

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V
PODJETJU LJUBLJANSKE MLEKARNE**

Ljubljana, april 2005

Sladana Ivanović

IZJAVA

Študentka Ivanović Slađana izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 08.04.2005

Podpis: Slađana Ivanović

K A Z A L O

1. UVOD	1
1.1. Cilji magistrskega dela	3
1.2. Metoda dela	3
2. POMEN SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	4
2.1. Poslovodno računovodstvo.....	4
2.1.1. Razvoj poslovodnega računovodstva.....	8
2.2. Kriza poslovodnega računovodstva	9
2.3. Sodobno poslovodno računovodstvo	10
3. VRSTE POSLOVNORAČUNOVODSKIH INFOMRACIJ	13
3.1. Poslovodstvo in njegove funkcije	13
3.1.1. Planiranje.....	13
3.1.2. Organiziranje	15
3.1.3. Vodenje	16
3.1.4. Kontroliranje.....	16
3.1.5. Odločanje in proces odločanja	17
3.1.6.1. Proces odločanja.....	19
3.2. Informacija	20
3.2.1. Lastnosti informacij.....	21
3.2.2. Vrste informacij.....	23
3.2.3. Uporabniki informacij	24
3.3. Informacije o stroških.....	24
3.4. Informacije o prihodkih	31
3.5. Kalkulacije	32
3.5.1. Stroškovna mesta	33
3.5.2. Stroškovni nosilci	34

3.5.3. Vrste kalkulacij	35
3.5.4. Kalkulacija na osnovi sestavin dejavnosti (Activity – Based Costing – ABC).....	37
3.6. Informacije za dolgoročne odločitve.....	39
3.6.1. Vizija, poslanstvo in strategija podjetja	39
3.6.2. Uresničevanje in kontrola uresničevanja strategije podjetja	42
3.6.3. Uravnotežen sistem kazalnikov	44
3.7. Informacije za odločanje po poslovnih funkcijah	52
3.7.1. Informacije za odločanje v nabavni funkciji.....	53
3.7.2. Informacija za odločanje v proizvodjalni funkciji	54
3.7.3. Informacije za odločanje v prodajni funkciji	55
3.7.4. Informacije za odločanje v finančni funkciji	56
3.7.5. Informacije za odločanje v investicijski (tehnični) funkciji.....	58
3.7.6. Informacije za odločanje v kadrovski funkciji	58
4. OBLIKOVANJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V PODJETJU LJUBLJANSKE MLEKARNE, D.D.....	59
4.1. Predstavitev podjetja	59
4.1.1. Zgodovinski razvoj družbe	60
4.1.2. Organizacija podjetja	61
4.1.2. Vizija, poslanstvo in strateške usmeritve podjetja.....	62
4.2. Integriran informacijski sistem	63
4.3. Modul kontroling v Ljubljanskih mlekarnah	64
4.3.1. Kontroling splošnih stroškov	65
4.3.2. Kontroling proizvodjalnih stroškov izdelkov	66
4.3.3. Analiza dobičkovnosti	67
4.4. Stroški in vrste stroškov v podjetju	69
4.4.1. Variabilni stroški	69
4.4.2. Budžetirani stroški.....	72
4.5. Kalkulacija	75

4.5.1. Kalkulacija polne lastne cene	77
4.5.2. Kalkulacija po kupcih	79
4.6. Informacije za dolgoročne odločitve.....	80
4.7. Informacije za odločanje po poslovnih funkcijah	85
4.7.1. Informacije za odločanje v prodaji in nabavi	85
4.7.1.1. Informacije za odločanje v nabavi	85
4.7.1.2. Informacije za odločanje v prodaji na domačem trgu	87
4.7.1.3. Informacije za odločanje v prodaji na tujem trgu	88
4.7.1.4. Informacije za odločanje v logistiki	88
4.7.1.5. Informacije za odločanje v marketingu, razvoju in komuniciranju	89
4.7.2. Informacije za odločanje v kontroli kakovosti in okolju	90
4.7.3. Informacije za odločanje v proizvodnji.....	91
4.7.4. Informacije za odločanje v kadrovske službi.....	92
4.7.5. Informacije za odločanje v finančni službi.....	93
4.7.6. Informacije za odločanje v investicijski službi	93
5. ZAKLJUČEK.....	94
6. LITERATURA IN VIRI.....	96

1. UVOD

Pogosto slišimo in beremo, da so spremembe v času, v katerem živimo, edina stalnica. Okolje, v katerem podjetja poslujejo in uresničujejo svoje cilje, se hitro spreminja:

- življenjski cikli izdelkov se krajšajo – posledica novih tehnologij, ki prispevajo k rasti in razvoju podjetij in družbe;
- pojavljajo **se nova orodja in metode**, ki jih poslovodstvo uporablja: **obvladovanje stroškov** (Total Cost Management z metodami ABC (activity based costing – obračunavanje stroškov po dejavnostih), TC – target costing (ciljno usmerjeno strateško računovodstvo), CB (cost – benefits – analiza stroškov in koristi)), **kakovosti** (Total Cost Management s standardi ISO (International Organization for Standardization – Mednarodna organizacija za standardizacijo) ter z nagradami EQA (European Quality Award – evropska nagrada za kakovost), Deming, Malcom Bolderage Award in tako naprej), **sposobnosti zaposlencev** (Human Resources Management), **trženjskih razmerij**, z namenom obdržati se med uspešna podjetja (Kolar, 1999, str. 33);
- globalizacija, odpiranje meja nacionalnih gospodarstev zahteva od podjetij razvijanje strateških prednosti za obstoj – biti drugačen od drugih, proizvajati na drugačen način (Porter, 1996, str. 62);
- razvoj informacijske tehnologije – dostop do informacij je hiter, kar zahteva od podjetij hitro reagiranje;
- zahteve družbe do podjetij – družbena odgovornost podjetij je večja: zaostrovanje zakonodaj (varovanje okolja), zadovoljiti morajo vse interesne skupine.

Take okoliščine zahtevajo od poslovodstva jasne cilje in poti za uresničevanje ciljev (Kolar, 1999, str. 33). Poslovodstvo mora postaviti vizijo, usmerjati razvoj podjetja, proučevati njegovo poslanstvo, postavljati cilje in organizacijo dela, da bi podjetja dosegla rezultate, ki so zapisani v njihovih strategijah (Pučko, 2003, str. 5). Postavljena strategija pa ni dovolj. Cilji iz strategije morajo biti merljivi. Zelo pomembno je tudi merjenje uresničevanja strateških ciljev.

Priprava informacij za odločanje je naloga poslovnega računovodstva. Spremembe v okolju zahtevajo spremembe v podjetju. Posledica sprememb v podjetju je sprememba poslovnega računovodstva. Pojavljajo se nove metode, ki jih poslovno računovodstvo uporablja: uravnoteženo merjenje uspešnosti, ekonomska dodana vrednost, obračun na osnovi sestavin dejavnosti.

S tem se spreminja vloga poslovnega računovodstva v podjetju. Skupaj s spreminjanjem vloge poslovnega računovodstva se spreminja tudi vloga poslovnega računovodje, ki postaja aktivni sodelavec v procesu strateškega poslovanja in svetuje poslovodstvu (Kolar, 2004, str. 245).

Poslovodno računovodstvo ima svojo vlogo tudi pri sprejemanju in spremljanju uresničevanja strategije. Da bo to svojo vlogo dobro opravilo, je potrebno pri postavljanju poslovnega računovodstva biti pozoren na naslednje dejavnike (Kavčič, 1997, str. 313-314):

- pomoč za strateške odločitve,
- komuniciranje brez vrzeli,
- identifikacija vrste odločitve,
- izbira ustreznih denarno in nedenarno izraženih meril za merjenje dosežkov podjetja,
- ločevanje ekonomskih in poslovodskih dosežkov,
- posredovanje le pomembnih informacij,
- ločevanje nujnih od diskrecijskih stalnih stroškov,
- ločevanje diskrecijskih od proizvodjalnih stroškov,
- uporaba standardih stroškov,
- upoštevanje sprememb v času.

Namen dela je prikazati, kako kompleksna in vseobsegajoča naloga je oblikovanje poslovnega računovodstva, ki bo zadovoljilo potrebe notranjim uporabnikom informacij. Pri oblikovanju poslovnega računovodstva je nujno:

- poznavanje podjetja (poslanstva, strategije, strateških usmeritev in ciljev),
- poznavanje uporabnikov informacij in njihovih potreb v povezavi z njihovimi zadolžitvami in odgovornostmi (poslovodstvo na vseh ravneh odločanja),
- poznavanje okolja podjetja in
- nenazadnje tudi tehnologije na področju informacijskih sistemov.

