

1. ZNAČILNOSTI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Opredelitev poslovodnega računovodstva je odvisna od opredelitve **računovodstva**. Pojem računovodstva se pa skozi zgodovino spreminja. Včasih smo mislili, da je računovodstvo le *knjigovodstvo*. Danes pa ima računovodstvo vse funkcije: *knjigovodstvo*, *računovodsko predračunavanje* in *računovodsko obračunavanje*.

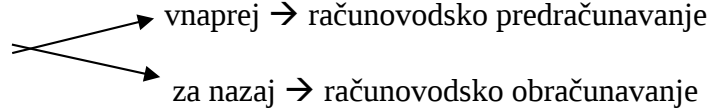
Računovodstvo ni le servisna dejavnost (to pomeni, da priskrbi informacije za poslovno odločanje), ampak je vedno bolj tudi kreator gospodarskih gibanj s tem, da *vpliva* na **poslovno odločanje**.

Poslovodno računovodstvo v osnovi pomeni oblikovanje računovodskih informacij in drugih informacij za poslovno odločanje. Poslovodno računovodstvo vedno bolj posega tudi na druga področja in ne črpa le informacij iz računovodskega informacijskega sistema. Računovodske informacije so vedno denarno izražene, ker je računovodstvo edina dejavnost v podjetju, ki spremlja vse poslovne dogodke. Za vse te poslovne dogodke mora imeti namreč skupni imenovalac - in to je denar.

Ko je podjetje v delovanju, nastajajo poslovni dogodki *zunaj* in *znotraj* podjetja. S tega vidika računovodstvo v podjetju delimo na dva dela:

- 1) **finančno** računovodstvo (spremlja poslovne dogodke organizacije z drugimi partnerji);
- 2) **stroškovno** računovodstvo (spremlja poslovne dogodke znotraj organizacije).

Glavna značilnost za ti dve vrsti računovodstva je ta, da ne vesta *kdo* bo uporabil te podatke in *za kakšen namen*. Morata pa imeti vse sestavne dele, kot jih ima vsako računovodstvo:

- 1 ~ računovodsko spremljanje 
- 2 ~ računovodsko nadziranje
- 3 ~ računovodsko analiziranje

Poslovodno računovodstvo za poslovne odločitve *zbira podatke* iz stroškovnega in finančnega računovodstva ter jih *preoblikuje v informacije*. Poslovodno računovodstvo ni nevtrarno, ker točno ve katere podatke rabi za pretvorbo v informacije. To je razlog, da ne govorimo o tretji vrsti računovodstva v podjetju (poslovodno računovodstvo nima vseh sestavnih delov), ampak o **poslovnem vidiku** finančnega in stroškovnega računovodstva.

Praviloma podjetja v praksi nimajo oddelka za poslovodno računovodstvo, a obstajajo tudi izjeme, kot je npr.: Ljubljanska banka. Glavni razlog, da imajo nekatera podjetja oddelek poslovodnega računovodstva, je da se informacije ne izključujejo oziroma da so zagotovljene *pravilne informacije* za *poslovno odločanje*. Zato pa je zelo pomembna enotna služba, ki prekontrolira podatke.

TEORIJI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Poznamo dve teoriji poslovodnega računovodstva:

1. **DOMAČA teorija** = računovodstvo delimo po vidiku *poslovnih dogodkov* (o tem smo govorili do sedaj: (a) finančno računovodstvo – zunanji poslovni dogodki

- (b) stroškovno računovodstvo – notranji poslovni dogodki
2. **TUJA teorija** = računovodstvo delimo po vidiku *uporabnikov informacij*. Tako se računovodstvo deli na:
- (a) finančno računovodstvo – pripravlja informacije za zunanje uporabnike
 - (b) poslovodno računovodstvo - pripravlja informacije za notranje uporabnike
- To pa še ne pomeni, da notranji uporabniki ne morejo uporabljati informacij finančnega računovodstva, medtem ko obratna zveza ni mogoča, saj so informacije poslovnega računovodstva največkrat poslovna skrivnost.

Razlika med domačo in tujo teorijo torej izhaja iz vidika **delitve računovodstva**.

PODOBNOСТИ IN RAZLIKE MED POSLOVODNIM IN FINANČNIM RAČUNOVODSTVOM

Vse razlike, ki jih v tujini pripisujejo poslovodnemu in finančnemu računovodstvu, so prisotne tudi pri nas.

Podobnosti:

- oba uporabljata podatke splošnega informacijskega sistema → obstaja pa malenkostna razlika: *finančno* računovodstvo se naslanja predvsem na računovodske informacije oziroma računovodski informacijski sistem; medtem ko se *poslovodno* računovodstvo naslanja tudi na druge informacijske sisteme v podjetju.
- namen informacij – za odločanje uporabnikov → namen informacij je pri obeh vrstah računovodstva enak, čeprav so informacije različne.

Razlike:

ZELO POMEMBNO !!!

- temeljni uporabniki → *FINANČNO* računovodstvo: vedno zunanji uporabniki; kot so kupci, dobavitelji, ali celo država. *POSLOVODNO* računovodstvo: notranji uporabniki, in sicer poslovodstvo različnih ravni.
- časovna naravnost → *FINANČNO* računovodstvo je naravnano za nazaj; zbira podatke o tem, kar se je že dogodilo in tisti, ki se želi odločat, mora sklepati o dogajanjih za vnaprej. Npr.: bilanca stanja se vedno dela za nazaj. *POSLOVODNO* računovodstvo je usmerjeno naprej in že tisti, ki pripravlja informacije na podlagi preteklih podatkov in predvidevanj za naprej, pripravi podatke za naprej. Bistvena razlika: riziko odločitev pri finančnem računovodstvu nosi tisti, ki se odloča, pri poslovodnem računovodstvu pa veliko rizika sprejme nase tudi računovodja.
- prožnost poročanja → *FINANČNO* računovodstvo ni nič prožno, ker pripravlja informacije za zunanje uporabnike, katere pa predpisi želijo zaščititi – poročila so predpisana tako po vsebini, obliki kot tudi po času. *POSLOVODNO* računovodstvo pa je prožno, ker pripravlja informacije za *enkratne* odločitve – vsakič so podatki pripravljani kot je za odločitev potrebno.
- natančnost (v osnovi morata biti oba enako natančna) → *FINANČNO* računovodstvo poroča o že zgodenih poslovnih dogodkih; poslovni dogodki so že izmerjeni in podatki so zato točni – pri urejenem računovodstvu je finančno računovodstvo točno. *POSLOVODNO* računovodstvo pa pripravlja informacije za vnaprej in nikdar ne more biti točno – vedno je odmik od predvidenega in dejanskega stanja.
- poročevalska enota → *FINANČNO* računovodstvo: vedno je to *podjetje*, ker izključno podjetje kot celota sodeluje z zunanjim svetom. *POSLOVODNO* računovodstvo: je lahko

karkoli o čemer želimo odločati npr.: proizvod – naredimo kalkulacijo in zanima nas porazdelitev stroškov za posamičen proizvod; lahko pa tudi asortiman, oddelek ali pa podjetje kot celota.

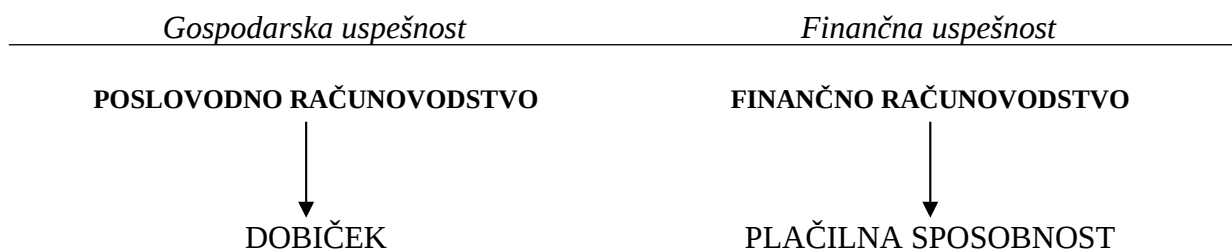
- vrste podatkov → *FINANČNO* računovodstvo: samo denarno izraženi podatki. *POSLOVODNO* računovodstvo: poleg denarno izraženih podatkov imamo tudi druge, ki dopolnjujejo denarno izražene – v zadnjem času vedno bolj govorimo o nedenarno izraženih podatkih, ki jih rabimo za odločanje.
- poročevalske zahteve → *FINANČNO* računovodstvo mora pripravljati informacije v predpisanem roku in po predpisani vsebini ne glede na to ali bo kdo uporabljal te informacije ali ne. *POSLOVODNO* računovodstvo pa pripravlja informacije samo na zahtevo, zato poročila ne morejo biti rutinska, ampak vedno prilagojena poročevalskim zahtevam.

DIMENZIJE (RAZSEŽNOSTI) POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Dimenzije zavisijo od **velikosti** in pa **prostorske razdrobljenosti podjetja**. Tako ločimo:

1. **DIMENZIJA računovodskega predračunavanja in računovodskega obračunavanja** – na ravni podjetja: v vsakem podjetju, ne glede na velikost, moramo imeti to dimenzijo.
2. **DIMENZIJA po posameznih izvajalnih funkcijah**: da je podjetje lahko v gibanju, morajo biti prisotne izvajalne funkcije, ki imajo različen pomen v podjetjih. Odvisno od njihovega pomena imajo podjetja predračune in obračune po posameznih izvajalnih funkcijah.
3. **DIMENZIJA po posameznih funkcijah in mestih odgovornosti**: v velikih podjetjih ne morejo odločitve sprejemati samo na ravni podjetja, ampak tudi na ravni manjših enot, ki imajo odgovorne osebe, za katere je potrebno napraviti računovodske predračune in računovodske obračune.

USPEŠNOST V POVEZAVI S POSLOVODNIM RAČUNOVODSTVOM



Da bo podjetje *uspešno*, mora biti prisotno sledeče:

1. **zaposlenci** in njihova pripadnost podjetju,
2. **kupci**: imamo lahko še tako dober izdelek, a ko ga kupi slab kupec (kupec, ki ne plača), moramo sami kriti stroške DDV-ja,
3. **inovativnost**: novi procesi,
4. **proizvajalni procesi**.

Vsi zgoraj naštetni so **nedenarno** izraženi kazalniki, kar pomeni, da če jih bomo ustrezno kombinirali, bo dobiček nastal avtomatično. Poslovodno računovodstvo poudarja zlasti

kazalnike, ki kažejo razmere za bodočo uspešnost oziroma kazalnike, ki kažejo razmere pri sedanjem poslovanju.

DEFINICIJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Definicije poslovodnega računovodstva se med seboj *razlikujejo*. Razlike izhajajo iz tega, da nekateri avtorji menijo, da je poslovodno računovodstvo del računovodstva, kar pomeni da mora uporabljati za odločanje samo računovodske informacije. Drugi avtorji pa sledijo napredku na področju računovodstva in poslovodenja. Zato menijo, da bolj ko podatki dajejo vpogled o bodočem delovanju, bolj je poslovodno računovodstvo samostojno, saj rabi informacije tudi iz drugih informacijskih sistemov in ne le iz računovodskega informacijskega sistema. Navedimo nekaj definicij:

»Poslovodno računovodstvo je predstavljanje računovodskih informacij na način, da pomagajo poslovodstvu pri usmerjanju in pri vsakdanjem delovanju organizacije.« (poročilo ameriških izvedencev za proizvodnost, 1970)

»Poslovodno računovodstvo se odlikuje po tem, da jasno poudarja, čemu je namenjeno, kakšno je njegovo prevladujoče stališče in kakšna je njegova potencialna uporaba pri poslovodstvu.« (Dickey, 1960)

»Poslovodno računovodstvo se lahko opredeli kot prepoznavanje, merjenje, nabiranje, proučevanje, pripravljajanje, pojasnjevanje in sporočanje informacij (tako denarno kot tudi nedenarno izraženih), ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju in kontroliranju znotraj organizacije.« (Mednarodno združenje računovodij – IFAC, 1998)

Skupno vsem tem definicijam je to, da je uporabnik informacij poslovodnega računovodstva poslovodstvo. Z drugimi besedami to pomeni, da poslovodno računovodstvo pomaga poslovodstvu pri odločanju, da:

- dosega svoje cilje,
- oblikuje poslovno politiko,
- spremlja in ugotavlja dosežke,
- ocenjuje notranje in zunanje vplive na okolje v katerem podjetje deluje,
- načrtuje za prihodnost,
- primerja alternativne možnosti,
- bolj učinkovito obvladuje proizvodjalne dejavnike,
- nadzira vsakodnevne operacije,
- se posveča posebnim dejavnikom, ki so iz različnih razlogov potrebni posebne pozornosti,
- rešuje probleme povezane z naložbami,
- upošteva vedenjske dejavnike (upošteva zaposlenca).

Koliko to poslovodno računovodstvo uresničuje pa je odvisno od:

❖ **kakovosti in razpoložljivosti informacij**

Kakovost informacij pomeni, da lahko na njihovi podlagi odločamo brez velikih tveganj. Da pa ni velikih tveganj pa moramo za odločitev izbrati :

- 1) le **pomembne** informacije – da se lahko odločimo pravilno in ne gledamo še na ostale informacije, ki nas pri tem lahko le zmedejo,
- 2) **popolne** informacije: če bi bile informacije čisto popolne, bi morala biti *informacijska stopnja* enaka 1. Informacijska stopnja pa nikdar ne more biti enaka 1 zaradi:
 - ① časa – mi sprejemamo informacije danes, odločitve pa v prihodnosti, hkrati pa ne vemo, če se bo to res ravno tako zgodilo;
 - ② neznanih informacij – NN = neznane informacije: to so informacije, ki bi bile za odločitev nujno potrebne, vendar mi tega ne vemo in to je razlog, zaradi katerega jih tudi ne izbiramo; ZN = znane neznane informacije: to so informacije, za katere vemo, da bi bile nujne za odločanje, vendar jih ne zbiramo, ker 1. *nam niso dostopne* ali 2. *so predrage za zbiranje*: teh ne zbiramo, ker mora tudi v računovodstvu veljati načelo racionalnosti – napraviti moramo cost-benefit analizo, kar pomeni, da zbiramo le tiste informacije, pri katerih so koristi večje od stroškov zbiranja.
- 3) informacije **ustrezne po obsegu**, ki jih tisti, ki se odloča, lahko sprejme in razume,
- 4) **pravočasne** informacije: informacije morajo biti na razpolago takrat, ko je še možno odločanje – informacije niso najbolj natančne, a še dovolj točne za odločitve,
- 5) **lahko dostopne** informacije: to pomeni, da ni postavljenih preveč ovir, da pridemo do informacij tako s časovnega vidika kot tudi z ostalih vidikov.

❖ **poznavanja ekonomskih kategorij**, ki jih upoštevamo pri **odločanju**

Ponavadi velja, da tisti ki daje informacije drugače razume ekonomske kategorije, kot tisti ki se odloča. Primer: direktor želi izvedeti od računovodja koliko dobička ima podjetje v tistem trenutku. Računovodja izračuna dobiček po sledečem obrazcu: prihodki – proizvodjalni stroški = kosmati dobiček. Direktor pa je v resnici želel vedeti podatke o čistem dobičku, katere vrednost je v resnici precej manjša (odštejemo še davek na dobiček). Tako lahko pride zaradi nepoznavanja ekonomskih kategorij do napačnih odločitev. Zato je pametno, da ko želimo izvedeti neko informacijo, povemo tudi za kakšen namen jo rabimo.

PROBLEM RAZPOLOŽLJIVOSTI INFORMACIJ

Da ne bi imeli problemov pri pripravi informacij za odločanje, se je uveljavilo nekaj pravil za postavljanje računovodskega informacijskega sistema:

1. **Pomoč za strateške odločitve** – odločitve za daljše časovno obdobje;
2. **Brez komunikacijskih vrzeli** – podatek, ki ga nekdo rabi, ne more iti preko več stopenj, kar pomeni, da mora biti računovodstvo organizirano tako, da dobimo podatek tam, kjer ga izvirno spremljamo;
3. **Identifikacija vrste odločitve** – računovodstvo mora vedeti, da bodo informacije potrebovali za dve vrsti odločitev: *o naložbah* (povečati proizvodnjo, nove dejavnosti) in *o vrednotenju sedanjega stanja*;
4. **Izbira primernih denarno in nedenarno izraženih meril za merjenje dosežkov** – največkrat računovodstva nimajo primernih sodil, saj je treba podatke nenehno obnavljati in jih primerjati s prakso računovodskih standardov;
5. **Ločevanje ekonomskih in poslovodskih dosežkov**;
6. **Dajanje le pomembnih informacij**;
7. **Ločevanje nujnih in diskrecijskih stalnih stroškov**;
8. **Ločevanje diskrecijskih stroškov od proizvodjalnih stroškov**;

9. Uporaba standardnih stroškov;

10. Upoštevanje sprememb v času: računovodja mora slediti novostim na področju opredelovanja in vrednotenja ekonomskih kategorij ter terminologiji.

VLOGA RAČUNOVODJE PRI POSLOVODNEM RAČUNOVODSTVU

Računovodja pomaga pri odločanju, v bistvu pa tudi soodloča, ker je **selektor informacij**. Ker izbira le relevantne informacije, lahko kakšno pomembno informacijo zamolči, vendar je to zanj velik riziko. Računovodje imajo namreč kodeks poklicne etike, kjer je tako ravnanje prepovedano. Če ne delujejo v skladu s tem kodeksom, potem lahko izgubijo licenco računovodje.

Zgled potrebnih informacij, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo – glej knjigo str.: 33-35 **Z E L O P O M E M B N O !!!**

ZAKAJ SE POMEN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA POVEČUJE?

Pomen poslovodnega računovodstva se povečuje, ker se vedno bolj odločamo na podlagi informacij. Včasih so se odločali na podlagi instinkta, danes pa ne več. Razlog za to je zlasti *tekmovalnost*, ki pa se kaže v:

- **JIT {just in time} – filozofija:** ne smemo nečesa delat, kar ni potrebno;
- **Kakovost proizvodov in proizvodnje;**
- **Različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel;**
- **Rast raznovrstnih organizacij;**
- **Računalniško podprto vodenje proizvodnje;**
- **Razvoj v informacijski tehnologiji;**
- **Opustitev državnega urejanja v nekaterih storitvenih dejavnostih:** klasične dejavnosti, ki so bile pod državno regulativo, danes delujejo na komercialni ravni, ker potrebujejo informacije za odločanje.

POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO IN KONTROLING

Problem pri kontrolingu je, da prevzema naloge, ki sicer sodijo v poslovodno računovodstvo oziroma v računovodstvo nasploh, računovodstvo pa je zoženo le na knjigovodstvo.

V Sloveniji so se dolgo časa odvijale razprave o tem kaj kontroling sploh je. V akademskih krogih so prišli do zaključka, da je kontroling del računovodstva, medtem ko se v praksi še pojavljajo razlike v dojetju tega pojma.

V svetu obstajata dve šoli:

1. **AMERIŠKA šola:** controller je računovodja in kontroling pomeni računovodsko dejavnost; torej kontroling po tej šoli predstavljajo naloge, ki sodijo v delokrog računovodenja.
2. **EVROPSKA šola:** ima vsebinsko kontroling enak, razlika pa se pojavlja predvsem v *mestu v organizacijski sestavi podjetja* – kontroling je samostojna služba, ki je direktno podrejena poslovodstvu podjetja.

Stanje v Sloveniji

Ponekod imajo kontroling v okviru računovodstva, ponekod pa je organiziran kot samostojna služba. Generalna ugotovitev je ta, da imajo v podjetjih, kjer je kontroling prisoten, na razpolago več informacij za odločanje. Vzrok za to tiči v tem, da se računovodstvo ne prilagaja spremembam in ne upošteva vseh potrebnih informacij, medtem ko je kontroling pravo nasprotje.

2. RAČUNOVODSKE KATEGORIJE IN METODE

EKONOMSKE KATEGORIJE IN ODLOČANJE

Kaj se dogodi vedno kadar sprejmemo neko odločitev (pri vsakem poslovnem dogodku)?

Vedno se spremenijo ekonomske kategorije – lahko samo sredstva, lahko sredstva in obveznosti do virov sredstev, lahko pa tudi prihodki ali odhodki. Iz tega sledi, da bi z vsako odločitvijo morali narediti novo *bilanco stanja*. Vendar tega ne delamo, ker bi to zahtevalo preveč papirne vojske. To je tudi razlog zaradi katerega imamo **kontni načrt**.

Za **bilanco stanja** je značilno, da ob koncu leta vanjo vnesemo razliko med prihodki in odhodki (to je dobiček) in s tem spreminjamo premoženje in obveznosti do virov sredstev. **Izkaz poslovnega izida** pa je napravljen ravno zaradi tega, da nam ni treba za stroške oziroma prihodke in odhodke delati bilance stanja. Izkaz poslovnega izida je torej vmesni izkaz, ki pokaže, kako je poslovanje podjetja vplivalo na premoženje podjetja.

