah za poslovanje (najugodnejše cene, najučinkovitejše proizvodjalne metode, strokovna usposobljenost delavcev in podobno). V praksi se zelo malo

uporabljajo, saj negativno vplivajo na motivacijo zaposlenih.

2. Osnovni stroškovni standardi (angl.: *basic cost standards*) so standardi, ki se ne spreminjajo skozi daljše časovno obdobje. Prednost te vrste standardov je, da omogočajo spremljanje učinkovitosti v daljšem časovnem obdobju. V spremenljivih okoliščinah poslovanja (spremenjene cene materiala, spremenjene proizvodjalne metode in podobno) postanejo te vrste standardi neuporabni.
3. Tekoče dosegljivi standardi (angl.: *currently attainable standards*) so standardi, ki so sicer težko, a vseeno dosegljivi. Ob obstoječih razmerah za poslovanje jih oddelek lahko doseže z učinkovitim poslovanjem.

Uspešna uporaba standardov za potrebe nadziranja, analiziranja in predračunavanja zahteva, da jih določimo za izbrano časovno obdobje (šest do dvanajst mesecev). Standardne stroške je treba spremeniti, če so se spremenile razmere poslovanja (nova tehnologija, novi kupci, spremembe cen itd.). Prehitro menjanje fizičnih standardov (večkrat na leto) lahko pri zaposlenih povzroči nezaupanje do poslovodij in tudi zmanjša sposobnost poslovodij za nadziranje poslovanja.

Standardni stroški se delijo na:

1. standardne neposredne stroške materiala,
2. standardne neposredne stroške plač in
3. standardne posredne (splošne) stroške.

K 1. točki. Neposredni standardni stroški materiala temeljijo na proizvodni specifikaciji, ki je plod poglobljene študije količinskih vložkov, potrebnih za vsako operacijo (elementarno sestava-

vino procesa). Ta študija (izdelava jo lahko tehnološki oddelek) mora določiti najbolj primerne materiale glede na obliko in kakovost proizvoda. Ne zadošča pa, če upoštevamo zgolj tiste količine, ki vstopajo v proizvod. Upoštevati je treba tudi odpadke in druge izgube pri proizvodnji, ki so neizogibne v okoliščinah, iz katerih izhajamo pri ugotavljanju standarda. Medtem ko se za takšne neizbežne izgube poveča standardni potrošek, je mogoče kalo in druge izgube pri uskladiščnem materialu upoštevati v povečanju standardne cene.

Količinski materialni standardi se največkrat zapišejo na sestavnico ali kosovnico. Dokumentacija o materialu mora vsebovati vrsto, količino in kakovost materiala ter tehnološke postopke. Za vsak posamezen proizvod je treba sestaviti kosovnico. Standardni stroški materiala so zmnožek standardnih količin materiala z ustreznimi standardnimi cenami.

Določanje standardnih cen materiala je skupna odgovornost nabavnega, proizvodnega in računovodskega oddelka. Standardna cena materiala temelji na domnevi, da bo nabavni oddelek poiskal dobavitelja, ki bo zagotavljal ustrezno kvaliteto materiala po konkurenčnih cenah. Standardna cena materiala omogoča:

1. Ugotavljanje uspešnosti poslovanja nabavnega oddelka in odkrivanje vplivanja zunanjih in notranjih dejavnikov na stroške materiala.
2. Merjenje vplivanja gibanja cen na dobiček podjetja. Določanje standardne cene materiala je zelo težavno delo, saj je cena materiala zelo odvisna od zunanjih dejavnikov. Izbrana cena mora izražati tekočo tržno ceno. Standardna cena mora upoštevati prednosti gospodarnega obsega nabave,

količinske popuste, najboljšo metodo dostave in kreditne pogoje.

K 2. točki. Standardni neposredni stroški plač so zmnožek:

- a) standardnega delovnega časa in
- b) standardnih postavk plač.

Določanje standardnega delovnega časa je specialistično opravilo, ki ga lahko najuspešnejše opravijo le tehnološki strokovnjaki s študijem delovnega časa in delovnih gibov. Ti standardi se postavljajo z uporabo znanstvenih metod in tudi z delovnimi izkušnjami. Standardi so postavljeni za delavce s povprečnimi sposobnostmi in v normalnih okoliščinah. Upoštevati je treba še izgube v delovnem času, ki so neizogibne v okoliščinah, iz katerih izhajamo pri standardiziranju. Mednje spadajo npr. dodatni čas za osebne potrebe delavca, za odmor in za funkcionalne prekinitve dela. Čas, ki je porabljen za nastavitev strojev, čakanje in odstranjevanje okvar, je vključen v standardne splošne stroške.

Postavljanje časovnih standardov zahteva natančno preučevanje proizvodnih postopkov. Le standardizirana operacija omogoča nadziranje in povečevanje učinkovitosti dela. Seveda je standardizacija časa manj učinkovita v primerih, kjer je čas proizvodnje odvisen od dejavnikov, ki se ne dajo standardizirati in nadzorovati oziroma je izloček rezultat strojnih časovnih ur in strojne hitrosti in ne toliko od delavčevega časa.