Kot tako je namenjeno tako zaposlenim v poslovnem računovodstvu, ki jim pokaže predmet in metode dela poslovnega računovodstva, kot tudi uporabnikom informacij, ki so oziroma morajo biti aktivno vključeni pri oblikovanju poslovnega računovodstva. Medsebojna komunikacija je pogoj za učinkovito in uspešno delovanje, tako poslovnega računovodstva, kot podjetja.

1.1. Cilji magistrskega dela

Cilj magistrskega dela je proučiti pomen sodobnega poslovnega računovodstva za podjetje in zaposlene, predvsem tiste, ki sprejemajo odločitve in jim je poslovno računovodstvo lahko v pomoč. S tem utemeljujem razloge za oblikovanje poslovnega računovodstva v podjetju Ljubljanske mlekarne, d.d. Ugotovitve, do katerih sem prišla s proučevanjem teorije s področja poslovnega računovodstva, predvsem sodobne metode, sem uporabila kot predlog za izboljšanje poslovnega računovodstva v podjetju.

1.2. Metoda dela

V magistrskem delu sem uporabila naslednje metode:

- opredelitev predmeta proučevanja – poslovno računovodstvo in informacije za odločanje, pojmov s proučevanega področja kot jih je mogoče zaslediti v strokovni literaturi iz področja računovodstva, teorije organizacije, informacijskih sistemov,
- proučitev teoretičnih prispevkov različnih avtorjev na temo poslovnega računovodstva in informacij za odločanje,
- analiza zahtev ravnateljev na različnih ravneh v podjetju po informacijah in analiza procesa odločanja,
- povzetek teoretičnih dognanj oziroma priporočil avtorjev in povezava teh s praktičnimi izkušnjami,
- prikaz ugotovitev in predlog za oblikovanje poslovnega računovodstva v podjetju.

Glede na to, da je znanje, ki ga potrebujejo oblikovalci informacijskega sistema podjetja za potrebe odločanja iz različnih področij, sem pri izdelavi magistrskega dela posegla po literaturi s področja računovodstva, poslovne informatike, organizacije, managementa, trženja, strategije.

Magistrsko delo sestavlja pet poglavij. V uvodnem poglavju, sem opredelila razloge zaradi katerih je potrebno oblikovati poslovno računovodstvo v podjetjih nasploh, njegovo mesto in vlogo v podjetjih. Nadaljevala sem z utemeljitvijo pomena sodobnega poslovnega računovodstva. Zadnje čase je bilo objavljenih več člankov, ki govorijo o krizi poslovnega računovodstva (Milost, 2002, str.137). Proučitev razlogov za krizo mi je v pomoč pri ugotovitvi smeri, v katero bo šel razvoj sodobnega poslovnega računovodstva v prihodnje. Poslovno računovodstvo pripravlja informacije za odločanje različnim uporabnikom v

podjetju. Katere informacije, katerim uporabnikom ter kakšne metode pri tem v poslovnem računovodstvu uporabljajo, je predmet drugega poglavja. V tretjem poglavju sem predstavila rešitev, ki smo jo ubrali pri oblikovanju poslovnega računovodstva v podjetju Ljubljanske mlekarne, d.d.. Ta upošteva tako teoretična dognanja kot specifičnosti panoge. Predstavila bom informacije, ki jih pripravljamo najvišjemu vodstvu podjetja, za potrebe preverjanja uresničevanja letnega načrta podjetja in strateških ciljev podjetja kot tudi informacije, ki jih dobijo vodstva posameznih poslovnih funkcij in procesov. Pri oblikovanju poslovnega računovodstva smo upoštevali dejstvo, da bomo v kratkem vpeljali integriran informacijski sistem, ki bo s podatki oskrboval poslovno računovodstvo. V zaključnem poglavju sem povzela ugotovitve, do katerih sem prišla med izdelavo magistrskega dela.

2. POMEN SODOBNEGA POSLOVNEGA RAČUNOVODSTVA

2.1. Poslovno računovodstvo

Enotne definicije poslovnega računovodstva ni. Opredelitev se razlikuje tako v prostoru kot času. Na vsebino in opredelitev računovodstva in posledično poslovnega računovodstva vpliva razvoj gospodarskega sistema. Sodobni gospodarski subjekti so odgovorni za učinke, ki jih njihova podjetja imajo v širši družbi – postajajo socialno odgovorni subjekti (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 1).

Vsem opredelitvam, ki jih je v strokovni literaturi mogoče zaslediti, pa je skupna ugotovitev, da poslovno računovodstvo pripravlja informacije za odločanje na vseh ravneh odločanja v podjetju. Razlogi za obstoj poslovnega računovodstva so v potrebi poslovnega po informacijah, ki so nujne pri sprejemanju odločitev. Odločanje brez informacij bi bilo tvegano početje. Zato je namen informacij zmanjševanje tveganja pri sprejemanju odločitev.

Kljub splošni ugotovitvi, kaj je namen poslovnega računovodstva, je to v domači literaturi drugače opredeljeno kot v tuji.

V domači literaturi zasledimo ločevanje **finančnega in stroškovnega računovodstva**. Razlog je obstoj notranjih in zunanjih poslovnih dogodkov, o katerih se pripravljajo računovodske informacije in se nanašajo na dogodke, ki nastajajo v podjetju oziroma zunaj podjetja. Tako se finančno računovodstvo ukvarja z zunanjimi poslovnimi dogodki,

stroškovno pa z notranjim (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 2). Računovodstvo, kot dejavnost, se ukvarja z evidentiranjem poslovnih dogodkov ter zbiranjem, shranjevanjem podatkov iz knjigovodskih listin (Dobeic, 1998, str. 13). Je del informacijskega sistema podjetja, kjer so zbrane informacije za: a) interno poročanje managerjem, ki informacije potrebujejo pri planiranju in kontroli, b) interno poročanje managerjem pri pripravi strateških načrtov oziroma pri posebnih odločitvah in oblikovanju celovitih politik ter c) eksterno poročanje delničarjem, državi in drugi javnosti (Horngren, 1978, str. 4). Vhod v računovodstvo je računovodska listina in izhod podatek. Tako je računovodstvo osrednji del informacijskega sestava podjetja, ki ima štiri funkcije (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 3):

- obravnavanja podatkov o preteklosti,
- obravnavanja podatkov o prihodnosti,
- nadziranje obravnavanja podatkov in
- analiziranje podatkov.

Poslovodno računovodstvo je del računovodstva, ne pa ob stroškovnem in finančnem, tretja zvrst računovodstva. Za poslovodno računovodstvo predstavlja vhod **problemska situacija**. Naloga poslovodnega računovodstva je, da to situacijo pravilno definira, pripravi potrebne informacije, jo analizira in predlaga rešitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 19). Informacije, ki jih pripravi pa so tako računovodske kot neračunovodske. Rešitev izbere poslovodstvo. Poslovodno računovodstvo pa poskrbi za spremljanje rezultatov odločitev in obveščanje o njih. Tako je poslovodno računovodstvo tisti del računovodstva (tako finančnega kot stroškovnega), ki pripravlja informacije za odločanje (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic 2003 str. 2). Odločanje pa je potrebno, tako pri načrtovanju kot pri nadziranju. Tako je tudi poslovodno računovodstvo sestavljeno iz:

- dela, ki oblikuje predračunske informacije za potrebe odločanja pri načrtovanju in
- dela, ki oblikuje obračunske informacije za potrebe odločanja pri nadziranju.

Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za odločanje notranjih uporabnikov informacij. Informacije za zunanje uporabnike, med katerimi sodijo lastniki in drugi deležniki, pripravlja finančno računovodstvo. Notranji uporabniki pa potrebujejo različne informacije. Tako so informacije najvišjega poslovodstva, ki sprejema odločitve o strategiji, bolj okvirne, medtem ko so informacije nižjih ravni odločanja, bolj konkretne.