Če spremenimo posamezno ekonomsko kategorijo, imamo za posledico nastajanje **stroškov**. PRIMER: a) *spmemba posojil* – posledica so obresti, ki pa so stroški;

b) *prihodki* – vedno imamo najprej stroške, brez katerih ni proizvodov, če pa ni proizvodov, pa tudi prihodkov ni.

To je razlog, da kadar ugotavljamo *uspešnost* podjetja, največ pozornosti posvetimo stroškom.

STROŠKI

Stroški so kot že rečeno povezani s poslovnim izidom, ki ga opredelimo kot:

$$PI = PRIHODKI - ODHODKI$$

Poslovni izid mi lahko povečamo, če **povečamo prihodke** ali **zmanjšamo stroške**. Tako podjetja kot tudi država se usmerjajo na postavko stroškov in ne prihodkov, saj povečanje prihodkov pomeni zgolj prerazporejanje sredstev od enega ekonomskega subjekta k drugemu. To je razlog, zaradi katerega ne povečujemo prihodkov, razen v primeru boljše kakovosti naših proizvodov. Če pa zmanjšamo stroške, pa ima korist tisti, ki proizvaja (z istimi sredstvi naredi več) in tisti, ki kupujejo ter tudi država (z istimi sredstvi ustvari več). Stroškom pripisujemo tako velik pomen zato, ker stroške lahko prevalimo na drugega zaradi *kalkulacijskih namenov* (le stroške lahko vključimo v kalkulacijo in jih prevalimo na kupce). To je pomembno zlasti za podjetja, ki ustvarjajo prihodke na podlagi stroškov – taka podjetja so vsa javna podjetja in zavodi.

Pojem stroškov

Strošek je denarno izražen potrošek prvin poslovnega procesa. To lahko zapišemo tudi kot:

Strošek = potrošek prvine poslovnega procesa * cena te prvine

Ker so stroški tako pomembni, v praksi obstajajo pogoji, ki jih mora izpolnjevati nek znesek, da ga lahko opredelimo kot strošek. Strošek je lahko samo tisti znesek, ki:

1. se nanaša na prvine poslovnega procesa;
2. je nastal s trošenjem prvine poslovnega procesa (zaloga teh prvin ni strošek);
3. se nanaša na prvino, če ima ta prvina ceno;
4. velikost tega zneska mora biti utemeljena in hkrati tudi najmanjša, da se lahko nek poslovni proces odvija;
5. ta znesek mora biti nujno potreben, da se lahko poslovni (proizvajalni) proces sploh odvija.

To pa ne pomeni, da zneski, ki niso stroški, ne zmanjšujejo poslovnega izida.

Stroške v **poslovnem smislu** moramo strogo ločiti od stroškov v **davčnem smislu**. Stroški v davčnem smislu so kvečjemu enaki, praviloma pa manjši od stroškov v poslovnem smislu. Npr.: amortizacija nad zakonsko določeno stopnjo → ni davčni strošek, je pa poslovni

Vidiki spremljanja stroškov:

- a. **V CELOTNEM OBSEGU:** primerjamo dosežene stroške s stroški preteklega leta ali s planiranimi stroški. To se izvaja v vsakem podjetju, čeprav nima velike informacijske vrednosti, ker je upravičenost stroškov odvisna tudi od obsega poslovanja. To pomeni, da bi morali najprej pregledati kakšna je razlika v poslovanju.
- b. **NA KOLIČINSKO ENOTO:** to je tista enota, s prodajo katere moramo pokriti vse stroške ter so zaradi teh enot stroški tudi nastali. To proučevanje nam daje podlago za ukinjanje oziroma razširjanje proizvodov in storitev, če imamo možnost proizvodnje ali prodaje. Ta vidik proučevanja stroškov je hkrati tudi najbolj pogost.
- c. **PO ORGANIZACIJSKIH ENOTAH {MO, EE, RE}:** ta vidik smiselnosti proučevanja stroškov je prisoten v velikih podjetjih, ko se obvladovanje stroškov ne da izvajati iz centra. V ta namen so oblikovane organizacijske enote, ki so lahko mesta odgovornosti (MO), ekonomske enote (EE) ali računovodske enote (RE). *Ekonomske enote:* za njih se ugotavlja poslovni izid. Oblikovane so po posameznih enotah, dizlociranih enotah ali po odgovornosti. S proučevanjem stroškov po teh enotah dobimo podlago za ukinjanje posameznih enot ali razširjanje le teh. Na čelu ekonomskih enot je ponavadi vodja, ki ima pristojnost odločati o stroških. Ko presojamo uspešnost ekonomske enote, presojamo uspešnost vodja, torej gledamo ekonomske kategorije, ki so v pristojnosti vodja. *Računovodske enote:* so v pristojnosti računovodskih uporabnikov, ki poleg računovodske opravljajo tudi poslovodske dejavnosti. Zakon predpisuje, da morajo biti stroški in prihodki spremljani ločeno od drugih ekonomskih kategorij (to pomeni, da moramo imeti evidenčne enote). Te enote nimajo vodja, ampak mora računovodja sam voditi evidence. **Razlika med MO, EE in RE:** računovodske enote so vedno opredeljene v pravilniku o računovodstvu, medtem ko so mesta odgovornosti in ekonomske enote opredeljene v aktu o organizaciji.
- d. **PO KUPCIH:** ta vidik spremljanja stroškov postaja v zadnjem času vse bolj pomemben. Spremljanje stroškov po kupcih uveljavlja mnenje, da nimamo dobičkonosnih proizvodov, ampak dobičkonosne kupce – če proizvod kupi slab kupec, ki ne plača, izgubimo še več kot smo vložili zaradi DDV, ki smo ga morali kljub temu plačati. Vsi kupci ne povzročajo podjetju enakih stroškov, zato so dolžni v podjetju spremljati, katere kupce obdržati in jih nagrajevati ter katerih se izogibati.
- e. **EVIDENTIRANJE STROŠKOV V KNJIGOVODSTVU:** ponavadi so stroški, ki jih uporabljamo pri poslovnem odločanju, evidentirani v knjigovodstvu. Imamo pa *stroške, ki niso evidentirani v knjigovodstvu*, a so pomembni za poslovne odločitve. To so

oportunitetni stroški. Oportunitetni strošek je izgubljeni prispevek za kritje, ki ga nismo realizirali zato, ker nismo realizirali prihodkov in spremenljivih stroškov (ti nastanejo le takrat, ko se spremeni obseg proizvodnje).

Prispevek za kritje = prihodki – spremenljivi stroški

- f. **PROUČEVANJE STROŠKOV PRILAGODITI NAMENU PROUČEVANJA:** kadar proučujemo stroške, ne gledamo vseh namenov proučevanja, ampak le tiste, ki so smotni za dano proučevanje. Torej ne proučujemo vseh stroškov, ampak le nekatere, včasih pa tudi dobiček. Vse stroške upoštevamo, ko določamo prodajno ceno – gre za odločitev na ravni celega podjetja. Nekatere stroške upoštevamo, ko se odločamo: **a)** o dodatni proizvodnji (upoštevamo le spremenljive stroške, ki pri tem nastajajo); **b)** pri vrednotenju zalog (tu v odvisnosti od cene: ZLC, proizvodjalna cena, itd. upoštevamo le določene stroške). Enako kot stroške upoštevamo tudi dobiček v sledečem primeru: odločamo se o neki proizvodnji – kolik mora biti obseg proizvodnje, da bomo pokrili vse stroške $q = \frac{PC - VC}{FC * \pi}$. Če pa želimo prilagoditi stroške namenu proučevanja, moramo dobro poznati obnašanje stroškov.

DELITEV STROŠKOV

Naravne vrste stroškov

Kriterij, ki ga upoštevamo, je **prvina poslovnega procesa**. S tega vidika poznamo:

- Stroške predmetov dela: to so stroški materiala. Potrošek predmetov dela je normativ porabe posameznega materiala, ki je odvisen od potrošnje materiala merjen v količinskih enotah (kg, l, itd.)
- Stroške storitev: merijo se z normativom porabe (m³, km, h)
- Stroške sredstev za delo: to so amortizacija, redno vzdrževanje, investicijsko vzdrževanje, zavarovanje. Potrošek je tu amortizacijska stopnja, cena pa je amortizirljiv znesek.
- Stroške dela: sem uvrščamo plače + ostalo. Normativ = norma ure * urna postavka.

Ta delitev stroškov je pomembna, ko zamenjamo eno prvino z drugo npr.: delo se zamenja s storitvami – outsourcing (računovodski servis). Tej delitvi posvečajo posebno pozornost tudi slovenski računovodski standardi, saj morajo vsa podjetja imeti stroške razdeljene po naravnih vrstah (*kontni okvir* je namreč narejen po naravnih vrstah).

Predračunski, obračunski stroški

Do teh stroškov pridemo, če upoštevamo **časovni vidik**. Ta delitev stroškov je najbolj pomembna z vidika sprejemanja poslovnih odločitev.

Predračunski stroški:

- so vedno za vnaprej;
- pri teh stroških se pojavlja problem, ker vsakdo uporabi tiste stroške za predračunske, kot on želi. S tega vidika ločimo 3 vrste predračunskih stroškov:
 - Dejanski pretekli stroški:** se največkrat uporabljajo, kar ni dobro iz dveh razlogov: 1. ker so pretečeni in 2. ker se vse neracionalnosti prenašajo naprej.
 - Ocenjeni prihodnji stroški:** imajo enake pomanjkljivosti kot predračunski stroški.
 - Standardni stroški:** se delijo na **temeljne** in **tekoče**. Temeljni standardni stroški so postavljeni za daljše časovno obdobje kot tekoči. Pravijo, da so standardni stroški cokla razvoju. Tista podjetja, ki jim je dovolj, da dosežejo temeljne stroške, ostanejo zadaj. Zato morajo imeti tudi tekoče standardne stroške, kar pomeni da sledijo

razvoju na področju tehnologije in tehnike. Teh stroškov podjetje nikoli ne doseže. Tekoči standardni stroški se pa nadalje delijo na:

- **Idealni stroški:** zanje veljajo idealne razmere, ki niso nikoli prisotne v realnosti npr.: stroj deluje 366 dni na leto → ne more zaradi ljudi in servisiranja stroja.
- **Realni stroški:** tu se upoštevajo nujni negativni odkloni.
- **Normalni stroški:** tu se pa upoštevajo tudi razmere, ki za neko okolje veljajo.

Obračunski stroški:

- so vedno za nazaj;
- običajno nimamo problema z njimi, če imamo urejeno računovodstvo, v nasprotnem primeru pa se pojavljajo problemi.

Izvirni, izvedeni stroški

Kriterij, ki ga upoštevamo pri tej delitvi stroškov, je **vidik sodelovanja**. *Izvirni stroški* so stroški, ki nastajajo zaradi nastopanja podjetja navzven ter temeljijo na izvirnih listinah (določeno s slovenskimi računovodskimi standardi). *Izvedeni stroški* pa nastajajo zaradi sodelovanja enot v podjetju med seboj, kar pomeni, da so prisotni le v podjetjih, ki so razdeljena na enote in te enote med seboj trgujejo s storitvami. Ta delitev je pomembna, ko se odločamo o transfernih cenah. Evidenca ni izvedena listina, ampak je stvar finančnega računovodstva.

Posredni, neposredni stroški

Do te delitve stroškov pridemo, če upoštevamo **vidik možnosti prenašanja stroškov na stroškovne nosilce**. *Neposredni stroški* so vedno vezani na končne proizvode ali storitve. Ta delitev je pomembna, ko delamo kalkulacije z dodatki. *Posredni stroški* pa so stalni stroški in splošni spremenljivi stroški. Če imamo vprašanje, katere stroške moramo pokriti in imamo med možnimi odgovori a) FC b) splošne VC c) neposredne stroške; je pravilni odgovor tisti, ki pravi, da pokrijemo vse tri vrste stroškov.

Stalni, spremenljivi stroški

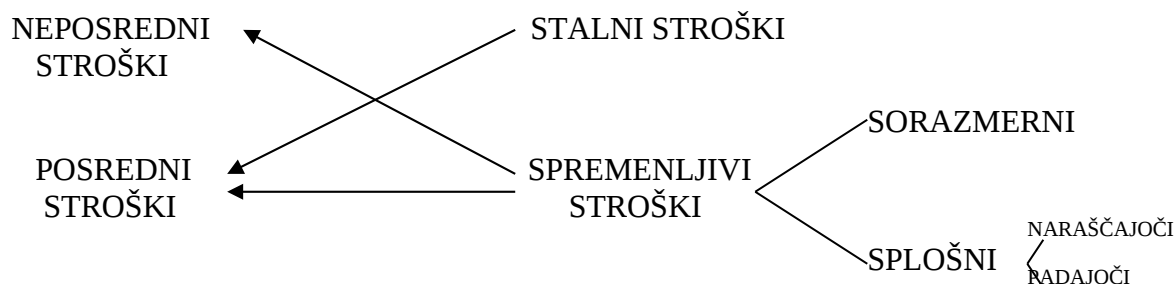
Koliko imamo fiksnih in koliko variabilnih stroškov je odvisno od tega kako **dolgo obdobje** proučujemo – gre za **vidik spreminjanja stroškov z obsegom proizvodnje**. Čim krajše obdobje proučujemo, tem več je stalnih ali fiksnih stroškov. Delitev na stalne in spremenljive stroške je vezana na eno poslovno leto.

Stalni stroški se naprej delijo na:

1. **Omejeni in neomejeni stroški:** to je pomembno pri ugotavljanju obsega proizvodnje in prodaje, ko nimamo ne dobička in ne izgube. Izračun velja za obdobje, ko se stroški ne spremenijo.
2. **Diskrecijski ali preudarno nastali stroški:** zanje velja, da niso nujno potrebni za izvajanje poslovnega procesa, zato jih podjetja prilagajajo svoji gospodarski in finančni uspešnosti. Negativno vplivajo na poslovni izid takrat, ko so nastali; pozitivno pa takrat, ko so nastali, v prihodnosti ali pa nikoli. Npr.: reprezentanca, znanstvene raziskave, itd. **Nujni stalni stroški** pa so stroški, ki so nujno potrebni za izvajanje proizvodjalnega procesa. Ko sprejmemo odločitev, predpostavljamo, da bomo imeli na podlagi teh stroškov tudi prihodke, ki bodo omogočili te stroške pokrit. Ko to odločitev sprejmemo, stroški nastanejo in mi jih moramo pokrit ne glede na to ali se je predpostavka o koristi uresničila ali ne. Npr.: stroški s proizvodjalnimi zmogljivostmi → zavarovanje.

Spremenljivi stroški pa se naprej delijo na:

1. **Sorazmerni stroški:** to so ponavadi neposredni stroški, kar pomeni, da se proporcionalno povečujejo z obsegom proizvodnje. Npr.: neposredno delo, neposredni material, itd.
2. **Naraščajoči ali padajoči spremenljivi stroški:** to so stroški, ki se sicer spreminjajo z obsegom proizvodnje, vendar ne proporcionalno. To so ponavadi splošni stroški. Npr.: nekdo je plačan po številu obdelanih faktur. V nenormalnih okoliščinah so pa lahko neposredni stroški naraščajoči ali padajoči. Pri tem omenimo razliko med akordom in normo: norma pomeni koliko narediš v določenem času, akord pa da delaš kadar hočeš, enako si pa količinsko izmerjen na enoto časa. Spremenljivi stroški so lahko regresivni ali progresivni z določanjem norm ali akordov (npr.: če več narediš, si več plačan).

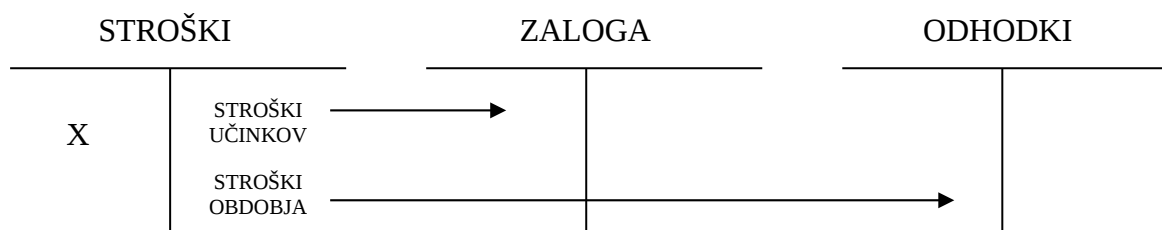


Stroški proizvodjanja, drugih funkcij

Kriterij, ki ga upoštevamo, je **poslovna funkcija**. Stroški drugih funkcij pomenijo stroške nabave, prodaje, finančne, tehnične in kadrovske funkcije → gre za tako imenovano *funkcionalno delitev* stroškov. Ta delitev stroškov je zahtevana tudi po slovenskih računovodskih standardih, saj mora vsako podjetje v temeljnem računovodskem poročilu prikazati tudi to delitev stroškov. Če uporabi izkaz poslovnega izida po drugi varianti (anglo-ameriška varianta), je že v njem izvedena razdelitev po funkcionalnem principu. Če pa uporabi izkaz po prvi varianti (nemška varianta), mora v prilogi prikazati razdelitev stroškov po funkcionalnem principu. Drugi razlog pa je ta, da so po slovenskih računovodskih standardih možne sicer različne metode vrednotenja zalog dokončane in nedokončane proizvodnje, vendar je priporočena metoda proizvodjalnih stroškov. To pomeni, da mora vsako proizvodjalno podjetje vedeti, kakšni so njihovi proizvodjalni stroški.

Stroški obdobja, stroški učinkov

To delitev stroškov smo opravili po **vidiku razmejevanja stroškov**. *Stroški obdobja* so tisti stroški, ki v tistem obdobju, ko nastanejo, postanejo tudi odhodki. Ti stroški pomenijo izgubo v primeru, če podjetje nima prodanih proizvodov ali storitev (ker nima prihodkov, ampak le odhodke). *Stroški učinkov* so tisti stroški, ki jih najprej razmejujemo preko zalog, odhodki pa nastanejo takrat, ko te zaloge prodamo.



Od metode vrednotenja zalog je odvisno koliko je stroškov obdobja in koliko stroškov učinkov. Stroški obdobja so lahko največ vsi, razen spremenljivih proizvodjalnih stroškov.

Stroški obdobja so lahko najmanj stroški obresti, če gre za proizvedene proizvode; če pa gre za prodane proizvode, so pa to poleg stroški obresti še neposredni stroški prodaje.

*RAZLIKA med polno lastno ceno proizvedenih proizvodov in polno lastno ceno prodanih proizvodov so le **neposredni stroški prodaje**.*

Odločujoči, neodločujoči stroški

Ta delitev se je oblikovala z **vidika vplivanja na poslovno odločitev**, saj ravno ta delitev največkrat povzroči napačne poslovne odločitve. Za *odločujoče stroške* je značilno, da se spremenijo, če odločitev sprejmemo, medtem ko za *neodločujoče* velja, da ostanejo enaki ne glede na to ali odločitev sprejmemo ali ne. Ponavadi so odločujoči stroški spremenljivi stroški. Takrat ko pa odločitev zahteva tudi spremembo zmogljivosti, sodijo med odločujoče stroške tudi omejeno stalni stroški, ki jim pravimo tudi relativni stroški. Za poslovno odločanje je polna lastna cena zelo slaba, ker vsebuje preveč subjektivnosti. Pri poslovnih odločitvah vedno upoštevamo odločujoče stroške.

Dodatni, mejni, povprečni stroški

Ločijo se glede na **velikost spreminjanja**. *Dodatne stroške* povzroča dodatna proizvodnja. *Mejne stroške* izračunamo tako, da dodatne stroške delimo z dodatno proizvodnjo. Pri mejnih stroških upoštevamo samo dodatno proizvodnjo. Pri *povprečnih stroških* upoštevamo celotne stroške (redni stroški) in dodatne stroške, da dobimo polno lastno ceno. Ponavadi so povprečni stroški večji od mejnih stroškov ravno zaradi tega.

Obvladljivi, neobvladljivi stroški

Vidik, ki ga tu upoštevamo, je **možnost vplivanja na velikost stroškov**. Ta delitev mora biti prisotna po *mestih odgovornosti*. Dejstvo, da ta delitev ni prisotna v slovenskih podjetjih, je razlog, da v Sloveniji ni mest odgovornosti, ampak so mesta odgovornosti izenačena z ekonomskimi enotami.

3. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE

UVOD

Poslovodno računovodstvo temelji na celovitosti računovodstva. Računovodsko predračunavanje in obračunavanje pomenita prvo razsežnost poslovodnega računovodstva. V tem primeru smatramo, da ima računovodstvo v podjetju vse sestavine dejavnosti, kar pomeni, da ni posebne enote kontrolinga, če pa že obstaja kontroling v podjetju, je pa organiziran v okviru računovodstva.

Sestavine računovodstva so:

1. **RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE:** včasih se je imenovalo računovodsko načrtovanje, sčasoma pa se je ime spremenilo v predračunavanje, ker je pojem načrtovanje rezerviran za odločevalne funkcije.
2. **RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE:** je prisotno v vseh podjetjih.
3. **RAČUNOVODSKO NADZIRANJE:** moramo ga ločiti od pojma nadziranja računovodstva. Nadziranje računovodstva se odvija izven podjetja npr.: revizija. V računovodsko nadziranje pa sodi tisto, kar je vgrajeno v računovodstvo npr.: tisti, ki je neposredno odgovoren material, ne more imeti evidenc.
4. **RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE:** za analizo uporablja računovodske podatke, predvsem tiste, ki so zajeti v temeljnih računovodskih izkazih.

Brez računovodskega predračunavanja ni načrtovanja, niti nadziranja, ki pa sta v podjetju odločevalni funkciji. Ima pa to veliko koristnih stranskih učinkov, ki brez računovodskega predračunavanja niso dosegljivi.

Ko govorimo o predračunavanju imamo lahko v mislih računovodsko predračunavanje ali predračunavanje na sploh. To je razlog, da govorimo o predračunavanju in obračunavanju v ožjem in širšem smislu. V vsakem primeru pa pomeni predračunavanje vrednotenje prihodnjih poslovnih dogodkov, s to razliko, da pri **računovodskem predračunavanju** upoštevamo le *vrednostno oziroma denarno izražene podatke*, medtem ko pri **neračunovodskem predračunavanju oziroma obračunavanju** upoštevamo *količinske merske enote*, izražene različno odvisno od preučevane dejavnosti, ekonomske kategorije in posebnosti, ki se v posamezni dejavnosti pojavljajo. V zadnjem času se pomen neračunovodskega predračunavanja in obračunavanja povečuje, kar je zlasti opazno pri poslovodnem računovodstvu. Vsa moderna teorija govori o tem, da morajo biti računovodski podatki dopolnjeni z neračunovodskimi, ko pripravljamo informacije za poslovno odločanje.

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PO SRS

To, da je predračunavanje in obračunavanje tako pomembno, se vidi iz naših računovodskih standardov, ki za razliko od mednarodnih standardov, dva standarda namenjena izključno računovodskemu predračunavanju in obračunavanju.

O računovodskem predračunavanju govori SRS 20, o računovodskem obračunavanju pa SRS 23. Standarda sta po vsebini enaka s to razliko, da eden govori o prihodnosti, drugi pa o preteklosti. Oba dva gospodarske kategorije obravnavata ① po vrstah (sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki, odhodki, itd.) in ② po uporabnikih. Najprej definirata **notranje uporabnike** in kakšni so predračuni in obračuni za njih. Za notranje uporabnike je možno napraviti take predračune in obračune, kot jih rabijo pri poslovanju. Vendar so največkrat omenjeni predračuni in obračuni za notranje uporabnike narejeni kot predračuni in obračuni za manjše enote ali podjetje kot celoto. Značilnost za pripravljane predračunov in obračunov za **zunanje uporabnike** pa je, da so obvezni le obračuni, predračuni pa le takrat, ko je to zakonsko posebej opredeljeno (to je v javnih službah, kjer je predračun podlaga za pridobitev prihodkov iz proračuna). Za zunanje uporabnike je značilno, da se obračuni predstavljajo kot celota, ker navzven nastopa izključno podjetje kot celota.

Oba standarda določata, da je predračune in obračune potrebno napraviti za *poslovno leto*, podjetje pa se samo odloči ali bo pripravljalo predračune in obračune tudi za krajša obdobja. Vendar je za predračune in obračune za notranje uporabnike značilno, da so praviloma napravljeni za *krajša časovna obdobja*. To pa zato, ker v nasprotnem primeru ne moremo nadzirati poslovanja med letom. Za zunanje uporabnike pa se poročila delajo na *letni ravni*, v izjemnih primerih pa tudi polletno. Za interne potrebe pa delajo v podjetju tudi *mesečne* temeljne računovodske izkaze (to je z raziskavo potrjeno značilno za srednja in velika podjetja).

Pri tem moramo upoštevati, da ni razlike med gospodarsko in ekonomsko kategorijo.

Standarda predpisujeta, kako je potrebno voditi računovodske predračune in obračune za **povezana podjetja**. Generalna značilnost povezanih podjetij je odločilen vpliv pri upravljanju odvisnega podjetja.

RP IN RO V POVEZAVI Z USPEŠNOSTJO PODJETJA

Če želimo, da je podjetje uspešno, mora biti organizirano delovanje posameznih funkcij v podjetju tako, da se dosežajo cilji podjetja. V podjetju, ki je razdeljeno na posamezne sestavne dele, mora biti uspešno tudi njihovo delovanje, ker sicer ni uspešnega podjetja kot celote. To je razlog, da poznamo:

1. RP in RO za posamezne poslovne pojave: tu lahko predračune in obračune organiziramo po posameznih funkcijah (nabavna, kadrovska, finančna itd.), za posamezne dejavnosti (proizvodnja, prodaja) ter za proizvode oziroma storitve, kjer so pomembne predvsem različne vrste kalkulacij. Tovrstno predračunavanje oziroma obračunavanje je lahko organizirano v okviru **finančnega ali stroškovnega računovodstva**, odvisno predvsem od ekonomske kategorije oziroma pojava, ki ga proučuje (npr.: obveznosti do virov sredstev – finančno računovodstvo, kalkulacije v ožjem smislu – stroškovno računovodstvo).
2. RP in RO za dele organizacij: pri tem so lahko predračuni in obračuni po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, po posameznih območnih in področnih enotah (*področna enota* je opredeljena stvarno, to je po dejavnosti; *območna enota* pa krajevno, torej za neke teritorialne enote). Poleg tega pa imamo tudi predračune in obračune za poslovno izidne enote (PIE), za katere ugotavljamo poslovni izid. To ugotavlja **stroškovno**

računovodstvo, ker gre tu za ugotavljanje poslovnega izida znotraj podjetja (za dele organizacij).

3. **RP in RO za celotno organizacijo:** morajo biti vedno narejeni, ker so to temeljni računovodski izkazi. Če ima podjetje dejavnosti, ki zadevajo podjetje kot celoto, morajo narediti predračune in obračune tudi za te dejavnosti (npr.: predračun pokojninskih programov, itd.). Ti predračuni in obračuni so vedno narejeni v **finančnem računovodstvu**.

Izpit: RP in RO delamo le v finančnem in stroškovnem računovodstvu!

Za dobro poslovanje so pomembni tako računovodski predračuni kot tudi računovodski obračuni. V literaturi pa se bolj poudarja pomen predračunavanja, ker so obračuni zakonsko predpisani, predračuni pa niso predpisani, a so tudi zelo pomembni za poslovne odločitve. Predračuni kažejo **1 razmere pri poslovanju**, zato jih lahko vgradimo v plan in so potem podlaga za postavljanje ciljev. Istočasno, pa smo s tem, ko smo jih vgradili v plan, predračune postavili tudi kot podlago za nadziranje (ali smo dosegli plan ali ne). Predračuni pa imajo tudi **2** druge (pozitivne) stranske učinke.

Stranski koristni učinki predračunavanja pa so sledeči:

1. **izpolnjuje zahteve tekočega načrtovanja:** najprej mora biti predračun (predlog plana, ki je izražen v predračunu), saj če ni predračuna, ne more biti plana.
2. **spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje:** končen predračun poslovanja je predračun poslovnega izida – da pa le-tega sploh lahko naredimo, pa moramo narediti veliko delnih predračunov. Ti delni predračuni se lahko delajo po poslovnih funkcijah, pri tem pa vsako poslovno funkcijo vodi odgovorna oseba. Najprej moramo uskladiti delne predračune, torej moramo usklajevati med posamezniki (odgovornimi osebami). Da pa je to usklajevanje mogoče, mora obstajati sodelovanje med posamezniki, katerega pogoje je medsebojna komunikacija. Brez predračuna pa usklajevanja sploh ne bi bilo treba (npr.: med prodajno in finančno funkcijo). Zato smatramo to kot najboljši učinek predračunov, ker s tem preprečimo neusklajeno delovanje posameznih funkcij.
3. **sili vodstvo podjetja, da s številkami (vrednostno) izrazi načrte podjetja:** če želimo narediti celotni predračun, ki se pokaže v poslovnem izidu podjetja, moramo vrednostno ovrednotiti načrte in pa tudi celotni predračun, ker je ta podlaga za nadziranje (primerjava med obračunom in predračunom).
4. **uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote:** ko delamo predračun, istočasno določimo za katere poročevalske enote ga bomo delali, kar pomeni, da imamo osnovo za evidentiranje stroškov po enotah in lahko po teh enotah primerjamo predračune in obračune za te enote.
5. **je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje podjetja:** že komercialist je daleč od stroškov, kaj šele vodja enot ali vodstvo podjetja. Velja, da nekateri vodje v podjetju, ki se ukvarjajo z nevrednostno izraženimi kategorijami, ne poznajo koliko njihove odločitve povzročajo stroškov. Tako sprejemajo odločitve, ne da bi pri tem upoštevali, da s tem povzročajo stroške in da rabimo tudi prihodke, da bi te stroške pokrili.

6. **zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve:** to velja za javna podjetja in zavode, kjer je predračun osnova za pridobivanje prihodkov iz proračuna. V podjetju imajo tak status skupne storitve.
7. **spodbuja zaposlence, da svoje dejavnosti usmerijo k doseganju podjetniških ciljev:** to lahko povežemo z drugo točko, torej z usklajevanjem, sodelovanjem in komuniciranjem. Delni cilji so med seboj usklajeni, zato posamezniki, ki dosegajo lastne cilje, izpolnjujejo tudi cilj podjetja.

POMEN PREDRAČUNOV IN OBRAČUNOV ZA NAČRTOVANJE IN NADZIRANJE V PODJETJU

V podjetju mora biti prisotno oboje, tako predračuni kot tudi obračuni. Predračun nam pokaže, kaj bi podjetje glede na razmere v katerih posluje moralo doseči. Obračuni pa nam povedo, kaj je podjetje doseglo.

Če pa želimo, da bo predračun cilj, pa mora biti ta sprejet v plan.

Razlika med predračunom in planom:

- a) predračun je vrednostno izražen plan,
- b) predračun je za krajše obdobje, plan pa za daljše obdobje,
- c) v predračunu so vse funkcije, v planu le finančna funkcija,
- d) noben odgovor ni pravilen.

Plan je sprejeti predračun. Eden izmed predračunov je vedno plan. To je tudi razlog, da je predračun definiran kot celovit formalni načrt, ki vrednostno opredeljuje prihodnje poslovanje podjetja in se nanaša na **vnajprej opredeljeno poročevalsko enoto**. Najmanj je poročevalska enota podjetje kot celota, potem se pa podjetje samo odloči, kakšne bodo notranje poročevalske enote. Vedno se nanaša na **prihodnje obdobje** – poudarek je na obdobju, ki je ponavadi eno leto (pri predračunu so različno dolga obdobja). Obdobje zavisi od ekonomskih kategorij in pojava, ki ga želimo opredeliti najprej s predračunom nato pa še z obračunom. Nekaterih ekonomskih kategorij ni smiselno spremljati za celo leto npr.: predračun prejemkov in izdatkov delajo celo dnevno, da ugotovijo ali so plačilno sposobni. Predračun amortizacije je vedno za daljše obdobje kot eno leto oziroma za obdobje kakršna je doba koristnosti delovnega sredstva. Zaradi primerjave je nujno potrebno, da je celotno poslovno leto razdeljeno na manjša obdobja, najpogosteje trimesečja, ker sicer nimamo podlage za ugotavljanje odmikov prej kot konec leta. Čisto povsod je nek sezonski vpliv, ki ga pri letnem planu ne upoštevamo, zato mora biti plan postavljen za vsaka trimesečja. Predračun pa je tudi **oštevilčen (merljiv)** zaradi možnosti nadziranja.

Predračunu sledi obračun. Da sta med seboj primerljiva morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

1. **ista metodika:** v nasprotnem primeru se pojavljajo razlike, a ne zaradi različnega dela, pač pa zaradi različne metodike → to se pozna pri kalkulacijah.
2. **enako moramo imeti opredeljene ekonomske kategorije, le da eno za naprej, drugo pa za nazaj:** pogoji za pripoznavanje ekonomskih kategorij (na splošno najprej v računovodskih izidih, nato pa še pri bilanci stanja) morajo biti enaki za obračun kot tudi za predračun. Tipičen primer različnega pripoznavanja je prihodek, ki ga lahko obravnavamo po plačani realizaciji, plačljivi realizaciji, fakturirani realizaciji, itd.
3. **enako časovno obdobje:** pogoj za to je načrtovanje znotraj enega leta.

4. **vsebinsko enake kategorije:** izhajamo iz primera izračuna dobička = prihodki – odhodki. Ko načrtujemo dobiček, praviloma upoštevamo prihodke in odhodke iz poslovanja in financiranja, ne moremo pa upoštevati izrednih prihodkov in odhodkov, kakor tudi prevrednotevalnih prihodkov in odhodkov (spreminjanje valute sredstev iz SIT v EUR in obratno). Ko smo pa dosegli dobiček, smo pa upoštevali druge kategorije. Primerjava tako ugotovljenih dobičkov niso mogoče. Za primerjavo je treba najprej prilagoditi kategorije po vsebini, kar pomeni, da izločimo vse tiste postavke pri doseženem, ki jih ni bilo mogoče upoštevati pri predračunu.
5. **predračun prej prilagoditi novi ravni cen:** to je novost novih standardov. Preden izvedemo primerjavo med predračunom in obračunom moramo izvesti prilagoditev zaradi spremembe splošne ravni cen (zaradi inflacije torej). Primerjavo izvedemo na dva načina:
 - pri prvi upoštevamo prvotni predračun,
 - pri drugi pa novi ravni cen prilagojeni predračun.

CELOSTEN PREDRAČUN PODJETJA

V vsakem podjetju morajo, če želijo predvideti kako bo podjetje uspešno, narediti **celosten predračun**. Ta mora pokazati uspešnost podjetja z *gospodarskega* in *finančnega* zornega kota. Podjetje je **finančno uspešno**, če je plačilno sposobno na dolgi in kratki rok. Izraz likvidno v tem primeru ni pravilen, ker likvidnost pomeni sposobnost pretvorbe sredstev v denar. Podjetje je likvidno, če ga lahko hitro prodamo. **Gospodarsko uspešno** pa je podjetje tedaj, ko dosega dobiček. Poslovni izid kaže gospodarsko uspešnost, medtem ko pa nam finančno uspešnost kaže finančni izid. Če želimo prikazat gospodarsko in finančno uspešnost, tega ne moremo narediti z enim predračunom. Zato le-te ločimo na dve skupini:

1. FINANČNI PREDRAČUNI

Sem sodijo vsi tisti predračuni, ki kažejo gibanje denarja, sredstev ali obveznosti do virov sredstev v podjetju. To je razlog, da ločimo:

- a. **Predračun izkaza gibanja kapitala:** kaže del obveznosti do virov sredstev, in sicer tisti del, ki pomeni lastniško financiranje podjetja.
- b. **Predračun naložb:** kaže povečanje ali zmanjšanje sredstev oziroma preoblikovanje sredstev v denar.
- c. **Predračun sredstev in obveznosti do virov sredstev:** temu pravimo tudi predračunska bilanca stanja.
- d. **Predračun finančnega izida:** pokaže plačilno sposobnost podjetja na dolgi in kratki rok. Ločimo dva načina pripravljanja izkaza finančnega izida:
 - po posredni metodi
 - po neposredni metodi

Bistvena razlika je v tem, da pri *posredni* metodi upoštevamo vse spremembe sredstev in obveznosti do virov sredstev, pri *neposredni* metodi pa le prejemke in izdatke (le spremembo denarja).

Ali lahko smatramo, da je posredna metoda dober pokazatelj sprememb na kratek rok? Ne, ker ne kaže vseh sprememb, ki so pomemben pokazatelj plačilne sposobnosti podjetja. Za prikaz kratkoročne plačilne sposobnosti je uporabna le neposredna metoda, za dolgi rok pa tudi posredna metoda.

Finančno predračunavanje delamo samo v okviru finančnih funkcij.

2. PREDRAČUN POSLOVANJA

Zanj je značilno, da nanj vplivajo vse funkcije v podjetju, kar pomeni, da mora biti ta predračun **celovit predračun** za delovanje podjetja na poslovnem področju. Zadnji predračun je predračun poslovnega izida, ki pokaže gospodarsko uspešnost. Če pa želimo priti do tega predračuna, moramo napraviti veliko **delnih predračunov**. Ti pa so sledeči:

- a. **Predračun prodaje:** je na videz sicer enostaven, ker ugotovimo prihodke na način, da prodane količine množimo s predvidenimi prodajnimi cenami ($Q_{\text{prod}} * PC = \text{PRIHODKI}$). Pri tem pa se pojavljajo sledeči problemi:
- raznovrstnost proizvodnje in prodaje, kar pomeni, da ni mogoče enostavno narediti predračuna;
 - raznovrstni kupci po različnih območjih, do katerih imamo različno politiko prodajnih cen;
 - po obdobjih v poslovnem letu imamo različno prodajo → v letnih prihodkih moramo upoštevati tudi kako se bo prodaja odvijala znotraj poslovnega leta (prihodke razdelimo na obdobja znotraj leta).

Predračun prodaje je prvi, ker mora podjetje proizvajati tisto, kar je mogoče prodat. Edina omejitev na kratek rok so proizvodjalne zmogljivosti. Ko naredimo predračun prodaje, moramo narediti predračun proizvodnje, in sicer količinsko.

- b. **Predračun proizvodnje (količinsko):** izhodišče je predračun prodaje, pri čemer je vir za prodajo lahko tekoča proizvodnja ali zaloge 1.1.

$$\text{PRODAJA} - \text{ZALOG}_{E1.1} + \text{ZALOG}_{E31.12} = \text{PROIZVODNJA}$$

Zaloge 31.12. oziroma zaloge dokončanih proizvodov so *ciljne zaloge*, ker se v teh zalogah kaže naš odnos do kupcev. Če želimo vedno imeti tisto kar kupci želijo, moramo imeti večjo zalogo, saj imamo v nasprotnem primeru prodajo s čakalno dobo (to je ena izmed karakteristik podjetja – velja, da daljša kot je čakalna doba, slabše je podjetje in obratno).

Ko imamo predračun proizvodnje, moramo le-to stroškovno ovrednotiti. Temu so namenjeni stroškovni predračuni, ki so opisani od točke c do f.

- c. **Predračun neposrednega materiala:** je prvi stroškovni predračun, ki ga izračunamo po sledečem postopku: proizvodnja*normativ porabe materiala*nabavna cena materiala. Za nabavno ceno vzamemo stalne povprečne cene.
- d. **Predračun neposrednega dela:** je drugi stroškovni predračun, ki pa ga izračunamo po sledečem postopku: proizvodnja*normativ porabe dela*cena dela. Normativ porabe dela je lahko izražen v različnih merskih enotah: norma ure, točke, pogojni delavci, itd. Odvisno od tega je cena dela tudi različna: urna postavka, vrednost točke, plača za enostavno delo, itd.
- e. **Predračun neposrednih storitev:** je tretji stroškovni predračun, ki ga izračunamo po sledečem obrazcu: proizvodnja*normativ porabe storitve*nabavna cena storitve. Zopet imamo različne vrste storitev in posledično različne normative.

Na ta način smo z zgornjimi tremi predračuni dobili podatke o **neposrednih stroških**. Še vedno pa ne moremo ovrednotiti proizvodnje, ker nimamo vseh stroškov.

- f. **Predračun splošnih proizvodjalnih stroškov:** namesto tega bi bil lahko *predračun splošnih spremenljivih proizvodjalnih stroškov*, ker na ta način (s tem predračunom) dobimo spremenljive stroške. Ta predračun je odvisen od **metode vrednotenja zalog**. Če

podjetje vrednoti zaloge po spremenljivih proizvodjalnih stroških, bi bil to predračun splošnih spremenljivih stroškov. Ker pa je po standardih priporočena metoda za vrednotenje zalog vsi proizvodjalni stroški, je ponavadi to predračun splošnih proizvodjalnih stroškov.

Ko delamo predračun splošnih proizvodjalnih stroškov, moramo imeti rešen količnik splošnih stroškov. Do zgornjega predračuna pridemo tako, da vzamemo osnovo za razporejanje *količnik po enoti te osnove.

