

*Nenehno spreminjanje je osnovna  
značilnost narave. Vse se  
premika  
in nič ne traja večno. Če namreč  
drugič stopim v reko, sva se reka  
in jaz spremenila.*

*Panta rhei*

Heraklit (pribl. 550 pr. n. št.)

Ostro tekmovanje med podjetji zlasti v naraščajoči globalizaciji zahteva nenehno spreminjanje in prilagajanje, s posameznimi ukrepi ali pa s celostnimi rešitvami.

Posamezni ukrepi, recimo za zmanjšanje stroškov, za obstoj v mednarodni konkurenci niso dovolj, celostne rešitve oziroma kompleksne spremembe pa pogosto zahtevajo reorganizacijo celotnega podjetja. Če se podjetje odloči za celostne, vseobsegajoče ukrepe, izbira med različnimi metodami za povečanje učinkovitosti.

Njihov cilj je skrajšati pretočni čas materiala in aktivnosti ter povečati kakovost izdelkov in storitev, skratka povečati učinkovitost podjetja. Ne gre le za zmanjševanje stroškov, temveč tudi za povečanje dodane vrednosti.

S procesno usmerjeno analizo povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti (ang. *cost/value driver analysis*) lahko dosežemo, da podjetje ob minimalnem vložku (človeških, materialnih in finančnih virov) doseže maksimalni rezultat. Pretočni čas in stroški zagotavljanja kakovosti se tako zmanjšajo tudi do 20 odstotkov, medtem ko se učinkovitost/produktivnost poveča za 30 odstotkov in več. To pa je realna pot do konkurenčnosti!

Procesno usmerjeno razmišljanje se začne in konča v glavah zaposlenih v podjetju. Zato jih je treba aktivno vključiti v analiziranje vseh operativnih poslovnih dogajanj, ki presegajo meje posameznih oddelkov. Pri analiziranju zaposleni celostno preučujejo in v skladu s posredovanim metodičnim znanjem predlagajo koristne ukrepe. Ravnanje, ki temelji zlasti na specifičnih strokovnih izkušnjah zaposlenih, ima bistveno prednost, saj omogoča boljše izvajanje priporočenih ukrepov. Dejstvo je, da zaposleni v podjetju ustvarjajo izdelek in skrbijo zanj.

Pri izbiri ustrezne metode za povečanje učinkovitosti se podjetju postavljajo naslednja vprašanja:

- Kako trajnostna mora biti metoda?
- Ali je treba tudi po njeni uveljavitvi nadaljevati proces izboljšav?
- Koliko zaposlenih v podjetju mora pri njenem izvajanju aktivno sodelovati?

*Metoda celovite optimizacije poslovnih procesov*, predstavljena v knjigi, zagotavlja trajnosten uspeh, če vključuje procesno usmerjeno mišljenje in ravnanje. To ni mogoče pri funkcijsko naravnanih statičnih organizacijskih sestavah, temveč zahteva ploske hierarhične poslovne procese, ki presegajo okvire posameznih oddelkov in področij.

Medtem ko imajo običajni postopki preučevanja in optimiziranja praviloma enkratni učinek, *metoda obvladovanja oziroma celovite optimizacije poslovnih procesov* predvideva kontinuirane izboljšave. Nenehno preučevanje, izboljševanje in nadzorovanje so pravzaprav jedro metode in tisti del, ki zagotavlja dolgoročno uspešnost podjetja.

Celovita prenova poslovnih procesov, ki poleg analize povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti vsebuje še tri optimizacijske in reorganizacijske faze ter sistem procesnega kontrolinga, je primerna za podjetja, ki zaposlujejo 50 ali več ljudi. Odločilno je, da je poslovodstvo podjetja pripravljeno na celostno optimiziranje procesov, ki utegne segati vse tja do obsežne reorganizacije v podjetju.

Namen tega dela je v razumljivi obliki predstaviti nekatera aktualna poslovna in ekonomska razmišljanja. Namesto teoretičnih razglabljanj naj bralci v podjetjih, bankah in javnih institucijah pa tudi študenti najdejo uporabne metode za racionalizacijo in reorganizacijo, ki lahko vodijo k želenim in oprijemljivim ciljem za dolgoročno konkurenčnost podjetja.