V tuji literaturi je zaslediti delitev računovodstva na finančno računovodstvo, ki pripravlja informacije za zunanje uporabnike in poslovodno računovodstvo (Management Accountancy, Managerial Accounting), ki pripravlja informacije za notranje uporabnike. Stroškovno računovodstvo pa se v tuji literaturi pogosto enači s poslovodnim računovodstvom. Splošna opredelitev poslovodnega računovodstva v angloameriški strokovni literaturi (Turk, 1984, str. 21-22):

»Management accountancy je predstavljanje računovodskih informacij na tak način, da pomagajo vodstvu pri oblikovanju politike in pri vsakodnevnem delovanju podjetja.«

»Poslovodno računovodstvo je tisti del računovodskega procesa, ki je na splošno povezan z managementom.«

»Poslovodno računovodstvo se ukvarja z računovodskimi informacijami, ki so koristne managementu.«

»Poslovodno računovodstvo obravnava v podrobnosti pripravljene in uporabo finančnih informacij za notranje potrebe vodstva.«

»Ukvarja se z vsemi finančnimi evidencami, predvidevanji, poročili in finančnimi analizami, ki so pripravljene v okviru podjetja, za uporabo pri vodenju in ocenjevanju poslovanja v posebnih delih podjetja.«

»Pomaga vodstvu pri sprejemanju odločitev in nadziranju.«

»Izraz, ki ga uporabljamo za opis računovodskih metod, sistemov in tehnik, ki združene s posebnim znanjem in sposobnostjo, pomagajo vodstvu v njegovi nalogi čimbolj povečati dobiček ali čimbolj zmanjšati izgube.«

»Management accounting je uporaba primernih tehnik in zamisli pri obdelavi zgodovinskih in zasnovanih gospodarskih podatkov posamezne organizacije, ki pomaga pri sestavljanju načrta utemeljenih gospodarskih ciljev in pri sprejemanju preudarnih odločitev, za uresničevanje teh ciljev. Vključuje metode in zamisli, ki so neizogibne pri učinkovitem načrtovanju, pri izbiri med alternativnimi poslovnimi akcijami in pri nadzoru s pomočjo presojanja in tolmačenja izvedenega. Njegove študije obsegajo presojo načinov, po katerih so lahko računovodske informacije zbrane, sintetizirane, analizirane in predstavljene v odnosu do posebnih problemov, odločitev in dnevnih nalog poslovnega managementa.«

V tuji literaturi najdemo tudi naslednje poglede na poslovodno računovodstvo:

- Poslovodno računovodstvo se ukvarja z zbiranjem, urejanjem in interpretiranjem informacij, ki so v pomoč posameznikom odgovornim za izvedbo aktivnosti za doseg zastavljenih ciljev, ki jih sprejema najvišje vodstvo (Horngren, 1978, str. 4).
- Poslovodno računovodstvo je odgovorno za zbiranje, procesiranje in poročanje

informacij, ki bodo v pomoč managerjem pri planiranju, kontroliranju in odločanju – poudarek je na pomoči. Zaposlenci v poslovnem računovodstvu pomagajo posameznikom, ki so odgovorni za realizacijo osnovnih ciljev podjetja. Glede na svojo vlogo v podjetju, lahko poslovno računovodstvo imenujemo tudi interno, notranje računovodstvo (Hansen, Mowen, 1992, str. 7).

Navedene definicije in opredelitve poslovnega računovodstva so značilne za ameriške avtorje. V ameriških podjetjih se računovodja, ki

- izdeluje predračune,
- izdeluje primerjave med izvajanjem in načrtovanjem,
- presoja in poroča o uresničenih ciljih in vplivih okolja na podjetje,
- izvaja zunanje poročanje,
- ter skrbi za varstvo sredstev oziroma skrbi za notranji nadzor,

imenuje kontroler (iz angleške besede to control, controller) (Koletnik, 2001, str 3). Kontroler v ameriških podjetjih se tako ukvarja z odločevalno naravnanim računovodstvom (ki ga imenujejo management accounting).

V evropskih podjetjih se je kontroler začel uveljavljati v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja zaradi potrebe po decentraliziranem, preudarnem in ciljnem delovanju. Naloge »evropskega« kontrolerja so (Koletnik, 2001, str. 4):

- svetovanje in usklajevanje pri izdelavi letnih predračunov ter strateških načrtov podjetja,
- notranji obračuni poslovanja,
- prikazovanje poslovne uspešnosti,
- skrb za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in usklajevanje naložb ter druge naloge.

Za razliko od ameriškega se evropski kontroler ne ukvarja z zunanjim poročanjem. V Nemčiji se računovodske rešitve za zunanje in notranje poročanje pomembno razlikujejo. V Nemčiji poznajo dvokrožni računovodski sistem. Prvi (zunanje računovodstvo) je zakonsko postavljen, določena so pravila za bilanciranje in zunanje računovodsko poročanje za poslovne in davčne potrebe. Drugo, notranje računovodstvo, obravnava vidike stroškovnega računovodstva, namenjeno je usmerjanju in uravnavanju poslovanja podjetja.

Ne glede, kako široko so opredeljene naloge poslovnega računovodje oziroma kontrolerja, je dejstvo, da podjetja oziroma poslovodstvo pri poslovođenju, opravljanju nalog,

potrebujejo informacije in osebo oziroma službo, ki bo skrbela za pravočasno pridobivanje, proučitev in posredovanje potrebnih informacij.

2.1.1. Razvoj poslovnega računovodstva

Kot je že ugotovljeno v prvem delu tega poglavja, se je opredelitev poslovnega računovodstva skozi čas spreminjala – odvisna je od razvoja družbe oziroma gospodarstva.

Pojav poslovnega računovodstva je povezan s pojavom potreb po informacijah in kompleksnostjo oziroma rastjo podjetij, pojavom zapletenih organizacijskih struktur in potrebe po merjenju uspešnosti podjetja kot celote in njegovih posameznih delov.

Poslovno računovodstvo se je **pojaviло v začetku 19. stoletja**, ko se je uveljavil tovarniški način proizvodnje kot posledice industrijske revolucije (Ferček, 2003, str. 7) V podjetjih, v katerih se izvaja vedno več operacij, se je pojavila potreba po računovodskih informacijah. Predvsem po informacijah o stroških: stroški ure dela, kilograma surovine, kot pomoč pri določanju stroškovne cene proizvoda.

Naslednja faza v razvoju poslovnega računovodstva se začne s **pojavom znanstvenega managementa**, kjer je poudarek na izboljšanju učinkovitosti proizvodnega procesa s poenostavitvijo in standardizacijo operacij. Začne se uporaba standardnih stroškov. Poznavanje stroškovne cene proizvoda je poslovdstvu pomagalo pri določanju prodajne cene.

O tretji fazi v razvoju poslovnega računovodstva govorimo po prvi svetovni vojni. Ta faza traja do konca 80-ih let prejšnjega stoletja. To je obdobje, ko so se pojavile številne **navpične in vodoravne povezave**. Nova organizacija, oddelki z visoko specializiranimi dejavnostmi, ki imajo svoje poslovdje, je zahtevala nove pristope v poslovdnem računovodstvu, ki ima nalogo zagotoviti potrebne informacije, na podlagi katerih se lahko odloča in zagotavlja uresničevanje ciljev podjetja. Med inovacijami poslovnega računovodstva so: kazalnik ROI – return on investment, sistem povezanih kazalnikov DuPont, gibljivo predračunavanje.

Četrta faza v razvoju poslovnega računovodstva se začne po letu 1980, ko se začnejo uporabljati **nove računovodske metode**.

Za vsako posamezno fazo razvoja poslovnega računovodstva je značilen razvoj in uporaba posebnih tehnik oziroma metod, ki so računovodjem v pomoč pri predstavljanju problematike in iskanju rešitev. Veliko teh je nastalo v podjetjih, so pa tudi take, ki jih predlaga teorija. Skromna uporaba tehnik in metod razvitih v teoriji, je nekatere avtorje navedla k sklepu, da je poslovno računovodstvo v krizi (Milost, 2002, str. 137).

2.2. Kriza poslovnega računovodstva

O krizi poslovnega računovodstva govorijo predvsem ameriški avtorji, medtem ko se angleški tega izogibajo. Tako o krizi govori predvsem Kaplan. Razloge pa vidi v razkoraku med teorijo in prakso. Rešitve, ki jih predlaga teorija, so izgrajene na določenih predpostavkah, ki niso realne. Te predpostavke so: informacije so dostopne, razumljive, pravočasne in tako rekoč zastonj, uporabniki pa točno vedo, kaj rabijo. V resnici dostop do informacij stane, vprašljiva je njihova zanesljivost, pa tudi uporabniki pogosto ne vedo, katere informacije potrebujejo.