Npr.: osnova so neposredne plače → predračun je sedaj: neposredne plače * amortizacija na tolar neposrednih plač, kjer se amortizacija izračuna kot (vsa amortizacija/neposredne plače).

g. Predračun nabave materiala (količinsko in vrednostno): do njega pridemo, da vzamemo predračun neposrednega materiala (razstavimo ga na dva dela – količinsko in vrednostno). Temu predračunu odštejemo zaloge 1.1. in prištejemo zaloge 31.12. ter tako dobimo nabavo materiala. Zaloge 31.12. so tudi *ciljne zaloge*, saj se tukaj kaže kakovost naših dobaviteljev – če so le-ti kakovostni, imamo malo zalog. Upoštevati pa moramo tudi, da bo seštevek stroškov skladiščenja in stroškov naročanja najmanjši – upoštevamo optimalno naročilo v danih pogojih.

h. Predračun proizvodjalnih stroškov za proizvedene proizvode: dobimo ga, če seštejemo predračun neposrednega materiala, predračun neposrednega dela, predračun neposrednih storitev in predračun splošnih proizvodjalnih stroškov. Tega ne moremo primerjati s predračunom prihodkov (predračun prodaje), ker nimamo enakih količin. Zato moramo ugotoviti koliko stroškov proizvodnje se nanaša na prodane proizvode. V ta namen pa rabimo predračun končnih zalog dokončanih proizvodov.

i. Predračun končnih zalog dokončanih proizvodov: ko delamo ta predračun, moramo najprej rešiti sledeče:

- metodo vrednotenja zalog – to smo rešili, ko smo naredili predračun splošnih proizvodjalnih stroškov; ter
- kakšna bo poraba zalog (FIFO, LIFO, tehtane ali drseče povprečne cene).

Ker je po SRS priporočeno, da se porablajo najprej tiste zaloge, ki smo jih najprej imeli, ostaja na zalogi tekoča proizvodnja. Iz tega izhaja, da naredimo predračun zalog končnih proizvodov na ta način, da vzamemo predračun proizvodjalnih stroškov za proizvedene proizvode, ki ga delimo s predračunom proizvodnje in pomnožimo s ciljnim zalogami dokončanih proizvodov.

Tako imamo vse podatke, da lahko naredimo predračun proizvodjalnih stroškov, ki zadevajo prodane proizvode.

j. Predračun proizvodjalnih stroškov, ki zadevajo prodane proizvode: temu predračunu pravimo tudi predračun proizvodjalnih odhodkov. Izračunamo ga po sledečem obrazcu:

$$\text{proizvodnja} + \text{zaloge}_{1.1.} - \text{zaloge}_{31.12.} = \text{predračun proizvodjalnih odhodkov}$$

Podatke za proizvodnjo smo dobili iz predračuna proizvodjalnih stroškov za proizvedene proizvode, zaloge 1.1. dobimo v knjigovodstvu (prenos iz poslovnega leta), zaloge 31.12. pa v predračunu končnih zalog dokončanih proizvodov.

Zdaj imamo vse podatke, da izračunamo kosmati dobiček.

k. Predračun kosmatega dobička: ta predračun je izračunan po sledečem postopku: predračun prodaje (prihodki) – predračun proizvodjalnih stroškov, ki zadevajo prodane proizvode = kosmati dobiček.

Sledeči predračuni so tisti predračuni, ki jih moramo narediti, da pridemo do predračunskega dobička.

l. Predračun stroškov prodavanja: razdeliti ga moramo na dva dela:

- na del, ki zadeva stalne stroške in
- na del, ki zadeva spremenljive stroške; oziroma
- na neposredne in posredne stroške.

Ta delitev je napravljena zato, da lahko upoštevamo gibljivo predračunavanje. Sicer se pa vsi predračuni napravijo v celotnem obsegu. Tako imamo še:

m. Predračun stroškov nabavljanja

n. Predračun stroškov splošnih dejavnosti

o. Predračun stroškov financiranja: med predračuni iz poslovanja je lahko tudi predračun financiranja, in sicer v primeru, če imamo stroške financiranja zaradi pridobivanja prihodkov iz poslovanja (ker mi dobimo posojilo v banki, da lahko kreditiramo kupce, naložbe, ...).

p. Predračunski izkaz poslovnega izida: dobimo ga če od predračuna kosmatega dobička odštejemo predračun stroškov prodavanja, predračun stroškov nabavljanja, predračun stroškov splošnih dejavnosti in predračun stroškov financiranja. Na ta način dobimo poslovni izid oziroma dobiček.

Po enakem principu kot smo naredili predračun poslovanja, naredimo posebej še **predračun dobička iz funkcije financiranja** in **predračun izrednega dobička**, ki je posledica izrednih dogodkov, čeprav je slednji s spremembo SRS redko prisoten, ker izrednih dogodkov ne moremo predvideti vnaprej.

Ko imamo vse te predračune, je naslednji **predračun čistega dobička**, ki ga vedno napravimo na ravni podjetja kot celote. Razlog za to je, da je zavezanec za davek iz dobička podjetje kot celota in ne posamezni del podjetja. Ostale predračune delamo kot želimo (po delih podjetja ali po dejavnostih), kar je dobro za podjetje, ker pokompenzira negativne in pozitivne izide po posameznih enotah.

Predračuni poslovanja in financiranja so med seboj *povezani*, saj ne moremo sestaviti enega brez drugega, kar pomeni, da jih moramo delati istočasno. Posamezni predračuni so sestavni del obeh, tako predračunov financiranja kot tudi predračunov poslovanja. Ločeno jih delamo le, ker kažeta uspešnost podjetja z različnih zornih kotov.

METODIKA RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA

Predračunavanje pa je tudi sodilo doseženega. Računovodsko predračunavanje delamo zato, da postavljamo **cilj**. Če pa je to cilj, moramo tudi nadzirati, ali je bil cilj dosežen ali ne – to ugotavljamo z **odmikom**.

Le-ta se izračuna po sledečem obrazcu:

$$\text{URESNIČENO} - \text{NAČRTOVANO} = \text{ODMIK}$$

Kar zadeva uresničenega, ni noben problem ugotoviti, ker je pri urejenem računovodstvu uresničenost mogoče dobiti iz knjigovodskih podatkov in pri njih je ena sama izbira. Velik problem pa je pri načrtovanem. Načrtovano je namreč odvisno od **metodike**, ki jo uporabljamo pri načrtu. S tega zornega kota ločimo več metodik:

1. **PO VIDIKU kako prilagajamo ekonomske kategorije** (tiste, ki se upravičeno spreminjajo z obsegom proizvodnje) novemu, doseženemu obsegu proizvodnje ločimo:

- **statično predračunavanje**
- **giblivo predračunavanje**

Primer: Ugotovi ali je podjetje v danem primeru delovalo uspešno?

- predračunsko	100 proizvodov	2.000.000 SIT stroškov
- uresničeno	90 proizvodov	1.900.000 SIT stroškov
odmik	10 proizvodov	100.000 SIT stroškov

V danem primeru ne vemo, ali je podjetje dobro delovalo, ali ne, ker ne vemo koliko je:

- stalnih stroškov – so ves čas enaki, ne glede na obseg proizvodnje;
- spremenljivih stroškov – se spreminjajo z obsegom proizvodnje.

Ko ugotavljamo uspešnost podjetja, moramo spremenljive stroške prilagoditi novi ravni aktivnosti. Prvo je statično predračunavanje, kjer ni tovrstnih prilagoditev. Pri gibljivem predračunavanju pa imamo prilagoditev spremenljivih stroškov obsegu proizvodnje.

Statično predračunavanje

Pomanjkljivost: na podlagi odmikov ne moremo ugotoviti ali je podjetje uspešno glede na cilje, ker nimamo ustrezne podlage za primerjavo.

Prednost: je enostavno (samo vstavimo številke v izračun in ne delamo prilagoditev).

Giblivo predračunavanje

Prednost: na tej podlagi ugotovimo koliko je bilo podjetje uspešno, ker smo preden smo izvedli primerjavo med uresničenim in predračunskim, prvotni predračun popravili zaradi sprememb obsega poslovanja. Da pa to lahko naredimo, mora biti prvotni predračun napravljen po enačbi: **stroški = stalni stroški + spremenljivi stroški/e * število enot**. Če se spremeni obseg proizvodnje, samo spremenimo število enot, medtem ko stalni stroški in variabilni stroški na enoto ostanejo enaki.

Pomanjkljivost: je dosti komplicirano, ker morajo v vsakem podjetju imeti stroške razdeljene že v planu, kar pa je dosti problematično in redko prisotno.

2. **PO VIDIKU kaj je podlaga za predračun** (kako ga napravimo) ločimo:

- **rastoče predračunavanje**
- **ničelno predračunavanje**

Podlaga za **rastoče predračunavanje** je doseženo v preteklem letu ali predračunavano v preteklem letu. Slabost tovrstnega predračuna je ta, da se napake iz preteklih obdobij vlečejo v naslednja obdobja. To povzroča neracionalno trošenje sredstev, zlasti v podjetjih, kjer je predračun podlaga za proračun. Spodbuja torej k neracionalnemu trošenju. Različna podjetja oziroma posamezniki so v neenakopravnem položaju: da dobijo sredstva ni odvisno toliko od tega ali denar rabijo, ampak če so pravočasno postavili zahteve. To pa je razlog, da se čedalje bolj uveljavlja **ničelno predračunavanje**.

To pomeni, da nam doseženo v preteklem letu pomeni samo podlago za analizo, ne pa tudi za pravico. Koliko bomo resnično dobili pa je odvisno od ciljev, ki jih želimo doseči in dejavnosti, ki jih moramo v ta namen opraviti. To je razlog, da je ničelno predračunavanje vzpodbuda za racionalno trošenje (*prednost*), saj je potrebno vsak znesek, ki ga želimo dobiti, tudi upravičiti. *Pomanjkljivost* pa je ta, da je tovrstno predračunavanje zapleteno in zahteva dolgotrajno pogajanje. To je razlog, da se v podjetjih uporablja v tistih dejavnostih, kjer so stroški sorazmerno veliki npr. računsko sodišče.

Če resnično želimo, da bo predračun **sodilo uresničnega** in bo odmik pokazal uspešnost podjetja, mora biti prisotno **ničelno** in **giblivo** predračunavanje. Sicer pa je odmik posledica slabega predračunavanja.

SPODBUDE ZA DOSEGANJE CILJEV PODJETJA

Velja naslednja enakost: **predračun = plan = cilj, ki ga želimo doseči**. Cilje postavljamo zato, da bi jih dosegli. To pa je razlog, da morajo biti v samo predračunavanje vgrajene vzpodbude za doseganje ciljev. Te vzpodbude so:

1. **Pogostost poročanja o dosežkih:** v tistih podjetjih, ki ne vedo ali so pri doseganju ciljev na pravi poti ali ne, ne bodo imeli spodbude za nadaljnje delo.
2. **Giblivo predračunavanje:** brez njega ni primerjave.
3. **Denarne vzpodbude:** delujejo selektivno (pri nekaterih da, pri drugih ne).
4. **Udeležba pri načrtovanju = participativno načrtovanje:** tisti, ki je zadolžen za doseganje ciljev, sodeluje tudi pri njihovem oblikovanju. Iz tega izhajata dva pozitivna razloga:
 - tistega, ki bo uresničeval cilje, bomo motivirali za doseganje le-teh → tako cilj podjetja postane tudi njegov cilj,
 - tisti, ki neposredno uresničuje cilje bolje pozna problematiko, ker je bližje problemu, ki ga je treba reševati.

Tisti, ki je zadolžen za uresničevanje ciljev, ne postavlja sam ciljev iz naslednjih razlogov:

- cilj bi bil postavljen preohlapno,
 - pozna le delovanje na ožjem področju in območju, ne pa tudi razmer izven podjetja, ki bistveno vplivajo na postavljanje in doseganje ciljev.
5. **Realni standardi:** lahko so postavljeni napeto, ohlapno ali realno. Vsako drugo predračunavanje razen realnega povzroča dodatne stroške. Če je preohlapno, moramo delati dodatne predračune, če je pa prenapeto, pa imamo prevelike zaloge, pa še slab stimulator so. Poleg tega pa nerealno predračunavanje povzroči **plansko mrtvilo**. To je razlika med tistim, kar smo dosegli in tistim, kar bi glede na razmere pri poslovanju lahko. Če je realen plan, tega mrtvila ni.

Razlika med odmikom in planskim mrtvilom: pri mrtvilu ne upoštevamo kako je bil načrt postavljen – torej odmik = uresničeno – načrtovano, medtem ko je plansko mrtvilo = uresničeno – tisto kar bi lahko bilo.

Primer:

V nekem podjetju je bilo načrtovanih 50 enot, uresničenih 40 enot, glede na razmere pri poslovanju pa bi bilo lahko doseženih 45 enot. Kolikšen je odmik in kolikšno je plansko mrtvilo?

$$\text{Odmik} = 50 - 40 = 10 \text{ enot}$$

Plansko mrtvilo = $50 - 45 = 5$ enot

6. **Obvladljivost ekonomskih kategorij:** vsak odgovarja samo za tisto o čemer lahko odloča. To je povezano z mesti odgovornosti.

RAZLIKE MED PREDRAČUNAVANJEM IN OBRAČUNAVANJEM

1. Računovodski predračuni so lahko sestavljeni v različicah. Računovodski obračuni pa imajo eno možno različico, rezultat je lahko le eden in ta rezultat potem primerjamo s sprejetim predračunom.
2. Ko delamo obračun se ne moremo odločati o metodiki (o tem smo se namreč odločili že pri predračunu). Če jo hočemo spremeniti, moramo nanovo narediti predračune.
3. Računovodski predračun vedno prilagodimo novi ravni aktivnosti. Za isti obseg dejavnosti upoštevamo pri predračunih standardne stroške, pri obračunih pa uresničene stroške. V obeh primerih gre za stroške na enoto. Predračun popravimo v tem smislu, četudi nismo napravili popravka načrta.

4. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA NADZIRANJE PO MESTIH ODGOVORNOSTI

Temeljne značilnosti sodobnega podjetja so, da se mora *razvijati*. Če pa se razvija, pa postaja večje. Čeprav je to mogoče doseči z združevanjem drugih podjetij, pomeni razvoj podjetij le če podjetje ustvarja dobiček. Ko podjetja postanejo velika, nastanejo problemi odločanja in vprašanje ali so cilji doseženi ali ne. To pa je razlog, da mora biti podjetje razdeljeno na manjše enote, ki imajo svoj cilj, ki pa je povezan s ciljem podjetja. Povezavo cilja posamezne enote s ciljem podjetja dosežemo s **predračunom**.

Cilj podjetja je odvisen od *namena ustanovitve*, saj imajo nekatera podjetja za cilj le dobiček, druga pa poleg dobička tudi doseganje splošnih blaginjskih učinkov (tak cilj imajo predvsem javna podjetja). Po drugi strani pa imamo podjetja, katerih cilj je le doseganje splošnih blaginjskih učinkov, kamor uvrščamo javne zavode, kot je na primer Klinični center.

Manjše enote so lahko različne, odvisno o tega, kaj želimo z njihovim oblikovanjem zasledovati. S tega zornega kota (namen proučevanja) poznamo:

1. **Ekonomske enote:** njihov glavni cilj je, da zasledujemo kako uspešni smo pri opravljanju neke dejavnosti oziroma na nekem teritoriju. Tako so ekonomske enote lahko oblikovane po območnem ali področnem principu. Ker pa je delovanje podjetja in s tem poslovni izid odvisen od ljudi, v podjetju poleg oziroma istočasno kot ekonomske enote oblikujejo tudi mesta odgovornosti.
2. **Mesta odgovornosti:** za njih je značilno, da vedno nadziramo koliko so rezultati posledica odločitev tistega, ki enoto vodi.
3. **Računovodske oziroma evidenčne enote:** poleg ekonomskih enot in mest odgovornosti pa imajo v nekaterih podjetjih ali organizacijah tako imenovane evidenčne enote, katerih značilnost je, da nimajo neke odgovorne osebe, ampak zaradi zakonodaje spremljajo prihodke, stroške ali prihodke in stroške skupaj. Razlog za to je v tem, da lahko ugotovljamo predvsem v tistih dejavnostih, ki so pod družbenim nadzorom, kako uspešno delujejo. To je v javnih podjetjih, kjer morajo ločiti komercialno dejavnost in dejavnost gospodarskih javnih služb.

4. **Poslovno izidne enote:** so praktično enake gospodarskim enotam, kar pomeni, da za njih ugotavljamo poslovni izid. Ta poslovni izid je mogoče ugotavljat zaradi prodaje znotraj ali zunaj podjetja.

Bistvena razlika med enotami je v tem, da imamo ekonomske enote, mesta odgovornosti in poslovno izidne enote opredeljene v organizacijskem aktu, računovodske oziroma evidenčne enote pa so opredeljene v pravilniku o računovodstvu (to ni akt, ki določa organizacijsko strukturo, ampak akt, ki določa obveznosti računovodstva in računovodenja).

Kakšne vrste poslovnih izidov lahko določamo za poslovne enote znotraj podjetja?

Poznamo tako imenovane **temeljne** vrste poslovnih izidov in **druge** vrste poslovnih izidov.

- Temeljne vrste poslovnega izida so vedno vsi prihodki – vsi stroški oz. odhodki = poslovni izid, ki se imenuje dobiček ali izguba. Če od dobička ali izgube (če je izguba zaradi tistih postavk, ki niso odbitna postavka za davek) odštejemo davek iz dobička, dobimo čisti dobiček.
- Druge vrste poslovnega izida pa so: kosmati dobiček, prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička, dohodek in razlika v ceni pri trgovskih organizacijah.
 - ↳ kosmati dobiček = prihodki – proizvodjalni stroški za prodane proizvode
 - ↳ prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička = prihodki – spremenljivi proizvodjalni stroški za te prihodke (proizvodjalni stroški zato, ker so lahko tudi neposredni stroški prodaje tisti, ki jih pokrijemo s tem prispevkom)
 - ↳ Dohodek je dodana vrednost. Od drugih dobimo material, storitve in opremo, ki se kažejo v stroških materiala, stroških storitev in amortizaciji. V tem podjetju pa potem dodamo stroške dela (plače) + obresti + prispevki + davki + dobiček – izguba. Če vključimo še davek iz dobička, je v formuli čisti dobiček.
 - ↳ Razlika v ceni je razlika med nabavno in prodajno ceno. Pri tem pa ne moremo reči nakupna cena namesto nabavne, ker je nakupna cena manjša ali kvečjemu enaka nabavni ceni (torej je nabavna cena širši pojem).

Uspešnost vseh teh enot v podjetju je spremljana v okviru **stroškovnega** računovodstva in nikoli v okviru finančnega računovodstva.

MESTA ODGOVORNOSTI {MO}

Vzrok oblikovanja mest odgovornosti

Mesta odgovornosti oblikujemo v podjetjih zato, ker iz centra ni mogoče vsega voditi, saj so podjetja prevelika. Drugi razlog za oblikovanje mest odgovornosti pa je zmanjševanje stroškov in povečevanje prihodkov. Mesta odgovornosti so oblikovana zato, da vplivamo na odgovorne osebe tako, da le-ti usmerijo aktivnosti v smeri pozitivnega povečevanja poslovnega izida in zmanjševanja negativnih učinkov poslovnega izida.

Opredelitev mest odgovornosti po SRS in v tuji literaturi

Mesta odgovornosti opredeljujejo Slovenski računovodski standardi (SRS), še bolj pa se jim posveča tuja literatura, ki smatra, da so ravno mesta odgovornosti eden izmed **ukrepov za povečanje uspešnosti** poslovanja. Slovenski računovodski standardi pa pravijo, da so mesta odgovornosti **zaokrožen del podjetja**, na katerem vodja tega mesta odgovornosti skupaj s tistim, ki je prenesel nanj odgovornost, *soodgovarja* ali za stroške, ali za prihodke, ali za

dobiček, ali pa za dobičkonosnost sredstev. Če želijo v podjetju oblikovati mesta odgovornosti, morajo oblikovati najmanj dva.

V vsakem primeru pa je mesto odgovornosti **del podjetja**, ki:

- ❖ ima enega odgovornega vodja: eden zato, ker če bi jih bilo več, bi v primeru dobrega poslovanja vsi hoteli biti zraven, ko bi šlo podjetju slabo, pa nobeden
- ❖ opravlja eno ali več nalog s številčno opredeljenimi cilji: cilji so opredeljeni številčno zato, da lahko računamo odmik, za kar moramo imeti vedno ovrednoten predračun.
- ❖ ima potrebna sredstva, odločanje o njih pa je relativno samostojno: to pomeni, da mora pri tej samostojnosti upoštevati pravila znotraj podjetja, saj če bi bilo mesto odgovornosti povsem samostojno, bi delovalo izven podjetja.