Pri določanju standardnih stroškov plač naj se upošteva tudi to, da je uspeh posameznega delavca odvisen med drugim tudi od ustaljenosti in števila istih operacij, ki jih opravlja. Vedno je delavcu potrebno določeno obdobje za izvedbo posamezne operacije v takšnem času, ki bi ga lahko označili kot standardnega. Brž ko mine obdobje

njegovega privajanja, navadno ni več problemov pri standardiziranju delovnega časa. Res se pa proizvodnja mnogokrat dopolnjuje z novimi proizvodi, pri katerih delovne operacije morda niso popolnoma enake dotedanjim. Prav tako prihaja do novih tehnoloških procesov in do izboljšav v obstoječih tehnoloških postopkih, torej tudi v operacijah. V vseh takšnih primerih bi bilo standardiziranje delovnih časov na temelju količine poslovnih učinkov v normalnih razmerah prestrogo, saj jih delavci ne bi mogli dosegati. Rešitev najdemo v postavljanju začasnih standardov delovnega časa.

V mnogih podjetjih so cene delovnih ur, akordne postavke in različne premije za zaposlene določene s kolektivno pogodbo med zaposlenimi (sindikatom) in delodajalci. Praviloma se postavke plač v zahodnih podjetjih v krajšem obdobju spreminjajo le zaradi kakšnih kratkotrajnih sprememb v razmerah, v katerih podjetje posluje.

K 3. točki. Postopek pri standardiziranju splošnih proizvodnih stroškov se nekoliko razlikuje od postopka pri standardiziranju neposrednih stroškov materiala ali neposrednih stroškov plač. Splošni proizvodni stroški so sestavljeni deloma iz stalnih, deloma iz spremenljivih stroškov. Na primer: stroški pogonske energije se gibljejo v razmerju s proizvodno dejavnostjo, stroški plač za nadzornike in stroški amortizacije zgradb pa so v veliki meri neodvisni od obsega dejavnosti. Zato splošni stroški niso niti neodvisni od obsega proizvodnje niti se z njim ne gibljejo prenosorazmerno.

Pri spremenljivih splošnih stroških je skorajda nemogoče določiti razmerja med spremenljivimi splošnimi stroški (vložkom) in enoto izločka, saj se spremenljivi stroški gibljejo zelo neenakomerno glede na obseg proizvodnje (tako imenovani polspremenljivi, polstal-

ni stroški). Standardizacija mora zato potekati ločeno po vrstah stroškov (na primer: režijski material, razsvetljava, kurjava, plače, amortizacija) za vnaprej določeni obseg dejavnosti (največkrat gre za običajno proizvodnjo ali pričakovano dejansko proizvodnjo).

Najuspešnejši način za spremljanje obnašanja splošnih stroškov glede na različen obseg proizvodnje (dejavnosti) je gibljiv predračun stroškov (angl.: *flexible budget*). V gibljivem predračunu stroškov (za razliko od togega predračuna stroškov) so prikazani tako neposredni kot splošni proizvodjalni stroški po posameznih stroškovnih mestih odgovornosti pri različnem obsegu proizvodnje. V njih je že upoštevana različnost gibanja stalnih in spremenljivih sestavnih delov splošnih stroškov. Medtem ko se stalni del splošnih proizvodjalnih stroškov pri različnem obsegu proizvodnje ne spremeni, je drugače s spremenljivim delom.

3. SKLEP

Poslovodstva podjetij (še posebno tistih v krizi) so pogosto spodbujena k zmanjševanju stroškov za razvoj, izobraževanje, trženje, vzdrževanje opreme in podobno ter k izbiri tistih naložbenih projektov, katerih donos je kratkoročno največji. Takšno odločanje lahko podjetje vodi k kratkoročni uspešnosti, nikakor pa ne k dolgoročni. Sodobne okoliščine poslovanja zahtevajo poleg vlaganja v novo tehnologijo in opremo še:

- razvoj trajnejših odnosov s kupci,
- razvoj takšnih proizvodov in storitev, kot jih zahtevajo določene skupine kupcev,
- proizvodnjo zelo kakovostnih proizvodov in storitev pri nizkih stroških,
- izpopolnjevanje znanja in sposobnosti zaposlenih za nenehno izboljšanje procesov, odzivnosti in kakovosti,
- razvoj informacijske tehnologije, podatkovnih baz in sistemov.

Odločanje o obsegu in stroških teh dejavnosti mora zato temeljiti na dolgoročnem načrtu podjetja in tudi ocenjevanje uspešnosti poslovanja vrhnjega poslovodstva mora temeljiti na doseganju dolgoročne uspešnosti poslovanja podjetja in ne na doseganju kratkoročnega dobička.