Kot razlog za krizo v poslovnem računovodstvu se navaja tudi dejstvo, da praksa nekaterih teoretičnih pristopov ni osvojila. Predvsem gre za mejne stroške (Milost, 2002, str. 137). Poleg tega vztrajno uporabljanje tradicionalnih metod kalkuliranja stroškov, v okolščinah, ki so tako spremenjene, da so rezultati teh metod lahko zavajajoči, je naslednji razlog za sklep, da je poslovno računovodstvo v krizi. Prav tako naj bi računovodske informacije spodbujale poslovodje h kratkoročni uspešnosti in k prikrajanju podatkov (Hočevar, 2003, str. 5).

Med razloge za neuporabo poslovnih metod, ki so jih razvili teoretiki sodijo tudi:

- nepoznavanje metod oziroma nespremljanje podatkov, ki so potrebni za uporabo metode,
- računovodske informacije so prepozno na voljo, so nenatančne, zbiranje je drago, so neprimerne za poslovno odločanje.

Možne rešitve so v povečanju komuniciranja poslovnih računovodij z uporabniki in ostalimi zaposleni v podjetju. Potrebno je tudi povezati uporabo tehnike s koristnostjo. Uporaba določene tehnike je upravičena, če so koristi uporabe le-te večje od stroškov.

Da se je računovodstvo znašlo v situaciji, kot je, niso krive računovodske informacije in metode, temveč njihovi uporabniki in oblikovalci, ugotavlja Hočevar in v 10 tezah predlaga izboljšanje uporabe računovodskih informacij za notranje potrebe (Hočevar, 2003, str. 6):

- razumeti je treba razliko med finančnim in poslovnim računovodstvom,
- za razporejanje splošnih stroškov je ključnega pomena opredelitev stroškovnega nosilca,
- odgovornost poslovodij za stroške, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih možnosti obvladovanja,
- za zmanjšanje stroškov je treba poznati stroške po sestavinah dejavnosti,
- dobičkonosnost proizvoda je treba ocenjevati v njegovem celotnem življenjskem ciklu,
- naložbe v informacijsko tehnologijo same po sebi ne zagotavljajo boljših informacij,
- računovodske informacije je treba dopolnjevati tudi z neračunovodskimi,
- prodajne cene je treba izračunavati na dolgi rok,
- za poslovodno odločanje so pomembne predvsem predračunske informacije,
- spremeniti se mora mesto in pomen računovodstva v podjetju.

Tudi ugotovitev raziskave o uporabi poslovnih metod v slovenskih podjetjih, ki je bila narejena leta 2002, govori o slabem poznavanju in praktični uporabi novih metod (Kavčič, Koželj, Oder, 2004, str. 61). Dobljeni rezultati naj, po ugotovitvah avtorjev, ne bi bistveno odstopali od rezultatov podobnih raziskav narejenih v svetu. Avtorji raziskave ugotavljajo, da so metode nekritično prenesene v slovensko prakso in premalo analizirane ter, da niso izrabljene vse pozitivne strani, ki jih posamezen ukrep lahko prinese.

Kljub tem ne preveč ugodnim ugotovitvam za poslovno računovodstvo, pa so se po drugi strani v slovenskih podjetjih prijele naslednje računovodske metode: ABC (Activity based costing – Kalkuliranje na osnovi sestavin dejavnosti), BSC (Balanced scorecard – uravnotežen sistem kazalnikov), EVA (Economic added value – ekonomska dodana vrednost). Uvedba novih metod je posledica nezadovoljstva s klasičnimi računovodskimi metodami, ki ne zagotavljajo ustreznih informacij v sodobnem okolju kot tudi sprejetost le teh med podjetji, ki svetujejo in pomagajo pri uvedbi izbranih metod (Hočevar, 2002, str. 94-95).

2.3. Sodobno poslovno računovodstvo

Drucker ugotavlja, da managerji postajajo vedno bolj računalniško pismeni, ne pa tudi informacijsko pismeni. Vedo, kako priti do informacij, toda ne znajo jih uporabiti.

Podatkovne baze so rudniki, da pa surovina postane informacija, mora biti organizirana (urejena), usmerjena proti nalogi, uporabljena pri odločanju. **Izziv**, pred katerim so podjetja, se nanaša na informacijsko opismenjevanje: naučiti se je potrebno vprašati prave stvari. Ponavadi so informacije o teh zadevah razpoložljive, vendar neorganizirane in v primitivni obliki. Ko gre za strateške odločitve, pa so potrebne informacije iz okolja, zunanje, saj rezultati, priložnosti in nevarnosti izhajajo iz okolja. Edine zunanje informacije, ki so v sistemu, so o obstoječih kupcih, kaj ti kupujejo in te tudi uporabljajo za dnevno odločanje. Malokdo ima v svojih bazah podatkov informacije o potencialnih kupcih (noncustomer).

Drugi izziv, pred katerim so uporabniki informacije je dobiti zunanje informacije (o nekupcih, demografske podatke) in jih skupaj z obstoječimi informacijami učinkovito uporabiti pri odločanju.

Zadnji izziv je povezati dva sistema (informacijski in računovodski), ki trenutno delujeta drug ob drugem, oziroma ju narediti kompatibilna. Ljudje ponavadi smatrajo računovodske podatke za preveč finančne, kar je veljalo pred 700 leti. Moderno računovodstvo pa se vedno bolj ukvarja z operacijami kot financami. Računovodstvo postaja največji intelektualni izziv na področju managementa v tem turbulentnem okolju. Pravi izziv je pretvarjanje podatkov v koristne informacije, ki bodo dejansko uporabljene in ne moč in hitrost računalnikov.

Da so neračunovodske informacije pri odločanju pomembne, ugotavlja tudi Skerbinjekova v svojem prispevku. Predvsem so te pomembne pri odločanju vodij poslovnih funkcij, ki potrebujejo informacije iz okolja (Lutar-Skerbinjek, 2002, str. 423). Uporaba neračunovodskih informacij v sodobnem poslovnem računovodstvu je za odločanje nujna. Spremembe v okolju terjajo spremembe v poslovnem računovodstvu, njegovo posodobitev. Sodobno poslovno računovodstvo nastaja zaradi: (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, 25-27):

- uvedbe proizvodnje just in time,
- večje pozornosti kakovosti,
- različnosti proizvodov in njihovi krajši življenjski cikli,
- rasti raznovrstnih informacij,
- računalniške podpore vodenja proizvodnje,
- razvoja informacijske tehnologije,
- opustitve državnega urejanja v nekaterih storitvenih dejavnostih.

Tudi računovodje navajajo podobne dejavnike, ki vplivajo na njihovo delo. Po mnenju slovenskih in britanskih računovodij, na njihovo delo vplivajo naslednji dejavniki (Kolar, 2004, str. 243):

- informacijska tehnologija,
- organizacijsko preoblikovanje,
- nove računovodske programske rešitve,
- višja naravnost h kupcem,
- novi načini poslovanja,
- elektronsko poslovanje,
- zahteve za zunanje poročanje,
- globalizacija,
- prevzemi in pripojitve,
- večja naravnost na kakovost,
- nove računovodske tehnike,
- nasveti zunanjih svetovalcev,
- proizvodne tehnologije.

V poslovnem računovodstvu so v zadnjem času uvedene različne novosti, tako da lahko to podpira strateško in stroškovno naravnano poslovanje. Pri tem mu pomagajo (Kolar, 2004, str. 73):

- analiza stroškov v smeri verige vrednosti podjetja in panoge,
- preučevanje povezanosti stroškov in stroškovnih povzročiteljev,
- presojanja in spremljanja stroškov v življenjskem ciklu izdelkov in panoge,
- načrtnega nadziranja uresničenih stroškov v povezavi s pričakovanimi vrednostmi s strani kupcev in lastnikov kapitala podjetja,
- prepoznavanja različnih odločitveno povezanih informacijah o stroških in strokovnih objektih, kot so na primer kupci.

Isti avtor vidi razvoj poslovnega računovodstva v 21-em stoletju v smeri (Kolar, 2004, str. 75):

- formuliranja in vsakdanjega udejanjanja poslovnih partnerstev poslovnega računovodstva in ravnateljstva,
- prilagoditve in uporabe strateškega razmišljanja tudi v finančnih funkcijah poslovanja,
- razvoja človeških virov in upravljanja z njimi tudi v poslovnem računovodstvu,
- zadovoljevanju prevzetih oziroma ugotovljenih potreb kupcev,

- povečanju dovzetnosti zaposlencev za potrebe in želje ravnateljstva, kupcev in okolja.