Večji del knjige temelji na slovenskem prevodu moje knjige *Geschäfts-Prozessmanagement*, izdane v založbi Verlag Vahlen v Münchnu. Seveda so nenehne spremembe na trgu in poglobljena analiza slovenske podjetniške prakse vodile k mnogim novim stališčem in k strokovnim dopolnilom, prilagojenim slovenskemu prostoru.

Želel bi se zahvaliti gospodu dr. Rolfu Neuhausu in gospe Ireni Dobnik za dragocene nasvete v zvezi z analizo povzročiteljev

stroškov in dodane vrednosti, pa tudi gospe mag. Meliti Koletnik Korošec za podporo pri prevodu. Hkrati se zahvaljujem direktorju GV Založbe gospodu Boštjanu Koritniku in urednici gospe Vesni Fortuna za založniško podporo in koordinacijo. Prisrčna hvala pa tudi moji družini za ljubeznivo potrpežljivost med pripravami tega dela.

München, maj 2012

Hans Ferk

<b>13</b>	<b>1</b>	<b>Procesno mišljenje in obvladovanje poslovnih procesov</b>
<b>14</b>	1.1.	Naravne sile, tržna konkurenčnost in človeški potencial
<b>14</b>	1.2.	Strukturna kriza v podjetju ne bo prešla sama od sebe
<b>15</b>	1.3.	Prenova poslovnih procesov – pot do spremembe
<b>19</b>	1.4.	Analiza povzročiteljev stroškov kot osrednji element
<b>19</b>	1.4.1.	Povzročitelji stroškov in delni poslovni procesi
<b>23</b>	1.4.2.	Povzročitelji stroškov in procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo
<b>25</b>	1.4.3.	Povzročitelji stroškov in organizacija
<b>27</b>	1.4.4.	Analiza povzročiteljev stroškov
<b>28</b>	1.5.	Analiza povzročiteljev dodane vrednosti
<b>30</b>	1.6.	Analitične in optimizacijske metode z delnim učinkom v podjetniški praksi
<b>30</b>	1.6.1.	Analiza dejavnosti in obremenjenosti
<b>30</b>	1.6.2.	Multimomentna metoda ali metoda trenutnih opazovanj
<b>32</b>	1.6.3.	Analiza poteka dela
<b>33</b>	1.6.4.	Analiza delovnih vsebin
<b>33</b>	1.6.5.	Ugotavljanje razlik med načrtovanim in dejanskim stanjem ter predračun na podlagi ničelnega izhodišča
<b>34</b>	1.6.6.	Vrednostna analiza splošnih stroškov
<b>34</b>	1.7.	Izhod iz krize s pomočjo obvladovanja poslovnih procesov
<b>35</b>	1.7.1.	Zahteve za nenehno izboljševanje poslovnih procesov
<b>36</b>	1.7.2.	Nenehno in inovativno izboljševanje poslovnih procesov
<b>36</b>	1.7.3.	Prenova poslovnih procesov

<b>37</b>	1.7.4.	Primerljive metodologije
<b>38</b>	1.7.5.	Simultani inženiring
<b>38</b>	1.7.6.	Oblikovanje poslovnih procesov
<b>38</b>	1.7.7.	Inženiring poslovnih procesov
<b>39</b>	1.7.8.	Reinženiring poslovnih procesov
<b>41</b>	<b>2</b>	<b>Prenova poslovnih procesov</b>
<b>42</b>	2.1.	Prva faza: Vrednostna analiza splošnih stroškov
<b>44</b>	2.2.	Druga faza: Analiza povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti
<b>47</b>	2.3.	Tretja faza: Analiza aktivnosti
<b>50</b>	2.4.	Četrta faza: Analiza poslovnih procesov
<b>54</b>	2.5.	Peta faza: Izkaz povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti
<b>55</b>	<b>3</b>	<b>Primerjava prenove poslovnih procesov s preurejanjem</b>
<b>59</b>	<b>4</b>	<b>Izvajanje metod</b>
<b>60</b>	4.1.	Vrednostna analiza splošnih stroškov
<b>60</b>	4.1.1.	Preučitev dejanskega stanja
<b>65</b>	4.1.2.	Analiza koristnosti delovnih učinkov in opredelitev kvote znižanja stroškov
<b>69</b>	4.1.3.	Ovrednotenje in izvajanje operativnih ukrepov
<b>74</b>	4.2.	Analiza povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti
<b>74</b>	4.2.1.	Prepoznavanje povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti
<b>75</b>	4.2.2.	Analiza koristnosti
<b>77</b>	4.2.3.	Ovrednotenje operativnih ukrepov
<b>78</b>	4.2.4.	Operativno izvajanje ukrepov
<b>78</b>	4.2.5.	Primeri optimiziranja povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti v podjetniški praksi
<b>80</b>	4.2.6.	Povzetek rezultatov