Prednosti in pomanjkljivosti mest odgovornosti

Glavna prednost je izboljšati poslovanje, so pa še druge prednosti, ki jih s seboj nosijo mesta odgovornosti. Pomanjkljivost pa je ta, da se lahko zgodi, da bo vodja delal v lastnem interesu, ne pa interesu podjetja kot celote. To je razlog, da mora biti pri mestih odgovornosti vzpostavljen ustrezen kontrolni mehanizem, na podlagi katerega bomo preprečili negativne posledice. Izkušnje mest odgovornosti pa kažejo, da je pozitivnih posledic toliko, da je njihovo oblikovanje priporočeno, ne glede na to, da se včasih dogodijo negativne posledice.

Pogoji za oblikovanje mest odgovornosti

Ker so mesta odgovornosti tako pomembna, morajo biti za njihovo oblikovanje izpolnjeni nekateri pogoji:

1. **neodvisnost operacij**: mesto odgovornosti mora imeti dejavnost, katere operacije niso odvisne od drugih organizacij (mesto odgovornosti je samostojno).
 2. **specializirano znanje**: vodja mora imeti specializirano znanje v dejavnosti, ki jo vodi. Zato zelo različne dejavnosti ne morejo biti združene v enem mestu odgovornosti, ker če so združene, moramo znotraj tega mesta odgovornosti oblikovati še druga mesta odgovornosti.
 3. **obseg posla**: mora biti takšen, da ga lahko koordinira odgovorna oseba.
- Pogoj, ki največkrat ni prisoten v podjetjih, je ravno obseg posla.

Vrste mest odgovornosti

Na ravni podjetja je odgovoren direktor oziroma uprava, saj je v njegovi pristojnosti **kaj** bo delegiral in **komu** bo delegiral. S tem se nikdar ne more znebiti odgovornosti, saj je on tisti, ki je izbral komu bo delegiral. Od tega pa je odvisen tudi kontrolni mehanizem. Tako ločimo:

1. **stroškovno uravnava** ali **diskrecijsko** ali **proračunsko** ali **plansko mesto odgovornosti**: zanj je značilno, da je vrhovno vodstvo delegiralo navzdol odgovornost za doseganje ciljev, ki ponavadi niso vrednostni, temveč splošno blaginjski, ki se nanašajo na podjetje (ne na raven države), v katerem je mesto odgovornosti oblikovano. V tem mestu odgovornosti bi bila lahko opravljena razvojno-raziskovalna dejavnost, računovodstvo, itd, skratka dejavnost, ki mora biti prisotna in je pomembna za podjetje kot celoto. Vodja dobi znesek denarja, ki ga mora racionalno uporabiti, to pomeni, da s tem denarjem doseže največ (za nekaj dobimo maksimum). **Izpit**: Tu ne nadziramo stroškov, ampak **cilj**! Iz tega izhaja, da nikdar ne računamo odmikov.
2. **standardno stroškovno mesto odgovornosti**: direktor je v tem primeru navzdol prenesel odgovornost za stroške. Iz tega izhaja, da mora vodja tega mesta gledati, da bodo ti stroški čim manjši. Kot stroškovna mesta so to lahko enote v proizvodnji, zlasti v podjetjih, kjer je prodaja centralizirana.

3. **prihodkovno mesto odgovornosti:** direktor prenese navzdol odgovornost za prihodke in tiste stroške, ki so neposredno povezani s prihodki (npr.: reklama, reprezentanca, itd.). To so lahko komercialne enote, ki imajo v pristojnosti prodajo, ali pa skupne službe.
4. **dobičkovno mesto odgovornosti:** vrhovno poslovodstvo je preneslo navzdol odgovornost za prihodke in stroške, to je dobiček. Kot take enote so ponavadi oblikovani dislocirani obrati, ker so te enote samostojne, same proizvajajo in prodajajo.
5. **naložbeno mesto odgovornosti:** pomeni najvišjo stopnjo samostojnosti, kjer vodja poleg dobička odgovarja tudi za naložbe. V njegovi pristojnosti je torej tudi finančna funkcija.

Podjetje kot celota je naložbeno mesto odgovornosti, saj direktor o vsem odloča na ravni podjetja kot celota. Vodstvo pa potem navzdol oblikuje ostala mesta odgovornosti. Posamezna mesta pa lahko oblikujejo navzdol samo tista mesta, ki izhajajo iz pristojnosti, ki jih imajo. Tako stroškovna mesta odgovornosti lahko oblikujejo samo stroškovna mesta; prihodkovna mesta odgovornosti samo prihodkovna; dobičkovna mesta odgovornosti stroškovna, prihodkovna in dobičkovna; medtem ko naložbena mesta odgovornosti lahko oblikujejo vsa zgoraj naštetna mesta odgovornosti.

Preden pa oblikujemo mesta odgovornosti, pa se moramo v podjetju dogovoriti za:

- ❖ stopnjo samostojnosti: tu je treba določiti, kakšno vrsto mesta odgovornosti bomo oblikovali.
- ❖ katere storitve opravljati centralno: ponavadi v enotah menijo, da morajo biti vsa tehnična opravila dislocirana (tako je npr. računovodstvo), kar bistveno podraži poslovanje. Iz tega izhaja, da točno določimo katere dejavnosti bomo opravljali centralno, vendar ločeno od ostalih.
- ❖ kako bomo oblikovali transferne cene: slednje smo že omenili pri delitvi stroškov na izvedene in izvirne. Kot vemo so transferne cene izvedeni stroški, ki so predmet stroškovnega računovodstva, ker se nanašajo na mesta odgovornosti.
- ❖ preprečiti neugodne odločitve za podjetje kot celoto: v ta namen moramo vzpostaviti dober kontrolni mehanizem.

RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

Ker so mesta odgovornosti tako pomembna, se je razvilo tudi posebno računovodstvo, ki spremlja delovanje mest odgovornosti, in to je *računovodstvo odgovornosti*. Računovodstvo odgovornosti je del poslovnega računovodstva. To je razlog, da to računovodstvo ni nevtralno, ampak zbira, sumira in prenaša računovodske informacije po mestih odgovornosti. To pomeni, da preoblikuje nevtralne podatke v informacije, ki so pomembne za mesta odgovornosti.

Naloge računovodstva odgovornosti so, da:

- ♦ *ugotavlja odmike*, kar pomeni, da primerja uresničeno z načrtovanim in potem dobljeni odmik označi za ugoden ali neugoden (enkrat +, enkrat -, odvisno od ekonomske kategorije);
- ♦ *sestavlja poročilo o dosežkih*, ki mora biti takšno, da je mogoče iz njega ugotoviti načrtovano, dejansko ter odmik. To poročilo mora imeti najmanj dva podatka, saj tretjega lahko potem izračunamo.
- ♦ *izbira primerno vsebino poročila* – Ali je mogoče, da pripravi eno samo poročilo? Ne, ker ga mora pripraviti za najmanj dve ravni, pri čemer vemo, da se pripravlja za različne ravni odločanja različno poročilo. Najbolj podrobno se pripravi za tistega, ki je neposredno

odgovoren; za tistega, ki pa je prenesel odgovornost, pa je lahko bolj zbirno, ker ga podrobnosti ne zanimajo, hkrati pa ima možnost dobiti dodatne podatke (ima vse pravice). Velja torej, da čim bližje problemu gremo, tem bolj je poročilo podrobno.

Koraki pri računovodstvu odgovornosti:

- ◆ poročilo, ki ga pripravi računovodja: poročilo pripravi za nižjega in višjega vodjo.
- ◆ višji vodja poročilo prouči in zahteva (ali pa tudi ne) dodatne informacije: če ne zahteva dodatnih informacij, ni dodatnih ukrepov, v nasprotnem primeru pa:
- ◆ nižji vodja da pojasnilo o odmikih: poročilo o odmikih da vedno tisti, ki je neposredno odgovoren na mestu odgovornosti. Posledica so:
- ◆ ukrepi za doseganje ciljev, ki pa potekajo v dveh smereh:
 - ~ sprememba poti: poti za doseganje ciljev so bile napačne, zato jih spremenimo;
 - ~ odmiki pokažejo, da smo napačno postavili plan, česar posledica so nanovo postavljeni cilji, ki so osnova za nadaljnjo primerjavo. Sprememba je lahko tudi navzgor, če je predračun postavljen preohlapno, zaradi česar nastaja plansko mrtvilo. Plansko mrtvilo nastane pri vsakem načrtovanju, ki ni realno.

Za **merjenje dosežkov** mest odgovornosti je vedno treba upoštevati gibljivo predračunavanje, kar pomeni, da preden preverimo uspešnost vodje, pogledamo spremembe v obsegu poslovanja in kadar so le-te prisotne napravimo nov predračun. Da pa je plan bolj realen, mora biti prisotno participativno načrtovanje: kdor je odgovoren tudi sodeluje pri načrtovanju.

NADZIRANJE DELOVANJA MEST ODGOVORNOSTI – STROŠKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Kakšen je kontrolni mehanizem je odvisno od mesta odgovornosti (za vsako mesto odgovornosti drugačen kontrolni mehanizem. Preudarno nastalo mesto odgovornosti ima le cilje, zato tudi zanje ne računamo odmikov. Za stroškovno mesto odgovornosti pa izračunamo *odmik* kot razliko med uresničenimi in predračunskimi stroški. Sodilo za merjenje so pri tem predračunski stroški, pri čemer primerjamo uresničene stroške s standardnimi stroški, ki so v našem primeru standard primerjave (predračun pa sodilo doseženega).

Odmik nam v celoti nič ne pomeni, ker z njim ne dobimo osnove za ukrepanje. To je razlog, da odmike naprej razčlenimo po **mestu nastanka (po vzrokih odmikov)** oziroma **po vrstah stroškov**. Odmike najprej razstavimo na neposredne in posredne stroške, neposredne pa naprej glede na prvino, ki jo je povzročila → podlaga za cenovni in količinski odmik. V tem okviru neposrednih stroškov imamo stroške materiala, dela in storitev; posredne stroške pa razdelimo na posredne spremenljive in posredne stalne stroške. V podjetju mora biti gibljivo in ničelno predračunavanje, ker sicer odmikov ne moremo razdeliti. Ker je strošek potrošek * cena, glede na to potem ugotavljamo tudi vzroke odmikov (višja cena ali slabša izkoriščenost prvine poslovnega procesa).

Vedno je treba prej narediti gibljivi predračun, ker nam sicer odmik nič ne pomeni. Odmikov nikdar ne računamo na enoto, ampak je vedno računani v celotnem znesku. Problem je, da se lahko pozitivni ali negativni odmiki pri stroških v drugačni smeri pojavijo pri prihodkih. Ukrepanje zaradi odmikov pri **neposrednih stroških** je umestno šele tedaj, ko opravimo

dodatne analize vzrokov in posledic odmikov. Z drugimi besedami to pomeni, da ne smemo ukrepati prej, dokler ne vemo ali imajo odmiki pozitivne ali negativne vplive na prihodke.

Posebnosti ugotavljanja odmikov **pri posrednih stroških (stalni, spremenljivi):**

spremenljivi stroški = KD * osnova (povzročitelj)

Če imamo uresničene splošne stroške, so ti lahko posledica višjega KD, kar pomeni, da so bili predvideni spremenljivi stroški večji kot smo načrtovali. Splošni stroški pa se lahko povečajo zaradi večjega obsega dejavnosti. Večji KD pomeni povečano ceno, medtem ko povečan obseg poslovanja pomeni povečano količino.

Stalni stroški se pa ne spreminjajo z obsegom dejavnosti, zato delamo le celotni odmik. Za analizo je pomembno, da računamo tudi stalne stroške na enoto, zlasti zaradi vpliva stalnih stroškov na dobiček.

Pri stalnih stroških je treba biti posebej pazljiv, ker na dobiček podjetja kot celote vpliva tudi **obseg prodaje**, kar pomeni, da je treba stalne stroške pri manjšem obsegu zmanjšati bolj kot se je zmanjšal obseg prodaje, da dosežemo enak dobiček.

NADZIRANJE DELOVANJA MEST ODGOVORNOSTI – PRIHODKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Za prihodkovno mesto odgovornosti velja, da je vodja odgovoren za prihodke. Tu nadziramo uresničevanje posebej opredeljenega prispevka za kritje (PZK).

$$\text{PZK} = \text{količina} * \text{PC} - \text{VC/e} * \text{količina}$$

Zgoraj omenjena »količina« ne povečuje le prihodkov, ampak tudi spremenljive stroške, zato mora biti sodilo za merjenje takšno, ki bo zajelo količino pri prihodkih in variabilnih stroških. Ali z drugimi besedami: ker se spremenljivi stroški v celotnem znesku povečujejo zaradi večjega obsega proizvodnje in prodaje, na katerega pa lahko vpliva vodja mesta odgovornosti, moramo izbrati tak kriterij, ki upošteva tako prihodke kot tudi spremenljive stroške. Tako dobimo poseben prispevek za kritje (PPZK), ki se imenuje tako zato, ker upoštevamo standardne spremenljive stroške – s tem izločimo tisto kategorijo, na katero vodja ni imel vpliva.

Pri predračunu in obračunu upoštevamo enake spremenljive stroške na enoto, in to so predračunski stroški. Če so obračunski stroški drugačni, ne ugotavljamo prihodkov mesta odgovornosti, ampak uspešnost tiste enote.

Odmik = uresničen PPZK – načrtovan (predračunski) PPZK

Odmik je lahko zaradi cen ali količin. Na splošno velja, da pri uresničenem prispevku za kritje upoštevamo tudi predračunske spremenljive stroške. V primeru cenovnega odmika (le v tem primeru!) velja, da stroški nimajo vpliva na prispevek za kritje, zato bi lahko v enačbi pisali namesto uresničenega prispevka za kritje kar uresničena prodajna cena.

Razstavljanje odmikov:

1. odmik zaradi cene = (uresničen prispevek – načrtovan prispevek) * uresničena prodaja
2. odmik zaradi obsega prodaje = (dosežena prodaja – načrtovana prodaja) * načrtovan prispevek za kritje
3. celoten odmik = 1 + 2

Prihodkovna mesta odgovornosti poleg odmikov analizirajo tudi druge dejavnike, predvsem ugotavljajo kakšna je prodaja s čakalno dobo ali brez nje, kakšen je odziv kupcev, itd. Prihodkovna mesta odgovornosti so zlasti v tistih podjetjih, kjer so druga merila bolj pomembna od odmikov.

NADZIRANJE DELOVANJA MEST ODGOVORNOSTI – DOBIČKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Dobičkovno mesto odgovornosti je seštevek stroškovnega in prihodkovnega mesta odgovornosti. Posebnost tovrstnega mesta odgovornosti je v tem smislu, da nanj niso nikdar preneseni navzdol vsi prihodki, niti vsi odhodki. Med prihodki so to prihodki od financiranja, podobno pa je tudi s stroški, kjer so to stroški skupnih služb. To je razlog, da pri tem mestu odgovornosti ne govorimo o dobičku, ampak o obvladljivem dobičku.

Odmik = uresničen obvladljivi dobiček – predračunski obvladljivi dobiček

Problem je, kako določiti obvladljive ekonomske kategorije, saj nikdar ne moremo predvideti vseh dogodkov, ki se bodo dogodili. Za obvladljivost ekonomskih kategorij je najboljša metoda izločanja – iz vseh ekonomskih kategorij izločimo tiste, ki jih tisti, ki je prenesel odgovornost, želi zadržati v svoji pristojnosti. Drug problem so transferne cene (prisojene, senčne, planske cene). Le-te so v podjetju lahko *svobodno oblikovane* po mestih odgovornosti, kar pomeni, da se o cenah svobodno odločajo vodje (obvladljive kategorije) ali pa so *določene* z vrha navzdol (neobvladljive kategorije).

Kadar se v podjetju odločajo o **transfernih cenah**, te lahko temeljijo na:

- ♦ tržnih cenah: to je velikokrat nemogoče, zaradi neskladja na trgu oziroma zaradi tega, ker polproizvodi, s katerimi »trgujejo« v podjetju, nimajo cen
- ♦ prilagojenih tržnih cenah: podobno kot zgoraj. Tržne cene ponavadi pomenijo nepravilno razdelitev dobička znotraj posameznih enot. Zato je veliko bolj primerno oblikovanje cen na podlagi stroškov:
- ♦ stroških: dejanski stroški, standardni stroški, prilagojeni stroški, mejni stroški. Dobri od vseh navedenih so standardni stroški (na kratek rok spremenljivi), malce slabši so prilagojeni in mejni stroški, medtem ko dejanski stroški ne pridejo v poštev.
- ♦ ciljnem dobičku: izhaja iz tega kakšen bi bil ciljni dobiček v podjetju, ki ga potem po različnih kriterijih razporedimo po enotah, s tem, da je delež dobička po enotah različen.
- ♦ ciljnih stroških: enako kot dobiček tudi ciljne stroške razporedimo po enotah.
- ♦ druge rešitve: stopenjska cena, itd.

Transferne cene lahko presojava z vidika **nakupnega mesta odgovornosti (NMO)** ali **prodajnega mesta odgovornosti (PMO)**. Prodajno mesto odgovornosti je tisto mesto odgovornosti, ki nekomu v podjetju prodaja polizdelke. Nakupno mesto odgovornosti pa od tega kupuje in prodaja navzven.

Transferne cene morajo biti oblikovane na osnovi prispevka za kritje.

PMO: $PZK = \text{transfarna cena} * \text{količina} - \text{spremenljivi proizvodjalni stroški za to isto količino}$
 \Rightarrow prodajna cena z vidika prodajnega mesta odgovornosti

NMO: $PZK = \text{PC navzven} * \text{količina} - (\text{transfarna cena} + \text{dodatni stroški} / e) * \text{količina}$
 \Rightarrow

nabavna cena z vidika NMO

Pri tem velja, da morata biti prispevka za kritje enaka med seboj.

5. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O KADROVSKI FUNKCIJI

S tem poglavjem prehajamo na obračunavanje in predračunavanje po poslovnih funkcijah. Prva taka funkcija je **kadrovska funkcija**. Kadrovska funkcija je najpomembnejša in jo obravnavamo na prvem mestu zato, ker poslovne odločitve lahko sprejemajo le zaposleni, medtem ko brez poslovnih odločitev ni nobenega podjetja. V okvir kadrovske funkcije sodijo različne odločitve, pri katerih upoštevamo tako računovodske kot tudi neračunovodske informacije. Za kadrovsko funkcijo je značilno, da so *neračunovodske* informacije velikokrat pomembnejše od računovodskih (denarno izraženih), kar pomeni, da so te odločitve z vidika gospodarske uspešnosti neustrezne. V okviru neračunovodskih informacij so pomembni predvsem socialni dejavniki, ki prevladajo takrat, kadar so sicer ekonomske posledice pri različicah enake, samo da je socialni vpliv različen.

VRSTE KADROVSKIH ODLOČITEV

V okviru kadrovske funkcije se sprejemajo odločitve o pridobitvi zaposlencev, o njihovi pripravi za delo in o njihovem varstvu, kar pomeni, da so to odločitve o zaposlovanju, izobraževanju, oblikovanju plač, socialnem varstvu, varstvu pri delu in zdravstvenem varstvu zaposlencev.

Pri tem pa moramo vedeti, da niso računovodske informacije enako pomembne kot neračunovodske. Mi se bomo ukvarjali le z računovodskimi informacijami, torej bomo analizirali odločitve ❶ o velikosti stroškov dela in ❷ o zaposlovanju (takrat ko v ta namen niso potrebne dodatne naložbe, saj se v primeru dodatnih naložb zaposlovanje ureja v okviru naložbenih odločitev). Med vrste kadrovskih odločitev pa prištevamo še ❸ odločanje o uspešnosti kadrovske funkcije.

STROŠKI DELA

Če želimo sprejemati odločitve, moramo natančno poznati pojme, ki so povezani s stroški dela, kateri so pomembni pri posameznih odločitvah. Prenovljeni slovenski računovodski standardi (SRS) so na tem področju prinesli veliko novosti. Gre za uvedbo novega pojma **zaslužka**, katerega predstavljajo vsi prejemki, ki jih dobijo zaposleni. Natančnejša definicija pa pravi, da zaslužek predstavljajo vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Sem pa štejemo tudi dajatve, ki jih podjetje lahko obračuna v času službovanja ali po službovanju (odpravnine, ko delavec preneha biti v podjetju; različni pokojninski skladi, itd.).