Razvoj poslovnega računovodstva podpirajo tudi informacijski sistemi, ki (Kolar, 2004, str. 73):

- integrirajo kratkoročne in dolgoročne vidike informacij o aktivnostih poslovanja,
- kombinirajo finančna in nefinančna merila poslovanja,
- primerjajo lastnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja z okoljem podjetja.

3. VRSTE POSLOVNORAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

V tem poglavju bo govora o informacijah za odločanje, tako najvišjega vodstva podjetja, kot tudi vodstva na ostalih ravneh odločanja v podjetju. Katere informacije so za posameznega uporabnika pomembne, je odvisno od njegove funkcije in odgovornosti. Za poslovno računovodstvo pa je pomembno poznavanje tudi problema in procesa odločanja, kot tudi lastnosti in vrste informacij. Zato, preden začnem s konkretnimi informacijami, ki jih uporabniki potrebujejo, najprej nekaj besed o funkcijah posloводства, odločanju in procesu odločanja ter informacijah, virih in lastnostih le teh.

3.1. Posloводство in njegove funkcije

Bistvene funkcije ravnateljev so planiranje, organiziranje, vodenje in kontroliranje. Pri opravljanju katere koli od navedenih funkcij, se mora ravnatelj odločati in usklajevati delo na nižjih ravneh v hierarhični lestvici podjetja.

Za opravljanje navedenih funkcij potrebujejo informacije. Za vsako od navedenih funkcij so potrebne posebne informacije, o katerih bo govora v nadaljevanju. Najprej pa nekaj besed o vsebini posamezne funkcije. Brez poznavanja teh ni mogoče oblikovati primernih informacij.

3.1.1. Planiranje

Planiranje poslovanja podjetja je (Rozman, 1993, str. 77):

- nenehno sistematično, zavestno in smotrno zamišljanje bodočega poslovanja podjetja, zamišljanje bodočih stanj in poti za njihovo izvedbo, prav tako tudi sredstev, ki

- tečejo v procesu analize poslovanja, predvidevanja okolja, določanja prihodnjega stanja in poti za njegovo doseg, pri čemer
- usklajuje delo poslovanja v celostno poslovanje z namenom, da se preprečijo problemi in uresničijo možnosti, s tem pa se doseže čim večja uspešnost poslovanja.

Ločimo tri **zvrsti planiranja** (Rozman, 1993, str. 78):

- planiranje proizvoda in procesa,
- planiranje poslovnih funkcij in
- planiranje celotnega poslovanja

Posamezno zvrst planiranja lahko povežemo z ravni ravnatelja v hierarhični strukturi podjetja. Tako se na najvišjem nivoju ravnatelj odloča o planu celotnega poslovanja, ravnatelj na nižjem nivoju, se odloča o planu poslovnih funkcij, še nižji nivo pa o planu procesa in proizvoda.

Glede na obdobje, na katero se plan nanaša, ločimo **kratkoročno in dolgoročno planiranje**. Plani, ki so narejeni za dobo enega leta – letni plani, so kratkoročni, medtem ko so plani narejeni za daljšo dobo, srednjeročni oziroma dolgoročni. Pri tem je kot dolgoročni plan mišljen plan za obdobje daljše od petih let.

Bistvene **sestavine planov** so cilji in aktivnosti oziroma poti za doseg ciljev, ki jih podjetje v planskem obdobju želi doseči. Pri tem so kratkoročni oziroma letni plani bistveno bolj razdelani in natančni. Za dolgoročne plane pa je značilno, da so navedeni bistveni, temeljni cilji podjetja, poslanstvo podjetja in njegova vizija ter usmeritve podjetja.

Naloge, ki jih imajo **ravnatelji pri planiranju**, se nanašajo na odločanje o izbiri ciljev ter poti za doseg le-teh. Za opravljanje te naloge potrebujejo informacije, ki nastajajo v procesu planiranja. **Proces planiranja** se začne z oceno okolja, analizo poslovanja podjetja, predvidevanje prihodnjega stanja podjetja.

Plan podjetja, za katerim stoji ravnatelj, potrdi in sprejme lastnik, predstavnik upravljalne funkcije in pomeni zavezo ravnatelja za doseg, v planu zastavljenih ciljev. **Merilo za oceno uspešnosti poslovanja** oziroma merilo za oceno uspešnosti opravljenega dela ravnatelja predstavlja doseganje v planu zastavljenih ciljev.

Zamišljeno prihodnje stanje, ki ga želijo pri delovanju podjetja doseči, morajo ravnatelji predstaviti podrejenim, saj ti s svojimi aktivnostmi prispevajo k realizaciji tega stanja. Zato je pomembno **komuniciranje** – prenašanje zamisli. Ko pa so podrejeni seznanjeni s cilji, jih je potrebno **motivirati**, da te tudi dosežejo. Tako sta komunikacija in motivacija pomembni nalogi ravnatelja.

Pri komunikaciji je potrebno vedeti, da je ta lahko enosmerna ali dvosmerna. Za uspešno realizacijo ciljev je pomembno, da ravnatelji vzpostavijo dvosmerno komunikacijo. Le tako so seznanjeni s problemi, do katerih tekom izvajanja nalog prihaja in jih je potrebno reševati.

3.1.2. Organiziranje

Organiziranje je zavestna človekova dejavnost povezovanja in usklajevanja proizvodnih tvorcev za doseganje določenih ciljev (Ivanko in skupina avtorjev, 1994, str. 422).

Organiziranje je druga pomembna naloga ravnatelja. Ta sledi planiranju. Ko je plan sprejet oziroma s strani lastnikov potrjen, sledi izvedba. Pri izvajanju pa se ravnatelji srečujejo s takimi in drugačnimi problemi, ki jih morajo reševati na način, ki bo vodil k doseganju zastavljenih ciljev. Bistveno pri izvajanju nalog je organiziranje dela v podjetju, ki se kaže v dodeljevanju nalog posameznikom, pri čemer nastajajo razmerja med njimi, ki so pomembna za izvedbo naloge in doseganje ciljev podjetja. Organizacija podjetja je sestav razmerij med ljudmi, ki zagotavlja obstoj, družbeno ekonomske in druge značilnosti podjetja ter smotrno uresničevanje cilja podjetja (Lipovec, 1987, str. 34-35). Oblikovati je potrebno tako organizacijo, ki bo vodila k uresničevanju ciljev podjetja, strateških in letnih.

Tudi pri izvajanju te funkcije, mora ravnatelj imeti primerne informacije in se odločati o taki oziroma drugačni **organizacijski strukturi** podjetja – mreži razmerij med ljudmi (Lipovec, 1987, str. 60).

Uspešnost podjetja (ne glede na to, kako jo merimo) je odvisna tudi od organizacije. Z organizacijo sta bistveno povezani **klima in kultura** v podjetju. Klimo lahko definiramo kot določeno razpoloženje v podjetju, ki je lahko spodbujajoče ali zavirajoče. Doseganje zastavljenih rezultatov je vsekakor lažje v okolju, ki zaposlenca spodbuja. Ravnatelji imajo na voljo vrsto ukrepov, s katerimi lahko prispevajo k spodbudi zaposlenca.

3.1.3. Vodenje

Vodenje kot naloga oziroma funkcija ravnatelja pomeni **usmerjanje podrejenih** pri njihovem delu. Tudi pri opravljanju te funkcije morajo imeti potrebne informacije, ki so podlaga za odločanje. Vodenje je **sposobnost vplivanja na druge** ljudi, da sodelujejo v prizadevanjih za doseganje skupnih ciljev.

Ko govorimo o vodenju, se srečamo s **stili vodenja**. V literaturi pogosto najdemo različne stile vodenja, ki pa so odvisni od osebnostnih lastnosti ravnatelja. Najpogosteje omenjena stila vodenja sta:

- **avtoritativni** (ali avtoritarni oziroma avtokratski) - Vodja uporablja izključno statusni položaj kot način usmerjanja ter
- **participativni – demokratični** - Vodja se opira tako na statusno kot na osebnostno ter strokovno avtoriteto. Skupina sama izbira vodjo, ki uporablja samo strokovno in osebnostno avtoriteto za usmerjanje dela.