<b>81</b>	4.3.	Analiza aktivnosti
<b>82</b>	4.3.1.	Analiza sedanjega poteka del
<b>83</b>	4.3.2.	Analiza koristnosti
<b>84</b>	4.3.3.	Vrednotenje oblikovanih ukrepov
<b>85</b>	4.3.4.	Kontinuirano izboljševanje
<b>86</b>	4.4.	Analiza poslovnih procesov
<b>87</b>	4.4.1.	Definicija poslovnih procesov
<b>89</b>	4.4.2.	Strukturiranje poslovnih procesov
<b>89</b>	4.4.3.	Potek poslovnega procesa
<b>90</b>	4.4.4.	Analiza koristnosti
<b>92</b>	4.4.5.	Ocenjevanje
<b>93</b>	4.5.	Izkaz povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti
<b>94</b>	4.5.1.	Ugotavljanje dejanskega stanja
<b>95</b>	4.5.2.	Vrednotenje
<b>97</b>	4.5.3.	Kontinuirani proces izboljšav
<b>99</b>	<b>5</b>	<b>Sklep</b>
<b>100</b>	5.1.	Preobrazba miselnosti
<b>100</b>	5.2.	Zadovoljstvo pri kupcih
<b>101</b>	5.3.	Celostni in analitični pristop – sodelujejo »vsi« zaposleni v podjetju
<b>103</b>	5.4.	Rezultati izboljševanja poslovnih procesov
<b>105</b>		Literatura
<b>109</b>		Stvarno kazalo

## **1.1. Naravne sile, tržna konkurenčnost in človeški potencial**

Bolje je, da naravne sile uporabimo v svojo korist, kot pa da jim kljubujemo. V tem pomenu J. Stabatty na svojih predavanjih v Tübingenu rad uporablja analogijo iz grške mitologije. Torej nam daje Sizif (kralj v Korintu), ki je nenehno in zaman potiskal težak kamen na hrib, ki se je vedno znova zvalil nazaj, slab zgled.

V nasprotju s tem in pravilno se je odzval Herkul (sin Zevs) na dvanajst nalog, postavljenih njemu. Kot nam je znano, je bila ena naloga taka, da Herkul v enem dnevu počisti vse Avgijeve hleve (kralj v Elis).

Čeprav je imel Herkul nadčloveške moči, zahteve nikakor ne bi mogel uresničiti. Ker ni bil samo močan, temveč tudi zelo bister, je skozi Avgijeve hleve preprosto speljal dve reki, ki sta opravili njegovo nalogo.

Herkul si je pomagal z naravnimi silami. Podobno lahko naredijo slovenska podjetja, ki lahko tržno konkurenčnost prav tako dosežejo predvsem z naravnimi prvinami – s svojimi zaposlenimi!

## **1.2. Strukturna kriza v podjetju ne bo prešla sama od sebe**

Kljub pogostim domnevam, da sta za negativne poslovne rezultate krivi le bančna in finančna kriza, moramo večinoma probleme vendarle iskati v samih podjetjih. V zadnjem času so se številna podjetja znašla v notranji strukturni krizi, krivdo za to pa lahko med drugim pripišemo tudi slepemu vztrajanju pri tradicionalnih organizacijskih strukturah in neučinkovitih poslovnih procesih. Nezadovoljiva kakovost proizvodnih ali storitvenih dejavnosti, predolg pretočni čas, previsoki stroški in nizka produktivnost s posledično močno oslABLJENO tržno konkurenčnostjo podjetja, lahko v kratkem času povzročijo strukturno krizo podjetja, iz katere se le s težavo izvleče.