Iz tega sledi, da imamo v podjetju **tri ravni prejemkov**:

1. **Stroški**, kamor sodi **plača** in vse tisto, kar je z njo povezano (vse tisto kar je razredu 4 v kontnem planu). Tovrstni stroški pomenijo kalkulatívni element.
2. **Delež v razširjenem dobičku**: to pomeni, da ko podjetje ugotovi dobiček, lahko ta dobiček zmanjša za deleže zaposlencev v dobičku in to so prevrednotevalni *odhodki* plač (odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid, niso pa stroški – odhodke ugotovijo pred poslovnim izidom). O tem koliko bodo deleži v dobičku odloča poslovodstvo in nadzorni svet.
3. **Delež v čistem dobičku**: to je v tistem čistem dobičku, ki je sestavni del bilančnega dobička. Bilančni dobiček je obračunska kategorija, ki sestoji iz prenesenega dobička in dobička tekočega leta, po tem ko smo iz njega izločili plače in obvezne rezerve. O deležu v čistem dobičku odloča skupščina, ki lahko celoten bilančni dobiček da za dividende, plače ali pa ostane nezazporejen.

V povezavi s stroški dela moramo ločiti stroške plač in druge stroške dela. Najširši pojem je zaslužek, ki je sestavljen iz stroškov dela, odhodkov in deležev v čistem dobičku.

Stroški dela zajemajo **plačo** za opravljeno delo, **darila in nagrade** zaposlencem, **nadomestila plač** za čas ko zaposlenec ne dela, vendar izpolnjuje pogoje za pridobitev nadomestil. Nadomestila gredo lahko v breme podjetja (stroški dela) ali pa ne (npr.: porodniška, vojska, itd.). Sem štejemo še **dajatve** v naravi, ki imajo enak značaj kot plače. V splošnem ločimo dvoje vrst dajatev: dajatve iz plač in dajatve na plače.

Kadar govorimo o plačah, ta pojem zajema neto plače in dajatve iz plač. Ponavadi pa govorimo o kosmatih plačah, ki pa zajemajo prispevke na plače.

Razlika med plačami in stroški dela:

plače + prispevki na plače = stroški dela

oziroma

plače + drugi prejemki, ki so stroški + prispevki na vsa ta izplačila = stroški dela

Plače so sestavni del stroškov dela. Med plače štejemo kosmate plače za opravljeno delo, nadomestilo plač, dajatve v naravi, nagrade zaposlencem in povračila zaposlencem, ki niso v neposredni povezavi z opravljanjem dela (prevoz na delo in z dela, nadomestilo za topli obrok, itd.). Dnevnice so storitve in ne spadajo med plače.

Kadar proučujemo plače imamo lahko v mislih:

- plače v celotnem obsegu ali
- plače na zaposlenega

Z vidika podjetja kot celote je pomembno proučevanje plač z obeh zornih kotov, medtem ko je z vidika zaposlenega smiselno le proučevanje plač na zaposlenega.

1. Ko govorimo o **plačah v celotnem obsegu**, imamo lahko v mislih **1** vračunane ali kalkulirane plače, ki so lahko predračunske oziroma obračunske. Lahko imamo **2** plače, ki zmanjšujejo poslovni izid ali **3** izplačane plače. Slednje se naprej delijo na vračunane plače, plače za obdobje in plače v obdobju.

Vračunane plače so tiste, ki so nujno potrebne za opravljanje poslovnega procesa v obračunskem letu. Te plače so stroški podjetja in jih podjetje upošteva takrat, ko dela

predračunsko oziroma obračunsko kalkulacijo. Pozornost na te plače usmerimo s kalkulativnega vidika, saj te plače lahko povečujejo oziroma zmanjšujejo polno lastno ceno.

Plače, ki zmanjšujejo poslovni izid oziroma **realizirane plače** so tiste plače, ki jih moramo pokrit iz poslovnega izida, kar pomeni, da so to plače, ki se nanašajo na prodane proizvode ali storitve in so že odhodki. Realizirane plače so lahko:

- 1) plače v zalogah 1.1.
- 2) plače v obdobju oziroma vračunane plače
- 3) – plače v zalogah 31.12.
- 4) = realizirane plače (1+2–3)

Realizirane plače so enake vkalkuliranim plačam kadar ni zalog ali če zalog ne bi vrednotili po stroških, ki bi vsebovali plače (samo po stroških materiala in storitev). Slednje pri nas ni mogoče, ker je najozje vrednotenje zalog po spremenljivih proizvodjalnih stroških – te pa sestavljajo tudi neposredne plače, razen v primeru, če bi bile vse plače stalen strošek, kar pomeni, da bi imeli v podjetju samo način nagrajevanja po času in v tem ne bi bilo stalne in spremenljive sestavine plače.

Na proučevanje teh plač se usmerimo takrat, kadar načrtujemo poslovni izid, kar pomeni, da so te plače odvisne od politike podjetja glede vrednotenja zalog in pa glede nagrajevanja.

Poznamo pa še **izplačane plače** – to so tiste plače, ki so jih zaposleni resnično prejeli in jih lahko uporabijo za zadovoljevanje svojih življenjskih potreb.

Izpit: Zajemajo vse plače, ki so jih zaposleni dobili, ne glede na to ali se nanašajo na preteklo, sedanje ali prihodnje obdobje.

Kdaj smo usmerjeni v izplačane plače (najprej predračun, potem pa obračun)? Proučujemo jih z vidika plačilne sposobnosti podjetja. Izplačane plače proučujemo zato, da lahko načrtujemo plačilno sposobnost, saj pomenijo odliv iz podjetja (vse ostale plače so le na papirju).

Katere od teh plač upoštevamo takrat, ko ugotavljamo dvig življenjskega standarda?

To so izplačane plače.

Katere plače bi lahko imenovali kot plače

- v obdobju: izplačane plače, ker imamo od 1.1. izdatke za te plače
- za obdobje: vračunane plače, ker lahko naredimo dodaten obračun plač, dokler nam ga ni treba oddat

2. Na zaposlenega pa je smiselno ugotavljat:

- ❖ vračunane plače na zaposlenega = zaslužene plače;
- ❖ izplačane plače na zaposlenega – koliko je delavec povprečno resnično dobil

Katere plače so večje ne moremo reči. Izplačane plače so večje, če smo izplačali še nekaj za nazaj, manjše pa takrat, ko še za letos nismo izplačali plač.

Izpit: Med kadrovske odločitve sodijo (na črto dopiši manjkajočo odločitev):

- a.) odločitve o velikosti stroškov dela
- b.) odločitve o zaposlovanju
- c.) odločitve o uspešnosti kadrovske funkcije

1.vrsta odločitev: DOLOČANJE PLAČ ZAPOSLENCEM

Pri tem je podjetje lahko samostojno, vendar v okviru zakonodaje in socialnega sporazuma, ker bi sicer preveč zmanjšali pravice zaposlencev. Zakonodaja in socialni sporazum imata torej vlogo zaščite zaposlencev.

Pri določanju plač moramo:

- vedeti kako je ovrednoteno delovno mesto, na katerem zaposlenec dela ter
- določiti v kakšnih enotah je to delovno mesto ovrednoteno.

Ponavadi so delovna mesta ovrednotena v točkah, kar pomeni, da je razlika med delovnimi mesti pokazana z razliko v točkah. Iz tega izhaja, da je vrednost točke za vsa delovna mesta enaka.

V podjetjih določanje plač zaposlencem poteka v naslednjem vrstnem redu:

- ovrednotenje delovnih mest – izračun števila točk (postopek ovrednotenja DM)
- izračun vrednosti točke – določanje obsega prihodka

Postopek ovrednotenja delovnega mesta poteka tako, da določimo:

1. Prva stvar, ki jo podjetje postavi, so cilji in posledica teh ciljev **obseg in kakovost izložkov**. Če vzamemo za primer avtomobilsko industrijo, bi v tem koraku določili sledeče: v letu 2004 želimo narediti 50 avtomobilov prvovrstne kakovosti.
2. Nato je treba definirat naloge, kar pomeni **potrebna dela in opravila**, da se lahko izvede celoten poslovni proces: nabavijo prvine poslovnega procesa, izvede se proizvodnja, proizvode oziroma storitve prodajo in dobijo za njih denar – tak je celotni poslovni cikel.
3. V naslednjem koraku določimo kakšna je zahtevnost teh opravil, kar pomeni, kakšne strokovne izkušnje in kakšno izobrazbo mora imeti tisti, ki bo ta opravila opravljal. Pri opravljanju posameznih opravil se pojavlja različna odgovornost, delo pa se lahko opravlja z različnim naporom in v različnih pogojih. To je razlog, da se za oceno ponavadi uporablja **analitična ocena**, ki upošteva izobrazbo, strokovne izkušnje, odgovornost pri delu, napor pri delu in pogoje dela. *Izobrazba* pomeni ali ima zaposlenec srednjo ali visoko izobrazbo ali celo doktorat. *Izkušnje* se ponavadi merijo z delovno dobo na podobnih delovnih mestih. *Odgovornost pri delu* pomeni lahko odgovornost za lastno delo (to ima vsak), odgovornost za delo drugih, odgovornost za sredstva, itd. *Napor pri delu* pomeni, da je pri nekaterih delih potreben večji napor čutil ali umskega dela. *Pogoji dela* so pa na primer delo v jami, delo v gozdu, delo s strupenimi snovmi, itd. Na podlagi teh kriterijev pridemo do ovrednotenega delovnega mesta v točkah. Potem se posamezna delovna mesta razporedijo v skupino in določimo še razmerja med temi skupinami. Največ točk damo tistemu delovnemu mestu, ki je najpomembnejše. Prav analitična ocena poleg strokovne in šolske izobrazbe upošteva tudi druge kriterije, kar je razlog, da imamo v podjetju tudi delovna mesta, za katere se zahteva enake izkušnje in izobrazbo, pa je na njih mogoče pridobiti različno plačo.
Tako dobimo delovno mesto A = 100 točk, B = 200 točk in C = 300 točk. S tem smo določili **sestavljenost posameznih opravil**.
4. Določiti pa moramo še **obseg posameznega opravila**. Opravilo na letni ravni mora biti v takem obsegu, da je polno zaposlen vsaj eden zaposlenec. Ker pa to vedno ne velja, je naslednji korak:

5. **Združevanje opravil**, tako da dobimo obseg, ki je zadosten za oblikovanje delovnega mesta. Pri združevanju opravil je treba upoštevati izobrazbo in strokovne izkušnje, ker je edino to vezano na zaposlenca, na delovnem mestu pa je zaposlenec. Ko smo združili opravila smo združili npr. 100 točk, 200 točk in 300 točk in vsa opravila skupaj tvorijo delovno mesto. Utež tu je obseg dela v letnem merilu: $30\%*100+40\%*200+50\%*300=$ vrednost delovnega mesta.

1	2	3	4 = 2*3	5 = 4*12
Delovno mesto	Vrednost del. mesta - točk	Št. zap. na del. mestu	Točke del. mesta	Letno št. točk
D1				
D2				
Dn				
Skupaj				

Za določitev vrednosti delovnega mesta upoštevamo ponder *obseg posameznega opravila v letnem merilu*. Nato pa določimo število delavcev na delovnem mestu. Obseg stroškov, ki jih namenimo za plače, moramo izraziti v letnem merilu. Iz števila delovnih mest in števila delavcev na tem delovnem mestu moramo izračunati letno število točk po zgornjem obrazcu. Tako izračunano število točk povečamo s **količnikom dodatka za delovno dobo in leta službe**, ker sta le-ti dve stvari vedno vezani na delavca in se ta količnik vsako leto spreminja. Tista delovna doba, upoštevana pri delovnem mestu, je *minimalni pogoj*, medtem ko ima delavec lahko več let delovne dobe in let službe (stalnost) pri določenem podjetju.

Ko imamo ovrednotena vsa delovna mesta v podjetju in število zaposlenecv na delovnem mestu, imamo podatke za izračun **količnika zahtevnosti**, ki pokaže kakšne so razlike v kvalifikacijski sestavi ter pogoji dela v posameznem podjetju primerjalno z drugimi podjetji.

Delovno mesto	Točke	Razmerja	Št. zaposlenecv	Pogojni zap.
A	100	1	2	2*1=2
B	200	2	4	2*4=8
C	300	3	5	5*3=15
D	400	4	1	4*1=4
			Σ12	Σ29

Najprej moramo prevesti število zaposlenecv v pogojne zaposlenecv, ki jih izrazimo v najmanj zahtevnem delu.

povprečen kvalifikacijski količnik = $\frac{29}{12} = 2,4 \rightarrow$ vsebinsko pokaže zahtevnost, ki jo imajo v podjetju

Sedaj gremo na **izračun vrednosti točke**, kar pomeni kakšen obseg prihodka moramo nameniti za plače. Pri izračunu upoštevamo:

1. podjetje, ki je odgovorno za uspešnost (sem spadajo zagotovitev procesa, načrtovan poslovni izid ter temu primeren uresničen poslovni izid), ter
2. zaposlenecv, ki so se vključili vanj zaradi zadovoljevanja potreb (v okviru tega obravnavamo najmanjšo plačo in najnižja razmerja).

Ko podjetje določi ta **obseg prihodka**, mora zagotoviti tistim zaposlencem takšno plačo, da ne bo ogrožen proizvodjalni proces zaradi prevelike fluktuacije zaposlenih. Kateri so ti zaposleni, je odvisno od vrste proizvodnje in predvsem dejavnosti npr. v rudarstvu so usmerjeni na rudarje (vedno so oni izhodišče za plače). Zagotovljena pa mora biti neka *dobičkonosnost sredstev*, ker sicer podjetje ne more izpolnjevati pogoja neomejenosti poslovanja. Iz tega izhaja, da je sestavni del politike plač tudi *načrtovan poslovni izid*. Ker pa je načrtovan poslovni izid lahko posledica slabega predračunavanja, za kar razlog je preoptimistična napoved, je treba vedno med letom spremljati ali je predviden *poslovni izid uresničen* ali ne. ! Plače namreč ni mogoče zmanjšati za nazaj, povečamo pa jih lahko za naprej in za nazaj. ! Na koncu bi lahko zaradi prevelikih plač imeli izgubo, ki je ne bi mogli pokrit z zmanjšanjem plač. Pri zaposlencih pa moramo upoštevati, da zagotovimo *najmanjšo plačo* za najbolj enostavno delo, ki je določeno v kolektivni pogodbi. Poleg tega pa je treba upoštevati *najnižja razmerja* med posameznimi skupinami opravi določenimi v pogodbi. Podjetje te zahteve lahko poveča, praviloma pa jih ne more zmanjšati. Pri določanju plač naj bi tako bila določena dobičkonosnost sredstev in zakonske zahteve o najmanjši plači zaposlenca.

Ko določimo obseg prihodka, imamo vse možnosti za izračun vrednosti točke, ki jo potem upoštevamo pri obračunu plač. To vrednost točke upoštevamo pri načrtovanju plač za posameznega zaposlenega in pri načrtovanju celotnega obsega sredstev namenjenega za plače.

$$\text{vrednost točke} = \frac{\text{obseg prihodka}}{\text{letno število točk}}$$

Kdaj bi bila resnična plača enaka načrtovani?

To bi bilo samo takrat, kadar bi bil obračun plač po času, kar pomeni, da bi dobili mesečno plačo ne glede na opravljeno delo.

To je v proizvodjalnih podjetjih malokrat prisotno, ampak je resničen zaslužek odvisen od:

- Doseženega učinka:** v čem se kaže dosežen učinek je odvisno od načina nagrajevanja, saj so lahko osnova dosežene količine ali pa dosežena vrednost. Vendar se najpogosteje dosežen učinek izraža v norma urah, iz česar sledi, da je treba vrednost norma ure izraziti v točkah. To napravimo tako, da vrednost delovnega mesta delimo s povprečnim mesečnim številom ur, ki pa so odvisne od dolžine tedenskega delovnega časa (največkrat 176 delovnih ur / mesec). Ker pa je lahko večji ali manjši dosežen učinek posledica drugih dejavnosti, med katerimi sta **kakovost dela** in **gospodarnost pri delu**, se z njima tako izračunan učinek popravi. Podjetje pa mora določiti način merjenja kakovosti dela (število reklamacij, število kala, spoštovanje roka, itd.) in pa vpliv oziroma teže teh drugih vplivov na plačo zaposlenca.

Ko planiramo, pravimo da bo učinek normalen (100%), kakovost normalna (100%) in gospodarnost normalna (100%).

	VPLIVI		
100% plačo sestavljajo	učinek 80%	gospodarnost 15 %	kakovost 5%
delavec pa doseže	normo 70%	gospodarnost 7 %	kakovost 2%
Izračun delavčeve plače, ki ni 100%	0,7*0,8	0,07*0,15	0,02*0,05

2. Plačo povečamo za dodatke zaradi **posebnih pogojev dela**: nadurno delo, delo v deljenem delovnem času, nočno delo, itd.; kar je vse predpisano s kolektivno pogodbo. Pogoji pri delovnem mestu so stalno prisotni, tile pogoji pa so prisotni samo občasno in delavec dobi dodatek le, kadar v takih pogojih dela.
3. Tako izračunano plačo povečamo še za **osebne značilnosti zaposlencev** (stalnost in leta službe), ki smo jih že določili pri določanju mase plač.

Sprememba razmerij med plačami

Če se v podjetju ugotovi, da obstoječa razmerja ne ustrezajo več za obračun plač, se ponavadi podjetje zateče k spremembi razmerja na podlagi dodatnih točk. S tem prepreči ponovno vrednotenje vseh delovnih mest po analitični metodi, vendar spremeni razmerje med vsemi plačami in tako odvisno od razloga, ki se pojavi v podjetju, razmerje povečamo ali zmanjšamo. V ta namen ugotovimo dodatno število točk, ki ga moramo prišteti k vsakemu delovnemu mestu, da dobimo želeno razmerje med najvišje in najnižje vrednotenim delovnim mestom.

Izračun:
$$\frac{(\max \text{ delovno mesto} + X)}{400} : \frac{(\min. \text{ delovno mesto} + X)}{100} = 6 : 1$$

$$400 + X = 600 + 6X$$

$$X = -40$$

Delovno mesto	Izračun točk
A	$100 + (-40) = 60$
B	$200 - 40 = 160$
C	$300 - 40 = 260$
D	$400 - 40 = 360$

Vedeti moramo ali imamo na razpolago enak obseg sredstev ali ne. V primeru enakega obsega sredstev se bo plača na najnižjih delovnih mestih zmanjšala, kljub temu, da bo vrednost točke višja, saj se je število točk bolj zmanjšalo kot se je povečala vrednost točke.

Razmerje med plačami je mogoče spremeniti le, če imamo na razpolago dodatni obseg sredstev za plače, ki zagotavlja, da se kljub temu, da enim povišamo plače, drugim plače ne spremenijo.

Kolikšno mora biti razmerje med plačami?

Če želimo razmerje med plačami *povišati*, se praviloma napravi prenos sredstev od manj ovrednotenih k bolj ovrednotenim delovnim mestom. Če pa želimo razmerje med plačami *zmanjšati*, naredimo prerazporeditev od višjih k manjšim.

Za izračun vrednosti točke mora biti zato dosedanja najvišja ali najnižja plača, odvisno od tega za kakšno spremembo v razmerju gre. Sprememba razmerij med dejanskimi plačami pa je tudi posledica različne proizvodnosti. S tem ko spreminjamo razmerja med plačami pa se spreminja tudi količnik zahtevnosti.

Izpit: Če spremenimo razmerje med najvišje in najnižje ovrednotenim delovnim mestom, se:

- a.) spremeni razmerje med max in min plačo
- b.) spremeni razmerje med vsemi plačami

ZAPOSLOVANJE

2. vrsta odločitev: to so odločitve povezane z dodatno proizvodnjo in dodatno prodajo pri obstoječih proizvodnih zmogljivostih, kar pomeni, da lahko podjetje poveča obseg proizvodnje in prodaje brez novih naložb, potreben pa je dodaten angažma zaposlencev. Ta dodaten angažma lahko podjetje izvede na več načinov:

- ◆ dodatno zaposlovanje – uvedba dodatne izmene;
- ◆ dodatni delovni čas obstoječih zaposlencev (nadurno delo, podaljšano delo, delo ob nedeljah, praznikih, itd.) – število zaposlencev ostane enako kljub dodatnemu obsegu proizvodnje in prodaje.

S to odločitvijo pridobimo dodatne prihodke in imamo dodatne stroške. Odločujoča kategorija so tu stroški, pri čemer pa velja, da imamo za enak prihodek lahko različne stroške.

Če se podjetje odloči za dodatno zaposlovanje, ima:

- neposredne stroške plač, kar pomeni plačilo po učinku,
- stroške nadomestil (dopusti, prazniki)
- prevoz na delo in z dela
- enkratno tudi stroške uvajanja v proizvodjalni proces

Če podjetje upošteva obstoječe zaposlene, pa ima :

- neposredne stroške plač, kar pomeni plačilo po učinku,
- dodatki za posebne pogoje

Neposredni stroški niso odločujoči, ker so v obeh primerih enaki. Odločujoči stroški pri dodatni zaposlitvi so vsi tisti stroški, ki so vezani na delavca, pri dodatnem delovnem času pa dodatki za posebne pogoje odvisno od tega kakšen je časovni vidik proizvodnje in prodaje.