Pri vodenju se ravnatelj srečuje s problemi, ki so povezani tako z njegovimi nadrejenimi kot podrejenimi. Nadrejeni pričakujejo realizacijo zastavljenih ciljev – z usmerjanjem podrejenih skušajo realizirati zastavljene cilje podjetja, podrejeni pa poleg realizacije ciljev podjetja skušajo realizirati tudi svoje lastne cilje. To pa naredi delo ravnatelja zahtevno in kompleksno. Uspešnost reševanja tega problema ga naredi uspešnega. Sposobni ravnatelj naj bi bil tisti, ki uspe prilagoditi sposobnosti podjetja lastnim sposobnostim, ciljem podjetja in razmeram.

V literaturi pogosto zasledimo **izraz vodenje s cilji** oziroma vodenje k realizaciji zastavljenih ciljev. Pri tem je pomembno, da so zastavljeni cilji jasni, pri realizaciji pa je pomembno komuniciranje med nadrejenimi in podrejenimi. Le obveščeni zaposleni čutijo pripadnost podjetju in so pripravljeni prispevati k realizaciji zastavljenih podjetniških ciljev.

3.1.4. Kontroliranje

Pri kontroliranju gre po eni strani za primerjanje realiziranega s planiranjem, ugotavljanje odmikov in pripravo ukrepov za odpravljanje teh, na drugi za nadziranje izvajanja nalog podrejenih. Kontrola je neprestano odločanje z namenom izvedbe plana (Rozman, 1993, str. 254).

Proces kontrole se začne, ko je določeno opravilo opravljeno, sledi primerjava s planom, ugotavljanje odmikov, postavljanje vzrokov za odmike in predlog ukrepov. S kontroliranjem naj bi zagotovili poslovanje v skladu s planiranim.

Da ravnatelj začne s kontrolo, mora imeti informacijo o zaključku določene naloge in znane rezultate. Primerjava doseženega rezultata s planiranim je pomembna informacija, ki je podlaga za pripravo ukrepa.

Večina podjetij ima organizirane oddelke, katerih naloga je priprava poročil, iz katerih je razvidno doseganje plana – primerjava dosežkov s planom, ugotavljanje odmikov, iskanje vzrokov za odmike ter predlaganje ukrepov.

Za pripravo informacij je med drugim pomembno poznavanje tudi **procesa odločanja** zato v nadaljevanju kratek opis tega.

3.1.5. Odločanje in proces odločanja

Pri opravljanju zaupanih nalog, ravnatelji na vseh ravneh, sprejemajo odločitve. Najsplošnejša definicija odločanja je izbira med možnostmi (Rozman, 1996, str.1). Da pa bi izbrali čim boljšo možnost, morajo imeti informacije.

Pri odločanju je najprej potrebno spoznati **predmet odločanja**: o čem se odloča. Predmet odločanja je lahko: proizvod oziroma proces, poslovanje podjetja, poslovna funkcija. Poslovanje podjetja, kot predmet odločanja, je v domeni najvišjega ravnatelja. Odločitev na tej ravni zadeva celotno podjetje. Odločanje o poslovnih funkcijah je v literaturi označeno kot **operativno odločanje**. Operativne odločitve sprejemajo odgovorni ravnatelji poslovnih funkcij ali ravnatelji srednje ravni. O proizvodih oziroma procesih se odločajo specialisti, ki imajo največ znanja na tem področju.

Raven znanja, ki ga odgovorni potrebujejo pri odločanju, se glede na predmet odločanja razlikuje. Specialisti imajo tehnična znanja, ki jim za predmet odločanja zadošča. Ravnatelji najvišjega nivoja pa potrebujejo managerska znanja. Za odločitve, ki se tičejo podjetja kot celote, tehnično znanje ni nujno potrebno, medtem ko operativni ravnatelji potrebujejo poleg tehničnega znanja tudi menagersko znanje.

V odvisnosti od **načina odločanja** ločimo: a) rutinske ali programirane odločitve, kjer je predmet odločanja znan in so jasni rezultati možnih alternativ, b) nerutinske ali neprogramirane odločitve, kjer tega ni.

Glede na **pogostost odločanja** ločimo: dnevne odločitve, ki jih je potrebno vsak dan sproti sprejemati (take odločitve so ponavadi rutinske), občasne odločitve, letne odločitev in strateške odločitve.

Vrste odločitev so povezane z ravni ravnatelja. Nižji ravnatelji sprejemajo dnevne odločitve, rutinsko. Najvišji ravnatelji se odločajo o strategiji, strateških ciljih. Njihove odločitve niso rutinske, tudi dnevne ne.

V odvisnosti od pogostosti odločanja in načina odločanja, je potrebno prilagoditi pripravo informacij. Ravnatelji, ki se dnevno odločajo, potrebujejo informacije dnevno, njihovo zbiranje mora biti redno in ažurno. Informacije, ki jih potrebujejo najvišji ravnatelji so povsem drugačne. Čas, ki ga imajo službe zadolžene za pripravo teh informacij, je daljši. Tudi pogostost zbiranja je drugačna.

Zvrsti odločanja v podjetju so prikazane v tabeli 1.

Tabela 1: Zvrsti odločanja v podjetju

Zvrsti odločanja	Odločanje o proizvodu in procesu	Operativno odločanje	Odločanje o celotnem poslovanju
Predmet odločanja	Proizvod, proces	Poslovna funkcija	Podjetje
Merilo planiranja	Predkalkulacija	Plan stroškov in stroškovna mesta	Plan uspeha
Merilo kontrole	Pokalkulacija	Obračun stroškov na stroškovna mesta	Bilanca stanja
Odgovorni	Specialisti	Managerji poslovnih funkcij	Manager podjetja

Vir: Rozman, 1993, str. 30

Ne glede na to, kdo je odgovorna oseba in kaj je predmet odločanja, so merila planiranja in kontrole informacije, ki jih pripravljajo v računovodstvu.

Zagotoviti vse potrebne informacije za odločanje pravočasno in vedno, je skoraj nemogoče. Zato je odločanje tvegano. Informacije sicer prispevajo k zmanjšanju tveganja. Tveganju pa se ni mogoče povsem in pri vsakem odločanju izogniti. V odvisnosti od stopnje tveganja so odločitve sprejete v gotovosti in odločitve sprejete v negotovosti.

Ravnatelji so se pogosto prisiljeni odločati o stvareh, ki jih ne poznajo, ali jih ne poznajo dobro, kot tudi odločati se o stvareh, za katere ni najboljših rešitev. Pravimo, da so omejeno racionalni (Rozman, 1993, str. 34). Razlog za omejeno racionalnost je tudi v prehitrem zadovoljstvu z rešitvijo oziroma nejasno definiranem problemu.

Pogosto ravnatelji iščejo rešitve problema, ki prinaša koristi na kratek rok in zanemarjajo rešitve, katerih pozitivni rezultati bi bili vidni čez daljše obdobje. Posledice tako imenovanih kratkoročnih rešitev, so lahko problemi na drugih področjih.

Glede na število ljudi, ki sodelujejo pri sprejemanju odločitev, ločimo skupinsko in individualno odločanje.

3.1.6.1. Proces odločanja

Ko gre za proces odločanja, različni avtorji navajajo različne faze procesa odločanja. Rozman povzema naslednje:

- ugotavljanje problemskega stanja,
- določanje problemov,
- iskanje, razvijanje, ocenjevanje in izbira rešitve,
- logičen preskus rešitve in z izvedbo v praksi tudi njen praktičen preskus.

Problemsko stanje se lahko nanaša na obstoječe ali na zamišljeno prihodnje stanje. Ugotovimo ga s primerjanjem trenutnih, aktualnih podatkov:

- s preteklimi ali
- s podatki drugega podjetja ali
- s planiranimi podatki.

Problemsko stanje je po navadi odstopanje od planiranega, preteklega stanja oziroma od sorodnega podjetja.

Ko je ugotovljen odmik (odstopanje), je potrebno poiskati vzroke, ki so do tega privedli. Pri tem pomembno vlogo odigra teoretično znanje, kot tudi izkušnje. Izmed množice možnih vzrokov je potrebno odkriti pravega – za vsak možen vzrok je potrebno preveriti ali je v konkretnem primeru pravi.

V naslednji fazi je potrebno najti rešitev problema. Pomembno je, da se poišče čim več možnih rešitev in potem izbere najboljša. Pri izbiri je potrebno izoblikovati merila. Ta so podlaga za izbiro rešitve – za odločitev.

Preden se z rešitvijo gre v izvedbo, jo je potrebno logično preizkusiti. Tako je mogoče zagotoviti, da bo izvedba odpravila problemsko stanje in dosegala svoj cilj.