Številni managerji morda počivajo na lovorikah, vsekakor pa niso doumeli, da se morajo, če se želijo v obdobju izrazite globalizacije uspešno bojevati z globalno tržno konkurenco, odpovedati okorelim strukturam.<sup>1</sup>

Čeprav je v gospodarskih krogih dobro znano, da so neposredni in dodatni stroški dela strokovno usposobljenega zaposlenega v državah nekdanjega vzhodnega bloka tudi do trikrat nižji kot stroški zaposlenih v tržno naravnanih podjetjih in da so postale države

<sup>1</sup> Servatius, H. G., 1994, str. 9.

jugovzhodne Azije največji konkurenčni izziv 21. stoletja, številna podjetja pogosto prezrejo, da se je tovrstnemu konkurenčnemu pritisku mogoče upreti s sodobno tehnologijo predvsem na področju človeških potencialov.<sup>2</sup>

Treba je spremeniti način mišljenja in ustrezno hitro ukrepati. S pomočjo analize povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti ter celostnim obvladovanjem poslovnih procesov je mogoče učinkovito reorganizirati ter s tem trajnostno zagotoviti uspešnost na vseh poslovnih področjih.

Podjetniške miselnosti in delovanja v tekočih poslovnih procesih naj ne določajo vodstvene funkcije, temveč naj presežeta okvire posameznih področij in oddelkov. Ko bodo vsi poslovni procesi v podjetju potekali tekoče brez odvečnih presečišč (vmesnikov), železna strukturna sprememba ne bo izostala.<sup>3</sup>

### **1.3. Prenova poslovnih procesov – pot do spremembe**

V tem delu so predstavljeni predvsem novi načini za obvladovanje poslovnih procesov v podjetniški praksi. Pri tem avtor izhaja iz izkušenj, ki si jih je pridobil pri številnih mednarodnih in slovenskih svetovalnih projektih.

Celostnega optimiziranja procesov, ki presega okvire posameznih oddelkov in obsega celotno podjetje, ni mogoče enačiti s projektom vitki management (angl. *lean management*). Celostno optimiziranje namreč ne zajema sistematično le stroškovnih potencialov, temveč nastaja tudi zmožnost ustvarjanja dodane vrednosti (angl. *value added*). Njegov rezultat niso le vitke, gladke strukture, temveč gre predvsem za vpeljavo nekaterih novih poslovnih procesov in optimiziranje obstoječih. Pri tem optimalno oblikovanih procesov nikoli ne dosežejo! Podjetje si lahko le zada cilj stalnega izboljševanja kakovosti.<sup>4</sup>

Rezultati celostnega optimiziranja procesov so daljnosežne spremembe, kvantni preskoki, pa tudi številne manjše izboljšave v podjetju. Cilj je torej preoblikovanje poslovnih procesov ter vzpostavitev temeljev za njihovo nenehno izboljševanje in obvladovanje.<sup>5</sup> Za uresničitev ciljev so potrebni popolnoma spremenjena poslovna misel-

<sup>2</sup> Van Suntum, U., 2011, str. 190.

<sup>3</sup> Gaitanides, M., Scholz, R., Vrohings, A., Raster, M., 1994, str. 9 in nasl.

<sup>4</sup> Gaitanides, M., Scholz, R., Vrohings, A., Raster, M., 1994, str. 3.

<sup>5</sup> Kaplan, R. S., Norton, D. P., 2001, str. 185.



nost in radikalni posegi v sestavo stroškov ter v ustvarjanje dodane vrednosti.

Poslovni procesi so med seboj povezani delovni postopki, katerih učinki se pokažejo v zviševanju dodane vrednosti po celotni vrednostni verigi. Med te postopke spadajo na primer izvedba naročil kupca, razvoj novega proizvoda ali proces nabave proizvodov in storilnostnih dejavnosti. Tovrstne aktivnosti ne potekajo samo v enem oddelku, ampak so to postopki, ki presegajo ravni posameznih oddelkov v podjetju, na primer od kupčevega naročila prek planiranja in priprave dela ter celotne proizvodne verige in logistike do izvedbe in plačila naročenega izdelka ali storitve.

Procesna miselnost in ravnanje vodita v nasprotju s posameznimi delovnimi koraki in delnimi poslovnimi učinki k celovitemu procesno usmerjenemu poslovanju. Obvladovanje poslovnih procesov zajema dispozitivne, to je načrtovalne in organizacijske ukrepe za uravnavanje vrednostne verige nekega podjetja.<sup>6</sup>

Operativno uresničevanje, skupaj z izvajanjem ukrepov, je strnjeno v metodoloških postopkih obvladovanja poslovnih procesov, ki so prikazani v nadaljevanju.