Med pomembnimi dejavniki, ki vplivajo na odločitev ali dodatno zaposlovanje ali dodatni delovni čas, je tudi **čas** za katerega imamo **zagotovljeno dodatno prodajo**. Če je zagotovljena dodatna prodaja dolgoročno, pride v poštev samo dodatno zaposlovanje, saj delavec ne more delat v nedogled (nadurno delo je lahko po zakonu le omejen delovni čas).

- ◆ Med možnostmi, da dosežemo večji obseg proizvodnje, pa je tudi spodbuda za večji učinek obstoječih delavcev v obstoječem delovnem času (v okviru 8 ur dnevno). Problem je, da je ta možnost prisotna samo takrat, kadar so norme ohlapne.
- ◆ V naših razmerah pa se najpogosteje dogodi, da se v podjetju ne pokaže možnosti večje proizvodnje, temveč želijo zmanjšati stroške dela za obstoječo proizvodnjo. V tem primeru zmanjšujejo število zaposlencev in prevaljujejo stroške dela na tiste zaposlene, ki ostajajo v podjetju. Vprašanje, ki se pri tem zastavlja je, če ne bo mogoče v bližnji prihodnosti nastala potreba po novih zaposlencih, katerih uvajanje bi povzročilo dodatne stroške. To je razlog, da je že prvotno treba upoštevati tudi to možnost.

Ponavadi je **sodilo** razlika v stroških, vendar je tudi v tem primeru mogoče upoštevati splošno sodilo, to je prispevek za stalne stroške in dobiček tako pri eni kot pri drugi varianti.

USPEŠNOST KADROVSKE FUKCIJE

Je tako imenovana **3. vrsta odločitev**. Kadar govorimo o uspešnosti kadrovske funkcije, moramo upoštevati, da uspešnost kadrovske funkcije različno ocenjuje vodstvo podjetja in različno zaposlenci. Z vidika ❶ vodstva je najpomembnejša kategorija, ki pokaže kako so bili zaposlenci uspešni, **novoustvarjena vrednost**, to je **dohodek**. Ker pa je velikost dohodka v veliki meri odvisna od števila zaposlenecv, je ustrezen kazalnik dohodek na vloženo delo oziroma na zaposlenca. Ker pa je dohodek dinamična kategorija, zaposlenci pa vsaj pri nekaterih izračunih statična kategorija, je treba dati prizvok dinamičnosti tudi zaposlencem. To napravimo na dva načina:

1. število zaposlenih izračunamo iz stanj koncem meseca pri čemer upoštevamo 13 stanj ali
2. izračunamo število zaposlenecv iz opravljenih oziroma evidentiranih ur dela. To naredimo po sledečem postopku:

	<u>Ponavadi so v podjetju sledeči podatki:</u>
ure za opravljeno delo	20.000
ure za nadomestila	5.000
skupaj ure	25.000
176 (ur na mesec)*12 (mesecev)	: 2.112
število zaposlenih	X zaposlenih

Tako dobljeno število zaposlenih je dinamična kategorija, ker smo upoštevali obdobje od 1.1. pa do 31.12. Še boljši podatek kot dohodek ali novoustvarjena vrednost na zaposlenca je dohodek ali novoustvarjena vrednost na pogojnega zaposlenca.

Z vidika ❷ zaposlenecv pa je več kategorij, ki pokažejo kako so bili zaposlenci uspešni:

- stopnja udeležbe zaposlenecv v dohodku: $\frac{\text{zaslužek}}{\text{dohodek}}$, pri čemer je zaslužek vse kar je nekdo dobil od podjetja;
- povprečna mesečna kosmata plača povečana za kosmate udeležbe zaposlenecv;
- povprečna mesečna čista plača povečana za čiste udeležbe zaposlenecv.

Mesečna plača (ne kosmata) se izračuna kot neto plača + prispevki iz plač.

6. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O TEHNIČNI FUNKCIJI

Vsebina tehnične funkcije: skrb, da so sredstva, ki imajo daljšo dobo koristnosti stalno na razpolago v zahtevanem obsegu, kakovosti in pripravljenosti.

Zato v okvir tehnične funkcije sodi:

- odločanje o naložbah
- vzdrževanje
- varstvo

Ali se o vseh zgornjih dejavnostih v podjetju enakovredno odloča?

Odloča se le o naložbah, saj sredstvo v proizvodnem procesu rabimo. Da pa je lahko uporabljeno mora biti redno vzdrževano in varovano. Prihranek pri stroških vzdrževanja ni tiste vrste prihranek, ki je stimuliran → vzdrževanje mora biti tako kot je vnaprej predvideno, saj sicer tvegamo oportunitetne stroške.

Odločitve pri tehnični funkciji so tako pomembne zato, ker se le-ta ukvarja samo z določenimi vrstami sredstev – to je tistimi, ki so prisotna v proizvodnjem procesu dalj časa. Poleg tega pa imamo tudi taka sredstva, ki so samo enkrat uporabna v proizvodnem procesu, zaradi česar jim posvečamo tudi manjšo pozornost. Značilnost teh sredstev so neuskkljene koristi in izdatki za ta sredstva. Zato moramo v obračunskem smislu uskladiti stroške in pa koristi – to napravimo z amortiziranjem. Ta sredstva imajo širši vpliv na delovanje podjetja. Vedno potegnejo spremembo pri drugih prvinah poslovnega procesa - to je predmetih dela in delovni sili. Za ta sredstva rabimo veliko denarja, ki mora biti naložen tako, da prinaša koristi, kar pomeni, da sredstva s katerimi proizvajamo, prinašajo dobiček in ne izgube. To velja zlasti ker imajo v podjetju vedno omejen obseg denarja – če so ga uporabili za nek namen, ga niso mogli naložiti drugam, četudi bi bil naložen bolj koristno. Vse to so razlogi, da sta pri odločanju o naložbah prisotni dve okoliščini: **čas** in **tveganje**, kar moramo pri odločitvi obvladovati in predvsem tveganje zmanjševati na minimum. To je razlog, da se je izoblikoval **model investicijskih odločitev**:

1. je **definicija ciljev**, kjer podjetje opredeli katere izboljšave naj bi naložba prinesla,
2. **iskanje naložbenih možnosti**, kjer podjetje preuči kakšne so možnosti za pridobitev sredstev v zahtevani višini,
3. **preučevanje okolja**, kjer so pomembne davčne olajšave in omejitve, ki jih predpisuje država za določene naložbe. Tu so pomembni okoljevarstveni dejavniki.
4. **analiza različnih izidov pri različnih zunanjih vplivih**, kjer preučimo kakšen bi bil poslovni izid te naložbe z upoštevanjem vplivov okolja,
5. **merjenje končnih učinkov vsake različice** (to je z vidika računovodstva najpomembnejše) – za izpeljavo tega koraka rabimo računovodska sodila in podatke za njihov izračun,

6. **izbira naložbenega projekta** – tu se iz več možnih različic izbere tisto, pri kateri je tveganje najmanjše in daje najboljše izide,
7. **potrditev in realizacija**: ko ustrezni organi potrdijo ta projekt, gre v realizacijo in ta pokaže ali se predvidevanja uresničijo ali ne. Da pa to ugotovimo je vedno zlasti pri temeljnih odločitvah prisotna tudi revizija.
8. **revizija temeljnih naložbenih odločitev**: ta nam omogoči, da spremenimo poti za doseganje ciljev ali pa pokaže nerealno postavljene cilje povezane s to naložbo. Revizija nam torej omogoči popravek poti ali spremembo ciljev.

VRSTE TEHNIČNIH ODLOČITEV

Odločitve v okviru tehnične funkcije pa ne zajemajo samo ① **nakupa delovnih sredstev** (nakup, zakup ali najem), kjer je pod nakupom mišljeno vključevanje sredstev v proces, ampak zajema tudi ② **spreminjanje vrednosti sredstev**, kar pomeni, da se odločamo o politiki amortizacije in prevrednotenja (spremembe izvirne vrednosti – obvezno navzdol, navzgor le fakultativno). Sem sodijo tudi ③ **odločitve o odtujitvi delovnih sredstev**, ki so lahko posledica neučinkovitosti v proizvodjalnem procesu ali neuporabe v proizvodjalnem procesu.

NALOŽBE {za dodatne informacije glej knjigo}

V podjetju imamo različne naložbe. Tako ločimo naložbe:

- a.) **glede na področje delovanja**: to so naložbe po posameznih poslovnih funkcijah, kot je kadrovska funkcija, nabavna funkcija, najbolj pogoste pa so pri proizvodjalni funkciji.
- b.) **glede na to kako naložbe vplivajo na proizvodjalni proces**: začetne naložbe, naložbe za splošne izboljšave, naložbe za nadomestitev, naložbe za izpopolnitev, naložbe za razširitev in naložbe za preusmeritev. Razlaga vsake izmed teh naložb sledi kot odgovor na sledeče vprašanje:

Kje so pomembna ekonomska sodila v podjetju?

Začetne naložbe so naložbe, ki jih imamo prej preden podjetje začne delovati. Te odločitve je sprejel nekdo izven podjetja.

Naložbe za splošne izboljšave ponavadi niso napravljene po ekonomskih kriterijih, ampak podjetje ugotovi, da so nujne zaradi splošno-blaginjskih učinkov. Če pa delamo po ekonomskih kriterijih pa napravimo cost-benefit analizo.

Naložbe za nadomestitev - to pomeni, da neko sredstvo, ki je dotrajano, zamenjamo z drugim enakovrednim sredstvom. Tu niso potrebne dodatne utemeljitve, saj smo to utemeljili takrat, ko smo prvič naložbo sprejeli.

Vedno pa so ekonomska sodila pomembna pri **razširitvi, preusmeritvi in izpopolnitvi**, ker so to naložbe, ki spreminjajo ali prihodke ali stroške. Pomembno pa je, da je vpliv na stroške takšen, da je razlika med prihodki in stroški pozitivna.

PREDRAČUNI NALOŽB

Kadar se odločamo o naložbah so pomembne predračunske informacije, in sicer **predračunska kalkulacija**. Le-to moramo najprej napraviti za nabavno ceno sredstva, o katerem se odločamo. Nabavna cena vključuje nakupno ceno + vse odvisne stroške, ki so potrebni za to, da je sredstvo mogoče vključiti v proizvodjalni proces. Praviloma davki ne

sodijo v nabavno ceno, razen v primeru kadar jih ni mogoče prevaliti na dobavitelja, kar pomeni, da dobimo povrnjenega od države.

Ali je DDV sestavni del nabavne cene ali ne?

Praviloma NE, le v izjemnih primerih.

Nabavno ceno definiramo kot ceno sodelovanja sredstva v proizvodnem procesu. Opredelitev nabavne cene je zelo pomembna zaradi *amortizacije* – je podlaga za njen obračun. Preden pa začnemo amortizacijo obračunavat, moramo določiti tudi *preostalo vrednost*, zaradi tega, ker se ta del sredstva ne pokriva z amortizacijo, ampak s prihodki od prodaje tega sredstva po končani dobi koristnosti.

Izpit: Kdaj podjetje pri denarnem toku upošteva preostalo vrednost?

- a.) na začetku
- b.) na koncu
- c.) v povprečju
- d.) noben odgovor ni pravilen

Drugi korak je predračunska kalkulacija prodajne cene, ki mora biti razčlenjena tako, da se vidi kolikšen delež zavzemajo stroški posameznih prvin poslovnega procesa (stroški materiala, stroški surovin, itd.) in da vidimo kolikšen bo dobiček (da lahko tudi nadziramo in ugotavljamo odmike). Če vzamemo za primer delo, je razčlenitev pri kadrovske funkciji urna postavka, pri proizvodni funkciji produktivnost dela, itd. Ta razčlenitev je pomembna, ker lahko ugotavljamo odgovorne osebe za posamezne prvine. *Problem:* gre za odločitev danes, katere posledice se kažejo šele v prihodnosti.

Zato je vprašanje kako upoštevati **inflacijo in tveganje**. Za upoštevanje tveganja imamo drevo odločanja – Bayesov teorem in pri vsaki možnosti določimo stopnjo tveganja. S to stopnjo pomnožimo tudi dobiček in dobimo realno oceno – ta način izračunavanja se v podjetjih redko upošteva. Inflacije pri naložbah ponavadi ne upoštevamo, ker:

1. resnična inflacija je vedno drugačna od predvidene → zato naložbe obračunavamo vedno po stalnih cenah,
2. inflacija vpliva tako na stroške kot tudi prihodke, torej ostanejo razmerja enaka.

SODILA

Če želimo presoati naložbe, moramo imeti na razpolago ustrezna sodila. **Lastnosti** sodil morajo biti takšne, da omogočajo izmed več možnih različic izbrati najboljšo, to je takšno različico, ki bo dajala največje možne učinke v celotni dobi koristnosti sredstva. Druga zahteva pa je ta, da mora sodilo zagotavljati izločanje vseh tistih naložb, ki ne zadoščajo minimalnim zahtevam po dobičkonosnosti.

Vsa sodila delimo po dveh kriterijih:

1. *ali pri delitvi upoštevamo dobiček ali denarni tok:*
 - a. **gospodarska sodila:** so vedno tista, ki upoštevajo dobiček. V števcu je vedno dobiček, ki je lahko razširjen za obresti ali ne. Je pa tudi vprašanje uporabe čistega dobička ali le dobička.

$$\frac{\text{dobiček}}{\text{sredstva(naložba)}}$$

Sredstva so lahko upoštevana (evidentirana) po:

- izvorni (nabavni) vrednosti: (začetna vrednost + končna {preostala} vrednost)/2
- povprečni vrednosti: je večja od nabavne vrednosti
- vsakokratni neodpisani vrednosti: kazalnik je čedalje večji – čimbolj stara sredstva imamo, tembolj so produktivna → to je v nasprotju z logiko, zato se ta kazalnik v podjetjih ne uporablja.

- b. **finančna sodila:** vedno upoštevajo denarni tok. Negativni denarni tok je vedno začetna naložba. Pozitivni denarni tok pa je vedno donos, to je amortizacija + dobiček. Donos je vedno enak, ne glede na to ali imamo večjo amortizacijo in manjši dobiček ali večji dobiček in manjšo amortizacijo. To pa ni vseeno zaradi davka.

Tu se upoštevajo naslednje mere:

- navadna doba vračanja
- diskontirana doba vračanja
- čista sedanja vrednost
- koeficient prejemkovnosti
- interna stopnja donosnosti (pravilne rezultate daje le takrat, ko so donosi vsako leto enaki)

2. *ali upoštevamo računovodske podatke (nepredelani) ali sedanjo vrednost:*

- a. **računovodska sodila:** sem sodita naslednji sodila – dobičkonosnost in navadna doba vračanja.
- b. **sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti:** sem pa spada vse ostalo – diskontirana doba vračanja, čista sedanja vrednost, koeficient prejemkovnosti in interna stopnja donosnosti. Tu pozitivni denarni tok prevedemo na sedanjo vrednost. Najboljša je čista sedanja vrednost in sodila, ki temeljijo na njej: koeficient prejemkovnosti in interna stopnja donosnosti (ni dobra, ko imamo različne donose).

Prvo lastnost o dobrem sodilu izpolnjujeta le čista sedanja vrednost in koeficient prejemkovnosti. Drugo lastnost, to je, da mora sodilo onemogočati tisto naložbo, ki ne zadošča dobičkonosnosti, pa ne izpolnjuje nobeno sodilo, kar je razlog, da se tako v teoriji kot v praksi čedalje bolj uporablja kot sodilo **preostali dobiček**, ki je bil do nedavnega poznan le kot sodilo naložbenega mesta odgovornosti.

SPREMINJANJE VREDNOSTI

Odločitve o spreminjanju vrednosti delovnih sredstev sestavljajo:

- ♦ **prevrednotenje:** vpliva na spreminjanje tržnih cen. Če podjetje želi prikazati spremembo realnega premoženja, mora narediti prevrednotenje, ki pa je lahko ① posebno – sredstva ali ② splošno – kapital. Pri naložbah gre za posebno prevrednotenje.
- ♦ **amortizacija:** vsako podjetje mora takrat ko sprejema naložbe sprejeti tudi *politiko amortizacije*, ker s tem vpliva tudi na dobo koristnosti in s tem tudi na dobiček in donos. Za poslovne namene je to v celoti v rokah podjetja, ki pa zaradi davka iz dobička upošteva amortizacijske stopnje predpisane za davčne namene. Ker če izgubi odbitno postavko zato ker je obračunalo amortizacijo z višjimi stopnjami kot so davčno predpisane, ne more te amortizacije upoštevati kot odbitno postavko (ker nima več sredstva).

LASTNIŠTVO ALI NAJEM, PRODAJA DELOVNIH SREDSTEV

Med odločitvami, ki jih je treba sprejeti pri naložbah, je tudi finančna odločitev ali nam daje več lastništvo ali najem sredstva. Če gre za **lastništvo**, se podjetje takrat kadar nima lastnih virov odloča o tem ali bo kupilo sredstva na kredit ali posojilo, ali ga bo vzelo v finančni najem. Kredit pomeni odlog plačila, ki ga da prodajalec, medtem ko posojilo lahko daje le finančna institucija.

Ali imamo posojilo ali finančni najem pretehta *davčna politika*. Za Slovenijo je značilno, da je finančni lizing med najdražjimi oblikami financiranja ravno zaradi visokih davkov. Druga stvar pa je pretehtati lastništvo ali nelastništvo, ko se v odločanje vključi še poslovni najem (poslovni lizing). Tudi tu davčna politika pretehta končno odločitev.

Zadnja vrsta odločitev so odločitve o **odtuitvi delovnih sredstev**. Pri tem imamo dve možnosti:

1. sredstvo lahko vključimo v proizvodjalni proces ali
2. sredstva ne moremo več vključiti v proizvodjalni proces in ga moramo zato prodati.

V prvem primeru je možna odločitev o tem ali se nam bolj splača proizvajati in s tega naslova pridobivati donos, ali se nam bolj splača sredstvo odtuiti: prodaja, dajanje v finančni najem, dajanje v poslovni najem.

Pri drugi varianti pa se odločimo ali prodati, dati v finančni ali poslovni najem. Če prodamo, dobimo prejemek od prodaje, ki ga dobimo sedaj v celotnem znesku in ga primerjamo s sedanjo vrednostjo najemnin pri finančnem najemu. Če so prejemki večji od najemnin, se odločimo za prodajo, drugače pa ne. Pri poslovnem najemu pa je bolj komplicirano. Tu imamo prejemek od prodaje in poslovni najem za neko obdobje (seštejemo prvo obdobje najema in ostala obdobja, da dobimo celotno obdobje najema → lahko tudi pri različnih najemodajalcih).

Izpit: Ali se odloča z enakimi kriteriji pri finančnem in poslovnem najemu?

Ne, ker moramo upoštevati možnost naknadne vključitve sredstva v proizvodjalni proces in različno število najemodajalcev.

USPEŠNOST TEHNIČNE FUNKCIJE

Preverjanje uspešnosti delovnih sredstev je pomembnejše od preverjanja katerikoli drugih vrst sredstev. Iz tega izhaja, da morajo biti napravljeni obračuni, ker je med sprejemom odločitve in posledicami te odločitve dolgo časovno obdobje. To je razlog, da tisti, ki sprejemajo odločitve računajo na to, da bo nadziranje oteženo. Če pa vedo, da bodo izvedeni tudi obračuni, so pri pripravljanju predračunov bolj natančni – so torej bolj realni. Tako imamo realnejšo podlago za načrtovanje naprej, kar pomeni, da lahko preprečimo napake, ki smo jih napravili pri prvem predračunu.

Obračuni morajo biti tako usmerjeni na:

- ❖ preveriti **naložbene zneske** – prekoračitev le-teh pomeni dodatno angažiranje sredstev, ki ga mora podjetje pridobiti v banki (stroški) ali se odpovedati drugi naložbi (oportunitetni stroški). Poleg tega pa so naložbeni zneski podlaga za amortizacijo, kar pomeni, da se je v celoti spremenila struktura lastne cene oziroma dobiček.