V vsaki fazi procesa odločanja so potrebne informacije. Že pri primerjavi ugotovljeno odstopanje med doseženim in ciljnim, je pomembna informacija, ki sproži proces ugotavljanja vzrokov in iskanje rešitev. V fazi ugotavljanja možnih vzrokov je potrebno zbrati in preveriti množico podatkov, prav tako pri iskanju rešitve. Pri tem so informacije in podatki, ki podpirajo vzroke za odmik, pretekli podatki. Informacije, ki so potrebne pri iskanju možnih rešitev, pa niso vedno dosegljive. Pomen teh je še večji pri preverjanju logičnosti izbrane rešitve.

Proces odločanja je lahko bolj ali manj učinkovit. Učinkovit proces odločanja izpolnjuje naslednja merila (Hammond, Keeney, Raiffa, 2000, str. 14):

- osredotoča se na to, kar je pomembno,
- je logičen in konsistenten,
- upošteva tako subjektivne kot tudi objektivne dejavnike in prepleta analitično mišljenje z intuitivnim,
- zahteva samo toliko analiz, kolikor je potrebnih za rešitev določene dileme,
- spodbuja in usmerja zbiranje ustreznih informacij in strokovnih mnenj,
- je preprost, zanesljiv, lahko uporaben in fleksibilen.

3.2. Informacija

Odločanja brez informacij si ne moremo zamisliti, še posebej, če gre za poslovne odločitve – odločitve v podjetju. Zato je pomembno, da vemo, kaj sploh je informacija.

Ko želimo definirati informacijo, ne moremo mimo podatka. Toda informacija ni vsak podatek, temveč tisti podatek, ki osebi, kateri je namenjen, nekaj pove oziroma ga ta lahko uporabi. Namen informacije je spodbuditi ukrepanje (Turk, 1978, str. 169). Torej je informacija podatek, ki ga nekdo uporabi pri odločanju, je problemsko usmerjen podatek. Pomembno je tudi, da je v tesni zvezi s problemom, ki ga želi rešiti. Za razliko od podatka, informacija uporabniku nekaj pove, je uporaben podatek.

Informacija je namensko usmerjeno in nekemu namenjeno sporočilo, ki omogoči ali olajša sprejem odločitve. Zato mora biti (Gričar in skupina avtorjev, 1994, str. 707):

- izražena s sintaktično pravilnimi znaki,
- imeti mora nedvoumno (sematično) vsebino v zvezi s pojavom, na katerega se nanaša,
- biti mora uporabna za sprejem neke akcije.

Podatki iz okolja in podjetja vstopajo v informacijski sistem podjetja, iz njega pa izstopajo informacije, ki so namenjene uporabnikom, v obliki različnih poročil.

Informacija je vredna, kolikor je boljša odločitev. Največ je vredna informacija, ki v celoti odpravi negotovost v procesu odločanja – popolna informacija (Gričar in skupina avtorjev, 1994, str. 708).

Pridobivanje informacij je povezano s stroški. Ti naj ne bi bili višji od koristi, ki bi jo pridobili z informacijo. Tako je tudi dodatna informacija povezana z dodatnimi stroški pridobivanja. Če ti presegajo korist, ki jo ima dodatna informacija, se v pridobivanje ne gre oziroma se odločitev sprejeme na podlagi razpoložljivih informacij. Potreba po informacijah je odvisna od osebe, ki jih prejema, od vrste odločitev, ki jih je treba sprejeti, od časa, ki je na voljo (Gričar in skupina avtorjev, 1994, str. 708).

3.2.1. Lastnosti informacij

Za pripravljalce poročil, v katerih so informacije, je zelo pomembno, da poznajo lastnosti informacij. V nasprotnem so poročila lahko polna nepotrebnih podatkov, ki uporabnikom poročil oziroma informacij ne pomagajo pri sprejemanju odločitev, lahko jim celo delajo težave, na drugi strani pa imajo tudi sami pripravljalci poročil veliko dela z zbiranjem in pripravljanjem podatkov, ki v končni fazi nikomur ne koristijo.

Za informacije so značilne naslednje lastnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 33-34):

- morajo biti relevantne,
- popolne,
- ustrezne po obsegu,
- pravočasne,
- lahko dostopne.

Relevantne so tiste informacije, ki upoštevajo spremembo gospodarskih kategorij, ki bi jih povzročila proučevana odločitev – so tiste informacije, s katerimi lahko vplivamo na odločitev. Zato je pomembno poznavanje gospodarskih kategorij, njihovo spreminjanje in njihov vpliv na posledice, ki jih bo imela odločitev. Gospodarska kategorija se v različnih gospodarskih razmerah različno obnaša, zato je pomembno poznavanje njenega obnašanja, na drugi strani poznavanje cilja, ki ga z odločitvijo želimo doseči, le tako je mogoče izbrati pravo odločitev, ki bo prispevala k doseganju cilja.

Popolna informacija je tista, ki zajema vse, kar je za poslovno odločitev pomembno. To pa je težko doseči. Zato je vsaka odločitev povezana z večjim ali manjšim tveganjem, da bodo posledice odločitve res enake pričakovanim. V trenutku odločanja je zelo težko zagotoviti vse potrebne informacije.

Ustrezen obseg informacij pomeni, da informacij za tistega, ki se odloča, ni preveč oziroma premalo. Prevelik obseg informacij lahko odločevalca zmede in se lahko nasloni na informacije, ki niso nujno pomembne, izpusti pa tiste, ki so. Ko se ravnatelji odločajo, je pomembno, da vedo, da nekaterih informacij nimajo – razlog je lahko v nerazpoložljivosti ali pa je njihovo pridobivanje predrago. Lahko se zgodi, da pri sprejemanju neke odločitve ne vedo, da potrebujejo določeno informacijo, zato je tudi nimajo in si ne prizadevajo, da bi jo pridobili. To lahko ima vpliv na sprejem odločitve, posledice pa so lahko neugodne v smislu nedoseganja zastavljenega cilja.

Pravočasnost informacij je zelo pomembna. Glede na dogajanja na trgu je potrebno hitro odločanje in s tem tudi hitra priprava informacij. Če odločevalec, v trenutku, ko sprejema odločitev, nima vseh informacij, se sicer odloči, toda v primeru, ko bi imel vse potrebne informacije, bi bila morda njegova odločitev drugačna. S tem so tudi posledice, izidi odločitve lahko drugačni.

Lahko dostopne informacije so tiste, ki so pripravljene na način in v obliki, ki ustreza odločevalcu – ne zahteva dodatnega iskanja, razlaganja.

3.2.2. Vrste informacij

Ločimo več vrst informacij v odvisnosti od (Turk, 1974, str. 5):

- izvora: notranje informacije, zunanje informacije;
- časa: enkratne, periodične, aperiodične informacije;
- namena: informacije za odločanje pri načrtovanju, pri ostvarjanju in nadziranju;
- oblike: ustne, pismene, slikovne, kombiniranje;
- uporabnika: za notranje potrebe, za zunanje potrebe;
- stopnje obdelave: izvirne, izvedene;
- zgoščenosti: posamične, zbirne;
- popolnosti: popolne, nepopolne.

Informacije pa je mogoče razdeliti tudi na znane in neznanе. Pri odločanju se poslovodstvo naslanja na znane informacije. Problem pa predstavljajo neznanе informacije. Te lahko razdelimo na tiste, za katere vemo, da jih ne poznamo (znano neznanо) in tiste, za katere niti ne vemo, da jih ne poznamo (neznanо neznanо). Slednje so pri odločanju najbolj nevarne (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 33).

Gričar loči naslednje vrste informacij:

- informacije, ki se nanašajo na preteklost, sedanost ali prihodnost. Potrebne pa so tako pri načrtovanju, pripravljanju izvajanja in kontroliranju oziroma nadziranju izvajanja – uresničevanja načrtovanega.
- informacije iz podjetja – notranje informacije in informacije iz okolja – zunanje informacije. Še posebej pa so pri načrtovanju pomembne zunanje informacije oziroma informacije iz okolja.

Informacije lahko delimo tudi na kvantitativne in nekvantitativne (Jaklič, Hočevār, 1999, str. 15). Kvantitativne so izražene s številkami, medtem ko se nekvantitativnih informacij ne da izraziti s številkami. Te so pridobljene na podlagi opazovanj, izkušenj, vtisov.