Upravljanje poslovnih procesov zajema štiri analitične in optimizacijske faze ter iz njih izpeljane instrumente kontrolinga. Poleg analize povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti se pri celovitem optimiziranju procesov uporabljajo še vrednostna analiza splošnih (režijskih) stroškov, analiza aktivnosti in analiza procesov. Omenjenim fazam sledita postopek realizacije ukrepov in končni izračun kot izdelava izkaza povzročiteljev stroškov in dodane vrednosti (nem. *cost-value-driver-rechnung*). Ta izkaz je v praksi že preizkušen, v literaturi pa je prvič deležen tovrstne obravnave. Z njim določimo stroškovno višino novo oblikovanih, optimiziranih procesov v podjetju.

Celostno optimiziranje procesov, kot del upravljanja poslovnih procesov, namenjen ustvarjalnim izboljšavam, temelji na prvinah, opisanih v nadaljevanju.

## 1. Vložek človeškega potenciala

Nimamo ne naravnih virov, ne kapitala, kar imamo, smo mi. Zaposleni v podjetju spadajo med ključne prvine pri ustvarjanju

<sup>6</sup> IFUA Horvath & Partner, 1991, str. 2 in nasl.

učinkovitosti tudi v Sloveniji, saj je drugih virov malo. Glede človeškega potenciala se managerji morda premalo zavedajo, da lahko zaposleni s svojim znanjem in močno voljo »gore premikajo«.

Spomnimo se med odličnimi slovenskimi športniki na kladivometalca Primoža Kozmusa, ki je, kot vemo, v svetovni konkurenci na olimpijadi v Pekingju leta 2008 osvojil zlato kolajno. On dokazuje, kaj je mogoče doseči z nenehnim intenzivnim treniranjem, močno voljo in željo do zmage.

Njegov trener ga je vprašal, kaj meni, katero mesto bo osvojil na olimpijadi? Primož Kozmus je molčal. Nekaj mesecev pozneje je trener ponovil vprašanje in dobil odgovor, da se bo uvrstil med prvih deset tekmovalcev. Tudi ta ciljna neodločenost trenerju ni zadostovala, nakar je Kozmus odločno pokazal številko 1. Dosežen velik uspeh kladivometalca nam je znan.

Določen cilj, trdna volja in operativni pristop ter dejanska izvedba so ključni dejavniki tudi za doseganje uspeha podjetja na podlagi dela njegovih zaposlenih.

## 2. Korist in zadovoljstvo kupca

V ospredju podjetniškega delovanja je prizadevanje v skladu s prepoznavanjem želja in koristi kupcev.<sup>7</sup> V skladu s potrebami kupcev je treba delovati na vseh poslovnih področjih, od proizvodnje do prodaje in financ ter računovodstva, če naštejemo le nekatere,<sup>8</sup> na čemer temelji tudi celovito optimiziranje procesov. Procesi morajo potekati tako, da bodo proizvodi ali storilnostne dejavnosti za kupce brez napak, pravočasno dostavljeni in stroškovno ugodni (slika 1.1).

Čim bolj zadovoljene potrebe kupcev zagotavljajo za podjetje čim večjo korist: zadovoljstvo zaposlenih, donosnost naložbenega kapitala in vrednost podjetja.

## 3. Analitično ravnanje

Medtem ko s programi prestrukturiranja (angl. *reengineering*) v podjetju<sup>9</sup> rešitve za odpravo težav iščemo večinoma s sprejemanjem odločitev, temelji prenova poslovnih procesov na analitičnem

<sup>7</sup> Cole, T., Unternehmen 2020, 2010, str. 30.

<sup>8</sup> Gouillert, F. J., Sturdirant, F. D., 1994, str. 34.