- ❖ analizirati razloge za povečanje / zmanjšanje **dobička mimo amortizacije**: prodajna cena je bila lahko postavljena previsoko, obseg prodaje je bil previsok, na strani stroškov pa analiza materiala, dela, itd. → analizo je treba izvesti po predpostavkah lastne cene.
- ❖ **začetek obratovanja** dvakrat negativno vpliva na uspešnost naložbe:
 - a. obresti na vezana sredstva,
 - b. izgubljeni prispevek za kritje zaradi tega, ker smo za določeno obdobje izgubili proizvodnjo in prodajo, kar pomeni oportunitetne stroške.
- ❖ **izraba zmogljivosti**: ko načrtujemo naložbo, vedno predvidevamo, da bodo izrabljene vse zmogljivosti – tako na enoto učinka pride najmanjši možni znesek stalnih stroškov. Če pa zmogljivosti niso izkoriščene, imamo stroškov enako, proizvodov pa manj, torej so stroški na enoto učinka večji. Tu upoštevamo optimalno zmogljivost (poleg optimalne imamo še ekonomsko zmogljivost).

Z **računovodskega vidika** je treba optimalno zmogljivost prikazati na podlagi stroškov: primerjamo standardne stroške za dejansko proizvedene proizvode v izrabljenem delovnem času s standardnimi stroški mogoče proizvodnje. Slednja pa je tista količina poslovnih učinkov, ki bi jo lahko naredili v razpoložljivem delovnem času, če bi bile kapacitete 100% izrabljene. Ta kazalnik je lahko največ 1.

7. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O NABAVNI FUNKCIJI

Odločitve pri nabavni funkciji so poleg odločitve o nabavi tudi odločitve o zalogah predmetov dela. Razlog za to je, da predmeti dela, ko nastopajo v svoji funkciji, prenehajo obstajati v prvotni obliki, kar pomeni, da je njihova uporaba enkratna. Da pa bi zagotovili nemoten nabavni proces, se pri nabavni funkciji odločamo tudi o zalogah. Teoretično to ne bi bilo možno pri »just in time« proizvodnji. To pa zato, ker je nemogoče, da bi celotno gospodarstvo delovalo brez zalog. Danes JIT uporabljamo le kot filozofijo, da bi proizvajali s čim manjšimi zalogami, pa kljub temu zagotavljali nemoten proces.

Vrste nakupnih odločitev

Pri teh odločitvah (odločitve o nakupu materiala in storitev) se vedno odločamo na podlagi tržnih odnosov. To pomeni, da se ne odločamo o nabavi znotraj podjetja, razen če so prenosne cene določene na podlagi tržnih cen in so to obvladljive gospodarske kategorije (vodja sam odloča o cenah). V okviru *nakupnih* odločitev se poleg nabave odločamo še o naročanju in prevzemanju materiala oziroma storitev ter o skladiščenju materiala. Tu nimamo storitev na zalogi, ker so te le obračunske, ne pa stvarne, o čemer tu govorimo. Zato tu ne govorimo o skladiščenju storitev.

NAKUP ALI LASTNA PROIZVODNJA

V podjetju, kjer uporabljajo material, je teoretično možno, da ga proizvedejo sami. To je razlog, da je prva odločitev pri nabavni funkciji ali **nabaviti material** ali pa ga sam **proizvesti**.

Sodilo, ki ga tu upoštevamo, so odločujoči stroški, to so tisti stroški, ki nastajajo samo pri eni ali drugi varianti. Odločujoči strošek pri nabavi je nabavna cena, pri lastni proizvodnji pa dodatni stroški, ki jih imamo s to proizvodnjo.

Preden sprejmemo odločitev analiziramo katere stroške *upoštevati* pri lastni proizvodnji: ali so to spremenljivi stroški ali tudi stalni stroški. Praviloma upoštevamo le spremenljive stroške, stalne pa le takrat kadar odločitev povzroči potrebo po novih zmogljivostih. Pri sprejemu ene ali druge odločitve so pomembni tudi *oportunitetni stroški* (pomenijo izgubo prispevka za kritje), ki so največkrat prisotni pri nakupu materiala. Oportunitetni stroški nastanejo v primeru, če dobavitelji ne dajo pravočasno materiala in mi zaradi tega izgubimo del proizvodnje. Oportunitetni stroški torej nastanejo pri nabavi materiala, pri tem pa je vprašanje ali bomo imeli oportunitetne stroške ali ne odvisno od kakovosti dobaviteljev.

Odločitev nabava ali lastna proizvodnja pa lahko vpliva na *proizvodne zmogljivosti*. Možnosti so, da podjetje ima razpoložljive proizvodne zmogljivosti ali pa tudi ne.

- ① Odločitev, da ima podjetje zmogljivosti in se odloči za proizvodnjo, do sedaj pa je nabavljal, povzroči večjo izrabo zmogljivosti. Posledica je večja uspešnost, ker s proizvodnjo pokrije tudi stalne stroške.
- ② Če pa je podjetje proizvajalo (torej ima proizvodne zmogljivosti) in se sedaj odloči za nakup, se zmanjša izraba zmogljivosti.
- ③ Če podjetje nima zmogljivosti, pa se kljub temu odloči za proizvodnjo, ta odločitev povzroči potrebo po novih zmogljivostih. Tu stroške zmogljivosti upoštevamo kot odločujoče stroške.
- ④ Če se podjetje odloči za nabavo materiala, pa ga do sedaj ni niti nabavljalo niti proizvajalo, potem ta odločitev nima vpliva na proizvodne zmogljivosti.

OPTIMALNO NAROČILO

Če se podjetje odloči za proizvodnjo, potem ta material proizvaja po enakih kriterijih kot katerikoli drug proizvod v podjetju. Če pa se podjetje odloči za nakup, mora poskrbeti, da so stroški nakupa čim manjši. To je razlog, da mora podjetje poleg nabavne cene, ki je ugodnejša od stroškov lastne proizvodnje, upoštevati tudi, da so stroški skladiščenja in stroški naročanja čim manjši. Zato v podjetjih računajo **optimalno naročilo**. Tega računamo lahko takrat, ko imamo znano porabo posameznega materiala oziroma to porabo lahko ocenimo. Kar zadeva stroške, moramo poznati koliko so stroški količinske enote v zalogi in koliko stroški naročila. V praksi je ta izračun kompliciran, ker imamo veliko raznovrstnih stroškov glede na prvine poslovnega procesa in različne vrste stroškov glede na to kako se odzivajo na obseg naročila ali zalog. Optimalno naročilo temelji na predpostavki, da ① čimveč naročimo, temveč imamo stroškov naročanja in ② čim večji je obseg zalog, tem višji so stroški skladiščenja.

Izpit: Kateri stroški so odločujoči pri računanju optimalnega naročila?

To so spremenljivi stroški. To pa ne pomeni, da pri ugotavljanju celotnih stroškov ne upoštevamo stalnih stroškov, saj jih moramo ravno tako pokrit kot spremenljive stroške.

Sprašujemo se pa tudi, *za katere materiale se nam splača računat optimalno naročilo*, saj moramo imeti za to računanje zelo razvejano stroškovno računovodstvo (najprej predračunsko, nato pa še obračunsko stroškovno računovodstvo). Ponavadi imajo v podjetjih veliko vrst materiala in računanje optimalnega naročila bi povzročilo večje stroške kot bi bile koristi od tega računanja.

To je razlog, da v podjetju, preden se odločajo za računanje optimalnega naročila, razdelijo material po **ABC metodi**. Ta metoda pomeni, da material razvrstimo v razred A, razred B in razred C. V razred A damo material, ki ga je po obsegu malo, po vrednosti pa veliko. V razred B gre material, ki ga je približno enako po obsegu kot po vrednosti. V razred C pa gre material, ki ga je po obsegu veliko in po vrednosti malo. Vsak prihranek pri tem materialu ogromno vpliva na dobičkonosnost sredstev in dobiček podjetja. V Sloveniji je udeležnost materiala v prihodku 40% in izračuni so dokazali, da če zmanjšamo material za 2%, se dobiček poveča za 25%. Včasih se zgodi, da za material v razredu B tudi računamo optimalno naročilo, nikdar pa ne za razred C, ker ni predpisano koliko materiala damo v razreda A in B.

Optimalno naročilo računamo le pri **enakomerni porabi**, saj če poraba ni enakomerna, moramo za 2x potrebno količino v formuli vzeti maksimalno porabo – to pa ni več optimalno

naročilo, ker so stroški višji. Da to rešimo, vzamemo enakomerno obdobje v obračunskem letu. Drugače se pa optimalno naročilo ne da računat.

Točka ponovnega naročila

Ko računamo optimalno naročilo, mora biti zagotovljeno, da nam materiala ne bo zmanjkalo, kar pomeni, da mora biti zagotovljen nepretrgan proizvodni proces. Zato mora podjetje natančno vedeti koliko časa traja od trenutka, ko material naročimo in do trenutka, da je ta pripravljen za proizvodni proces. Zato v podjetju ugotavljajo **signalno zalogo** – to je tista zaloga, ki zadošča za čas od naročila do pripravljenosti materiala za proizvodnjo.


$$\text{signalna zaloga} = \text{dnevi naročila} * \text{poraba na dan}$$

Vendar je tako izračunana signalna zaloga velik riziko, ker lahko nastane zamuda pri dobavi. Zaradi tega mora vsako podjetje imeti tudi **varnostno zalogo**, ki je tem večja, čim manjša je kakovost dobavitelja. Zato se signalna zaloga izračuna tako, da se času od naročila do pripravljenosti materiala za proizvodnjo doda še varnostna zaloga.

Signalna zaloga je torej tisto, ko moramo na novo naročit, medtem ko je varnostna zaloga del signalne zaloge. Varnostna zaloga je ponavadi na zalogi ves čas. Problem pri tem je, da se stara, kar pomeni, da jo je treba porabit, ker sicer ni zagotovljenega kontinuiranega procesa.

Podjetje mora skrbeti, da so *stroški skladiščenja* in *stroški naročanja* čim manjši. Zato ti dve vrsti stroškov v podjetju posebej računajo.

$$\text{stroški naročanja} = \text{število naročil} * \text{stroški posameznega naročila}$$

tu upoštevamo vse stroške 

Do števila naročil pridemo tako, da vzamemo $\frac{\text{letna poraba}}{\text{optimalno naročilo}}$. Kako pridemo do števila naročil si dodatno [poglej v knjigi!](#)

Stroški skladiščenja: na začetku obdobja imamo varnostne zaloge + optimalno naročilo, na koncu obdobja pa prištejemo le še varnostne zaloge. Če računamo povprečje, imamo (optimalno naročilo)/2 + varnostne zaloge. Na ta način dobimo količine. To pa pomnožimo s stroški enote na zalogi (vsi stroški, spremenljivi in stalni stroški).

USPEŠNOST NABAVNE FUNKCIJE

Zadnja vrsta odločitev pri nabavni funkciji je ugotavljanje uspešnosti nabavne funkcije. Najprej naredimo *hitri test*, ki pokaže ali je s tehničnega vidika posamezna funkcija opravila svoje delo ali ne. V našem primeru pokaže, ali bi bil material, ki bi ga rabili v proizvodnem procesu na razpolago v ustreznem **času**, **obsegu** in **kakovosti**. Vendar lahko to povzroči prevelike stroške, kar negativno vpliva na uspešnost podjetja. To je razlog, da mora biti vedno prisoten tudi *stroškovni vidik*, kjer ugotavljamo kakšni so odmiki pri nabavni ceni in te odmike razčlenjujemo po posameznih postavkah nabavne cene ter ugotavljamo odgovornost za te odmike. To delajo v slovenskih podjetjih povsod. Manj pogosta pa je analiza stroškov skladiščenja in naročanja, čeprav je prisotnost ugotavljanja optimalnega naročila v podjetjih kar velika.

8. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O PROIZVAJALNI FUNKCIJI

Ko govorimo o proizvodjalni funkciji, le-to lahko obravnavamo:

- **v širšem smislu** zajema vse vrste organizacij, ki imajo nek izloček iz proizvodjalnega procesa ne glede na to kakšen je ta izloček. Ta je lahko proizvod, lahko je storitev, pri tem pa so storitve proizvodjalne, neproizvodjalne ali pa širšega družbenega pomena. V tem kontekstu poleg proizvodjalnih in storitvenih podjetij zajemamo tudi društva, verske skupnosti oziroma vse organizacije ne glede na status. Vendar je večkrat kot v širšem smislu proizvodjalna funkcija obravnavana
- **v ožjem smislu**, kjer zajemamo samo organizacije, ki imajo proizvodjalni proces, katerega izloček je proizvod ali proizvodjalna storitev. Sem ne štejemo trgovinskih organizacij (trgovsko blago knjižimo na razred 6).

Pri proizvodjalni funkciji imamo dvoje **vrst odločitev**:

1. tiste odločitve, pri katerih je proizvodjalna funkcija v celoti **samostojna**. Samostojna je pri odločitvah kako proizvajati, kje proizvajati, kako izrabljati zmogljivosti, kako preprečevati izgube med delovnim časom, kako izboljšati kakovost proizvodov, itd.).
2. **v tesni povezavi s prodajno funkcijo** (kaj in kdaj proizvajati) – proizvajati mora podjetje tisto, kar je mogoče prodat v določenem času.

Na kaj vpliva proizvodjalna funkcija sama?

Na učinkovitost, to je notranjo uspešnost (delati reči na pravi način).

Za kaj skrbi proizvodjalna funkcija skupaj s prodajno funkcijo?

Za uspešnost – delati prave stvari tako, da jih lahko prodam.

POTREBEN OBSEG DEJAVNOSTI

Poznamo pa še eno odločitev, to je odločitev o potrebnem obsegu dejavnosti (tu mislimo na količinski ali vrednostni obseg), kjer nimamo ne dobička ne izgube. Stroški so v tem primeru enaki prodajni ceni. Da ni ne dobička ne izgube, mora biti obračun usmerjen na izrabo proizvodjalnih zmogljivosti.

Ta odločitev je pri proizvodjalni funkciji zato, ker edino proizvodjalna funkcija natančno pozna kapacitete in ona ve kakšen mora biti obseg proizvodnje, da bodo stalni stroški pokriti s ceno. V proizvodjalnih podjetjih pa imamo več možnosti:

1. podjetje ima eno samo vrsto proizvodov: $PC \cdot Q = Q \cdot AVC + FC$
2. podjetje ima več vrst proizvodov: $prihodki = VC + FC$

V prvem primeru računamo količino, ki jo moramo proizvesti, da se prodajna cena izenači s povprečnimi spremenljivimi in povprečnimi stalnimi stroški.

$$Q = \frac{FC}{\underbrace{PC - AVC}}$$

prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička

Izpit: Če pa imamo več vrst proizvodov, bi lahko izračunali le obseg potrebnega prihodka, kjer nimamo ne izgube in ne dobička, s tem da namesto prispevka za kritje upoštevamo **stopnjo prispevka za kritje**.

Ko računamo stalne stroške, gledamo **omejene** stroške – to velja za cono, kjer so omejeno stalni stroški enaki.

Prihodki = spremenljivi stroški + drugo (stalni stroški: vsi, nekateri, dobiček)
 ↳ to spreminjamo glede na cilj, ki smo si ga zastavili

Mi lahko obseg proizvodnje računamo za različne namene, odvisno od tega kaj želimo, da nam proizvodnja in prodaja pokrijeta. Tako lahko v enačbi namesto stalnih stroškov damo le amortizacijo. V primeru ko želimo ustvariti tak obseg proizvodnje, da bomo ustvarili tudi dobiček, enačbi prištejemo tudi dobiček. V tem primeru enako kot stroške obravnavamo tudi dobiček.

ODLOČITVE PRI PROIZVAJALNI FUNKCIJI

1. Najoptimalnejša kombinacija pri omejitvenih dejavnikih {sodilo: PZK na omejitveni dejavnik}

V podjetju se velikokrat dogodi, da niso na razpolago vsi proizvodjalni dejavniki v zadostnem obsegu. Podjetje si mora prizadevati, da bo proizvodjalne dejavnike izrabilo tako, da bo doseglo največji možni dobiček. V ta namen se je razvila **teorija omejitev**, ki določa na kakšen način se mora podjetje v tem primeru odločati.

Primer: Neko podjetje proizvaja tri proizvode A, B in C. Za vsak proizvod je dana prodajna cena, variabilni stroški in delovne ure (delo je omejitveni dejavnik) – skupno je na razpolago 200 delovnih ur. Sprašujemo se kateri proizvod proizvodjati?

Proizvod	PC	VC	PZK	Delovne ure
A	100	80	20	1
B	200	120	80	6
C	300	150	150	10

Odgovor: Če ne bi imeli omejitvenega dejavnika, ne bi vedli kateri proizvod delati. V primeru, da ima podjetje na razpolago dovolj zmogljivosti, proizvodjamo proizvod C (ker je tu PZK najvišji).

Če pa imamo omejitveni dejavnik (v našem primeru je to delo), ima A 20 e/h, B 13,3 e/h in C 15 e/h (vse računano kot PZK/delovne ure). Glede na te najnovejše podatke bomo začeli delati proizvod A, nato bomo prešli na proizvod C in zatem če nam še kaj ostane zmogljivosti še proizvod B. Tu predvidevamo omejeno prodajo; če pa nimamo omejene prodaje, pa delamo le proizvod A.

2. Proizvajalne serije {enako kot pri optimalnem naročilu}

V podjetjih, kjer je razvejan proizvodni proces, se morajo odločati tudi o serijah. Zagonov proizvodnje mora biti toliko, da stroški zagonov in stroški skladiščenja ne presežejo najmanjših mogočih stroškov. Za računanje optimalnega števila proizvodnih serij upoštevamo enak obrazec kot pri optimalnem naročilu, le da namesto stroškov naročanja tu upoštevamo stroške zagona proizvodnih serij.

3. Opuščanje starih proizvodov, uvajanje novih proizvodov {sodilo: PZK}

V podjetjih se dostikrat odločajo za opuščanje starih proizvodov v primeru, da polna lastna cena presega prodajno ceno. Po sprejeti odločitvi se namesto povečanega dobička ali zmanjšane izgube, dobiček zmanjša ali poveča izguba. Razlog je v tem, da niso uporabili pravega sodila. Upoštevali so vse stroške, namesto da bi ugotovili le stroške, ki so povezani s proizvodnjo, ki jo želimo opustiti. Za pravilno odločitev bi morali upoštevati kot sodilo prispevek za kritje stalnih stroškov, ki ostanejo ne glede na to, če proizvodnjo opustijo ali ne.

Še bolj nerazumljivi problemi so pri uvajanju novih proizvodov. Podjetja ponavadi smatrajo, da morajo biti prodajne cene novih proizvodov enake prodajnim cenam starih proizvodov z utemeljitvijo, da so proizvodni stroški povsod enaki. Vendar je uvajanje novih proizvodov smiselno vedno kadar prodajna cena presega spremenljive stroške. Vsaka razlika med spremenljivimi stroški, ki so povezani s to proizvodnjo in prodajno ceno, pomeni povečanje dobička.

USPEŠNOST PROIZVAJALNE FUNKCIJE

Ko sprejemamo odločitve o uspešnosti proizvodne dejavnosti, najprej s **hitrim testom** preverimo uspešnost. Hitri test pokaže, če so bile količine na razpolago takrat v taki kakovosti in takšnem obsegu, kot je bilo načrtovano skupaj s prodajno in proizvodno funkcijo.

Tako kot pri vsaki poslovni funkciji je treba tudi pri proizvodni funkciji upoštevati **stroškovni vidik**, in to bolj kot pri katerikoli drugi funkciji, ker je tu prisotno največ stroškov. Pretežen del vseh stroškov namreč predstavljajo proizvodni stroški. ❶ Analiza je usmerjena na neposredne stroške materiala in neposredne stroške dela, kjer ugotavljamo odmike po vrstah stroškov in vzrokih za odmike – torej gre za analizo odmikov pri neposrednih stroških proizvodnje. To delamo po enakem principu kot velja za standardno mesto odgovornosti, s to razliko, da upoštevamo vse stroške, ne pa le obvladljive stroške mesta odgovornosti. ❷ Druga analiza mora biti usmerjena na odmike splošnih stroškov proizvodnje, torej je usmerjena na dejavnosti, ki so povzročile te stroške. To je ABC metoda kalkuliranja. Ko analiziramo splošne stroške in dejavnosti, pridemo do analize količnika dodatka splošnih stroškov, kjer

moramo posebej analizirati količnike stalnih stroškov in količnike splošnih spremenljivih stroškov. Razlog je preprost, ker morajo biti količniki splošnih spremenljivih stroškov skladni z dejavnostmi, ki so te stroške povzročile, medtem ko količnik stalnih stroškov odraža politiko podjetja.

! Bolj kot pri kateri drugi funkciji je pri proizvodjalni funkciji pomembno **giblivo predračunavanje**, zaradi tega, ker je pretežni del pri drugih funkcijah stalnih stroškov, medtem ko je pri proizvodjalni funkciji pretežni del spremenljivih stroškov. To pomeni, da je brez delitve stroškov na stalne in spremenljive nemogoče napraviti ustrezne analize. Iz tega izhaja, da je pogoj ugotavljanja uspešnosti proizvodjalne funkcije s stroškovnega vidika **urejeno stroškovno računovodstvo**.