V prispevku sem prikazal naslednje metode oziroma informacije za zmanjševanje stroškov podjetja:

- ugotavljanje stroškov po sestavnih dejavnosti,
- ugotavljanje stroškov v celotnem življenjskem ciklu proizvoda,
- ugotavljanje ciljnih stroškov,
- ugotavljanje stroškov kakovosti,
- ugotavljanje stroškov konkurentov,
- merjenje uspešnosti s nefinančnimi kazalci,
- vrednotenje investicijskih odločitev,
- ugotavljanje stroškov po kupcih, "kaizen" kalkuliranje,
- analiziranje odgovornosti za stroške.

opombe

- 1 Za ta namen sta zadoščala kazalca gospodarnosti: delež dobička v prihodku in delež poslovnih stroškov v prihodkih.
- 2 Glejte več v: Loft (1991, str. 22 - 23) in Kaplan, Atkinson (1998, str. 499 - 502).
- 3 Glede na to, kako so naložbe opredeljene, lahko iz osnovne opredelitve izhajajo tri različne vrste tega kazalnika:
 - a) donosnost sredstev, ki kaže dobiček glede na vsa sredstva,
 - b) donosnost lastnega kapitala, ki kaže donosnost lastniškega (delničarskega) kapitala in
 - c) donosnost lastniškega in dolžniškega kapitala, ki kaže dobiček glede na lastniški kapital in dolgoročne dolgove oziroma glede na stalna in čista obratna sredstva.
- 4 S tem se izniči vpliv financiranja na uspešnost poslovanja.
- 5 Sredstva so lahko zajeta v celoti ali pa samo v višini njihove zaposlenosti (brez opreme v pripravi, neizkoriščenega zemljišča in podobno). Glejte več v Wilson, Chua, 1988, str. 311 - 312).
- 6 Podobne težave se pojavijo v primeru dezinvestiranja. Recimo, da ima isto podjetje 20.000 d.e. sredstev, katerih donosnost je 3.600 d.e. (ROI = 18 odstotkov). Podjetje si lahko popravi ROI z izločitvijo teh sredstev, čeprav je njihova donosnost večja od cene kapitala. Z dezinvestiranjem bi bil novi ROI 0,234 ((20.000 - 3.600)/(90.000 - 20.000)).
- 7 Številni avtorji opozarjajo na to, da so ameriška podjetja pričela poslovno zaostajati za japonskimi podjetji predvsem zaradi prevelikega osredotočenja na produktivnost oziroma učinkovitost poslovanja (Lee, 1987, str. 64 - 69, Johnson, Kaplan, 1987, Ross, 1990, str. 23 - 27).
- 8 Kaplan in Atkinson (1998, str. 12) navajata primer podjetja Procter & Gamble, ki je kljub nasprotujočim si trendom leta 1996 razglasilo, da bo za 40 odstotkov zmanjšalo število proizvodov v zalogi. Uprava je takšno odločitev sprejela, ko se je seznanila s kompleksnostjo stroškov, ki jo je povzročilo preveliko število različic enega proizvoda. Posodobljeni stroškovni sistem podjetja je pokazal, da so dodatni stroški veliko večji kot pa dodatni prihodek in vrednost za kupce.
- 9 Za večje trgovsko podjetje lahko pomeni na primer ukinitve oddelka "prehrane" zmanjšanje prodaje tudi na drugih prodajnih oddelkih. Če se na primer proizvajalec pralnih strojev odloči, da ne bo več opravljal servisne dejavnosti, to pomeni, da se mu ne bodo samo zmanjšali prihodki in stroški iz te dejavnosti, temveč da mu bo zaradi te odločitve lahko padla prodaja končnih proizvodov.
- 10 Koristen način proklamiranja proizvodov in dejavnosti je analiziranje produktov konkurentov, in sicer tako, da jih razstavimo do najmanjših delov. Na osnovi takšne analize lahko podjetje ugotovi relativne prednosti in slabosti lastnih proizvodov.
- 11 Glejte na primer: Ezzamel, 1992 in Eccles, 1991

literatura

1. **Eccles R.:** The Performance Measurement Manifesto. Harvard Business Review Paperback, Boston 1991, str. 95 - 101.
2. **Ezzamel M.:** Business Unit & Divisional Performance Measurement. Academic Press, London 1992.
3. **Hočevar M.:** Prednosti in slabosti odločanja na temelju spremenljivih stroškov. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij, LM Veritas, Portorož, 1997, str. 5 - 24.
4. **Hočevar M.:** Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 1995.
5. **Johnson H. T., Kaplan R. S.:** Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press, Boston 1987.
6. **Kaplan R., Atkinson A.:** Advanced Management Accounting. Prentice Hall, New Jersey 1998.
7. **Kaplan R., Norton D.:** Uravnoteženi sistem kazalnikov. Založba Gospodarski vestnik, Ljubljana 2000.
8. **Lee J. Y.:** Managerial Accounting Changes for the 1990s. McKay Business Systems, Artesia 1987.
9. **Loft A.:** The History of Management Accounting: Relevance Found. Issues in Management Accounting, Prentice Hall, New York 1991.
10. **Ross H. B. G.:** Revolution in Management Control. Management Accounting, november 1990, str. 23 - 27
11. **Ryan B.:** Strategic Accounting for Management. The Dryden Press, London 1995.
12. **Watson H.:** Business Systems Engineering. John Wiley & Sons, New York 1994.