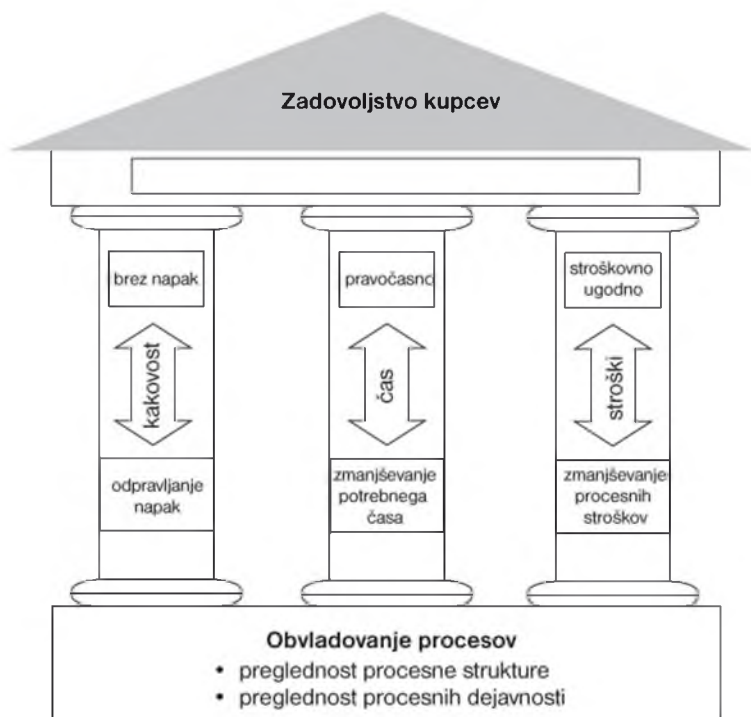
<sup>9</sup> Hammer, M., 1990; Hammer, M., Champy, J., 1994; Imai, M., 1992; Nippa, M., Picot, A., 1995.

ravnanju, saj ničesar ne želimo prepustiti naključju, ker bi to vodilo k nezaželenemu tveganju in morda negativnim posledicam.

#### 4. Celostno obravnavanje

S preoblikovanjem podjetja dejansko presežemo notranjo strukturno krizo, pri čemer metodično preučimo vsa posredna (režijska) in neposredna (proizvodna) poslovna področja.

Slika 1.1: Procesni management



Vir: Gaitanides, M., Scholz, R., Vrohlings, A., Raster, M., 1994, str. 16.

#### 5. Procesno optimiziranje

Z metodologijo ne optimiziramo le delovnih operacij in posameznih poslovnih aktivnosti, temveč predvsem delne in glavne procese, ki sestavljajo vrednostno verigo.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Wildemann, H., 1994, str. 107.

## 6. Oblikovanje, odobritev in vpeljava koristnih ukrepov

Odločitev za izvedbo projekta pride z vrha organizacije (angl. *top-down*), vendar je treba njene rezultate oblikovati in uresničevati od spodnjih ravni navzgor (angl. *bottom-up*). Zaposleni lahko odgovornost za projekt prevzamejo le v primeru, če so v njega tudi popolnoma vključeni. Zaposleni v podjetju so pomembni pri oblikovanju in realizaciji koristnih ukrepov. Pred vpeljavo ukrepov mora vsak ukrep odobriti vodstvo podjetja, ki ima tako funkcionalen pregled z vidika strategije celotnega podjetja.

## 7. Kontinuirani proces izboljšav

Po poglobljeni analizi, oblikovanju in realizaciji koristnih ukrepov je za podjetje izrednega pomena, da se kontinuirani proces izboljšav po realiziranih ukrepih in doseženih uspehih metodološko institucionalizira. Razvoj, rast in uspešnost podjetja so dejansko odvisni od namenskih, nenehnih izboljšav, ki morajo biti zato organizacijsko ukoreninjene.

## 8. Svetovalec poda metodologijo in preverja rezultate

Ker je prenova poslovnih procesov večstransko zelo zahteven projekt (strokovno znanje, dodatno delo za zaposlene, ki mnogokrat ne želijo sprememb in odgovornosti), je priporočljivo najeti izkušenega zunanjšega svetovalca. Ta posreduje metodološko znanje, koordinira in vodi projekt ter nadzoruje dosledno realizacijo od vodstva podjetja potrjenih koristnih ukrepov.

### 1.4. Analiza povzročiteljev stroškov kot osrednji element

#### 1.4.1. Povzročitelji stroškov in delni poslovni procesi

Povzročitelji ali poganjalci stroškov (angl. *cost driver*, nem. *Kostentreiber*, *Kostenverursacher*) so pglavni dejavniki, ki vplivajo na nastanek posrednih in neposrednih stroškov. Na podlagi izkušenj je mogoče sklepati, da je nekaterim redkim stroškovnim povzročiteljem (osmim do desetim) mogoče pripisati večino splošnih stroškov, v nekaterih podjetjih tudi do 80 odstotkov.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> IFUA Horvath & Partner, 1991, str. 75.

Tabela 1.1: **Procesi, povzročitelji stroškov, procesni stroški**

Proces	Povzročitelji stroškov	Število (obseg transakcij)	Skupni procesni stroški (v EUR)	Stroški po procesu (v EUR)	Udeležba povzročiteljev stroškov v vseh stroških (v %)
1. Obravnava domačih naročil	domača naročila	7.000	214.900	307	2,3
2. Obravnava tujih naročil	tuja naročila	10.000	2.820.000	282	30,7
3. Vodenje proizvodnje	proizvodna naročila	8.000	1.240.000	155	13,5
4. Upravljanje sestavnih delov	sestavni deli	4.000	1.200.000	300	13,1
5. Razvoj novih proizvodov	novi proizvodi	12	600.000	50.000	6,6
6. Izvedba naročil pri dobaviteljih	naročila	1.500	450.000	300	4,9
7. Drugi, količinsko neopredeljeni procesi	/	/	2.650.000	/	28,9

Vir: IFUA, Horvath & Partner, 1991, str. 78.

Med najpogostejše stroškovne povzročitelje uvrščamo med drugim število:

- naročil kupcev,
- naročil pri dobaviteljih,
- različic proizvodov (v nekaterih podjetjih 1000 in več),
- povpraševanj kupcev (razpisi itd.),
- načrtov, projektov,
- na novo razvitih proizvodov,
- popravil strojev, tehnoloških prenov,
- informacij,
- napak, reklamacij,
- statistik, analiz,
- poročil,
- sestankov.

Med stroškovne povzročitelje štejemo tudi število: opominov, kontrolnih preverjanj, sprejetih dobav, razposlanih pošilk, obiskov pri kupcih, kot tudi število notranjih postopkov (tehnična preverjanja, obravnavanje podatkov, obračun potnih stroškov, interni pogo- vori) itd.

Če želimo prek stroškovnih povzročiteljev vplivati na splošne stroške, v nasprotju z neposrednimi stroški (ki jih je mogoče nepo- sredno pripisati k poslovnim učinkom), moramo ugotoviti ceno naslednjih procesov:

- obdelava naročila kupca,
- izvedba naročila za nabavo,
- obdelava povpraševanja kupca,
- administrativno vodenje različice proizvoda,
- upravljanje sestavnih delov,
- razvoj novega proizvoda.

Med stroškovnimi povzročitelji in verižnimi aktivnostmi (pro- cesi), ki presegajo ravni posameznih področij, obstaja notranja soodvisnost. Medtem ko poslovni procesi vplivajo in povzročajo splošne stroške, določa število povzročiteljev stroškov njihov obseg. Povzročitelji stroškov so torej sestavni del poslovnih procesov, ki s svojim številom določajo višino stroškov.

Kot smo že ugotovili, je višina splošnih stroškov po procesih odvisna od števila povzročiteljev stroškov v podjetju. Za ugotavljanje specifičnih stroškov (stroški dela, materialni stroški) in z njimi pove- zanih poslovnih učinkov je potrebna ustrezna kalkulacija za učinko- vito prepoznavanje in uravnavanje povzročiteljev stroškov.

**Primer:** Če dva zaposlena s tehničnega oddelka na leto izdelata 125 projektnih načrtov, znašajo stroški priprave enega načrta (stroški dela: 2 x 31.400 EUR, materialni stroški: 5.200 EUR) 544 EUR.

Dodatni primeri povzročiteljev stroškov so razvidni iz tabele 1.1.

Stroški v podjetju se zvišujejo z rastjo števila povzročiteljev stroš- kov. Stroškovna občutljivost je opazna zlasti takrat, ko imamo veliko število za poslovanje nepotrebnih povzročiteljev stroškov (preveč obiskov kupcev, preveč poročil za poslovodstvo, preveč statistik in planov, preveč konstrukcijskih načrtov itd.; glej tabelo 1.2).

Tabela 1.2: **Naraščajoči stroški zaradi večjega števila različic proizvodov (povzročiteljev stroškov)**

Naraščajoče število različic proizvodov				
Konstrukcija	Nabava/logistika	Proizvodnja/montaža	Finance/ekonomika	Prodaja
<p>Več konstruiranj novih sestavnih delov</p> <p>Več priprav in vodenje tehnične dokumentacije</p> <p>Več konstruiranj in vzdrževanje dodatnih delov</p> <p>Več priprav kosovnic</p> <p>Več priprav delovnih načrtov</p>	<p>Višji stroški izbiranja potrebnega materiala zaradi številnejših sestavin</p> <p>Več poslovnih sestankov zaradi dogovarjanj z dobavitelji</p> <p>Višje vhodne cene zaradi manjšega števila kosov</p> <p>Večje zaloge</p> <p>Povečanje zalog posebnih proizvodjalnih sredstev</p> <p>Višji stroški vodenja proizvodnje</p>	<p>Večji delež stroškov priprave zaradi manjših serij</p> <p>Naraščanje proizvodnih poti zaradi različnih modelov in njihovih različic</p> <p>Zahtevnejše usklajevanje v montažni liniji</p> <p>Večja nevarnost vgradnje napačnih delov</p> <p>Več napak, reklamacij</p> <p>Manjša produktivnost</p>	<p>Višji stroški kalkulacij in pokalkulacij</p> <p>Povečan obseg:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• vrednostne analize</li> <li>• knjiženja</li> <li>• računovodskih planov</li> <li>• računovodskega nadziranja</li> <li>• različnih statistik</li> <li>• revidiranja</li> </ul>	<p>Vzpostavitev zalog zaradi zagotavljanja nenehne dobavne sposobnosti</p> <p>Višji stroški izobraževanja in opreme prodajne službe</p> <p>Povečan obseg nakupnih aktivnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• več obiskov kupcev</li> <li>• več obiskov sejmov</li> <li>• več prospektov</li> <li>• več dokumentacije</li> </ul> <p>Povečani poprodajni servis (<i>angl. after sales service</i>)</p>

Vir: Müller, A., 1992, str. 135.

Pri upoštevanju vseh stroškov usmerjanja in uravnavanja,<sup>12</sup> nastalih na primer zaradi proizvodnih različic, ugotovimo, da se ti pojavljajo tudi na neposrednih proizvodnih področjih, na področjih proizvodnje in montaže. To priča o celostnem vidiku in pristopu, o daljnosežnem pomenu analize povzročiteljev stroškov, saj njen cilj poleg vplivanja na raven splošnih stroškov zajema tudi neposredne stroške.

#### 1.4.2. Povzročitelji stroškov in procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo<sup>13</sup>

Medtem ko so kosovnice in delovni načrti (stroškovni okvir) za proizvodne procese znani, ostajajo dejavniki, ki vplivajo na višino stroškov na neproizvodnih procesnih področjih (raziskovanje in razvoj, nabava, logistika, priprava dela, načrtovanje in vodenje proizvodnje, zagotavljanje kakovosti, prodaja, odprema, računovodstvo in drugi), pretežno neznani.<sup>14</sup>

Tradicionalno stroškovno računovodstvo splošne stroške (angl. *overheads*), ki jih stroškovnim nosilcem<sup>15</sup> ni mogoče pripisati neposredno, jih pripisuje s pomočjo različnih stopenj dodatkov določenih ključev. Procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo pa z izračunavanjem stroškov na osnovi procesnih količin omogoča, da večino splošnih stroškov (izkušnje so pokazale, da več kot 90 odstotkov) prenesemo na stroškovne nosilce.<sup>16</sup> V tem primeru je treba najprej vzpostaviti soodvisne povezave med povzročitelji stroškov in stroškovnimi nosilci.<sup>17</sup>

<sup>12</sup> Schulte, C., 1991, str. 19.

<sup>13</sup> Procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo je sistem stroškovnega računovodstva, ki s pomočjo kvantitativno izmerljivih procesnih (stroškov) ugotavlja velikost splošnih stroškov po posameznih sestavinah dejavnosti (Schweitzer, M. Küpper, H. U., 1995, str. 323).

<sup>14</sup> IFUA Horvath & Partner, 1991, str. 75.

<sup>15</sup> Koletnik, F., 1996, str. 154.

<sup>16</sup> Procesne stroške, ki jih ni mogoče neposredno povezati z enim stroškovnim nosilcem (količinsko nevtralni stroškovni povzročitelji, na primer poslovodstvene naloge, načrtovanje), je mogoče uvrstiti in obračunati s pomočjo tako imenovanega stroškovnega bazena (angl. *cost pool*). Ko podjetje poseže po poslovnih učinkih iz omenjenega bazena, je ta razbremenjen za ustrezen znesek. Stroškovni bazen omogoča, da podjetje ugotovi, koliko neki proizvod obremeni podjetje z internimi poslovnimi stroški (Witt, F. J., Witt, K., 1990, str. 40).

<sup>17</sup> Müller, A., 1992, str. 116.