Cilj informacij, ki jih daje pripravljalec informacij, je vplivati na prejemnikove ukrepe (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 31).

3.2.3. Uporabniki informacij

Ko govorimo o informacijah za odločanje, imamo ponavadi v mislih ravnatelje na različnih ravneh v podjetju, ki sprejemajo odločitve. Dejansko lahko rečemo, da so ti notranji uporabniki informacij. Poleg ravnateljev so notranji uporabniki informacij tudi ostali zaposleni: tehnologi, organizatorji, strokovnjaki. Informacije pa potrebujejo tudi zunanji uporabniki oziroma uporabniki, ki niso zaposleni v podjetju, vendar potrebujejo informacije za odločanje. To so v prvi vrsti lastniki – upravljalci podjetja, ob njih pa tudi država in njene institucije, potencialni investitorji, partnerji, banke. Predmet poslovnega računovodstva so informacije za odločanje notranjih uporabnikov, zato se s potrebami po informacij zunanjih uporabnikov ne bom ukvarjala.

Pri sprejemanju odločitev je pomembno poznavanje stroškov, poznavanje njihovega obnašanja in vpliva na odločitve. Stroški skupaj s prihodki sooblikujejo poslovni izid podjetja. Zato v nadaljevanju bolj podrobno obravnavam informacije o stroških in prihodkih.

3.3. Informacije o stroških

Kot že rečeno, stroški skupaj s prihodki sooblikujejo poslovni izid podjetja. Zniževanje stroškov je še vedno eno najpomembnejših dejanj, ki vodi k izboljšanju rezultata podjetja. Če se ti povečujejo hitreje kot prihodki, lahko ogrozijo preživetje podjetja (Abell, 1995, str. 135). Informacije o stroških poslovanja podjetja kažejo, kako podjetje gospodari z resursi, ki jih ima.

S stroški se ukvarja stroškovno računovodstvo, ki mu pogosto rečejo tudi računovodstvo za notranje potrebe, saj naj bi informacije o stroških v prvi vrsti bile dobrodošle notranjim uporabnikom. Te naj bi kazale na uspešnost oziroma učinkovitost trošenja prvin poslovnega procesa.

Stroški so potroški prvin poslovnega procesa (predmetov dela, delovnih sredstev, izdelavnega dela), ki so izraženi v denarnih enotah oziroma predstavljajo vrednostno izraženo porabo dejavnikov poslovnega oziroma proizvodnega procesa. Potrošek je povezan

s trošenjem prvin poslovnega procesa. Trošenje pa pomeni zmanjševanje fizičnih ali drugih stvarnih lastnosti proizvodnega tvorca (Rebernik, 1999, str. 195).

Strošek=(količina \Leftrightarrow (merska enota x mersko število)) x (cena merske enote proizvodnega dejavnika) (Ločniškar, 2003, str. 11) oziroma

Strošek = potrošek x cena (Rebernik, 1999, str. 195).

Poleg potroškov prvin poslovnega procesa, pa v podjetju nastajajo tudi stroški kot so: obresti za kredite, zavarovanje, davki in prispevki, stroški izobraževanja, propagande, ki so tudi bistveni za poslovanje podjetja, čeprav niso povsem povezani s porabo prvin poslovnega procesa, ampak so nastali že s samim dejstvom, da ima poslovni sistem neka poslovna sredstva (Kadoič, 1999, str. 117).

Poznavanje stroškov in njihovega obnašanja je pomembno pri pripravi kalkulacij. Saj je samo stroške, povezane s prvinami poslovnega procesa, mogoče vključiti v ceno izdelka. Ostali zneski so odhodki in se pokrivajo iz ustvarjenega rezultata.

Da je nek znesek strošek, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 22):

- znesek mora biti posledica trošenja prvin poslovnega procesa,
- gre za trošenje,
- potrošek je izražen vrednostno,
- potrošek je povezan z eno izmed prvin poslovnega procesa,
- nastali znesek je mogoče opravičiti,
- znesek se pokriva s prihodki – oziroma je nastal zaradi pridobivanja prihodkov.

Pri sprejemanju odločitev je potrebno poznavanja obnašanje stroškov v različnih okoliščinah in namena proučevanja stroškov. Stroške lahko proučujemo:

- v celotnem obsegu,
- na količinsko enoto poslovnega učinka,
- po organizacijskih enotah,
- po kupcih.

Stroški so evidentirani v knjigovodskih listinah. Zbirajo se na stroškovnih mestih, preko katerih se razporejajo na poslovne učinke. Pri tem je potrebno upoštevati pravila, ki jih predpisujejo računovodski predpisi (računovodski standardi).

Stroške lahko razvrstimo po različnih vidikih (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 25-33):

- a) naravne vrste stroškov,
- b) spreminjanje z obsegom dejavnosti,
- c) časovni vidik,
- d) možnosti razporeditve na stroškovnega nosilca (računska povezava posameznega stroška z izdelkom),
- e) vidik odgovornosti,
- f) ugotavljanje stroškov za nazaj oziroma za naprej,
- g) sodelovanje znotraj ali zunaj podjetja,
- h) poslovne funkcije,
- i) vrednotenja poslovnih učinkov –stroški izdelka oziroma stroški obdobja,
- j) poslovnih odločitev,
- k) sprememba stroška zaradi povečanja obsega dejavnosti za enoto.

a) Naravne vrste stroškov

Glede na prvine poslovnega procesa, delimo stroške na stroške materiala, stroške dela, amortizacijo, storitve. Ta delitev je najpogostejša. Tovrstni pogled na stroške pride prav, ko se podjetje odloča o zamenjavi ene poslovne prvine za drugo (delo s strojem).

Kontni načrt, kot predpis, ki ga podjetja pri evidentiranju poslovnih dogodkov uporabljajo, pri opredeljevanju kontov razreda 4 (stroški) upošteva naravno vrsto stroška.

b) Stroški glede na obseg dejavnosti

Na obnašanje stroškov vpliva obseg dejavnosti. Stroški, ki se spreminjajo skladno s spreminjanjem obsega dejavnosti, so variabilni oziroma spremenljivi stroški. Če spreminjanje obsega dejavnosti ne vpliva na višino stroškov, govorimo o fiksnih oziroma stalnih stroških. Pri tem je pogosto treba stalnost stroškov jemati pogojno. V ozadju finskih stroškov so proizvodne kapacitete podjetja. Če podjetje želi proizvesti več, kot je mogoče z obstoječimi kapacitetami, bo moralo investirati oziroma povečati kapacitete, to pa bo vplivalo na povečanje fiksnih stroškov. Fiksni stroški so fiksni, dokler podjetje proizvaja v mejah obsega, ki ga opredeljujejo dane kapacitete. Ko se podjetje odloči za povečanje obsega proizvodnje nad obsegom, ki ga določajo kapacitete, se odloči za nakup dodatnih kapacitet, kar ima za posledico povečanje fiksnih stroškov.

Če opazujemo vpliv spreminjanja obsega dejavnosti na spremenljive stroške, ugotovimo, da so ti na enoto enaki. To pa še ne pomeni, da podjetja spremenljivih stroškov na enoto ne morejo zmanjšati. Z zmanjševanjem potroškov prvin na enoto proizvoda, kot tudi z zmanjševanjem cen enote prvin, je mogoče zmanjšati tudi spremenljive stroške na enoto proizvoda (Hočevar, 1997, str. 29).

Stroški, ki se gibajo proporcionalno z gibanjem obsega proizvodnje, so izdelavni material, izdelavno delo. Med stalne stroške pa sodijo: amortizacija zgradb in strojev (če podjetje uporablja metodo časovnega amortiziranja), najemnine, plače režijskih delavcev, prispevki in dajatve.

Poznavanje strukture stroškov (deleža spremenljivih in stalnih) je podlaga za pripravo najrazličnejših analize (kaj, če analize). Poznavanje vpliva spreminjanja obsega dejavnosti na stroške je pomembno pri sprejemanju tako kratkoročnih kot dolgoročnih odločitev.

c) Časovni vidik stroška

Z vidika časa so stroški lahko predračunski ali obračunski. Obračunski stroški so dejansko nastali v določenem časovnem obdobju. Predračunski stroški sicer temeljijo na obračunskih stroških, nanašajo pa se na prihodnje obdobje. Predstavljajo določen ideal, standard, ki ga podjetje želi doseči. Predračunski stroški so zaradi svoje usmerjenosti v prihodnost pomembni pri sprejemanju odločitev.

Razlika med predračunskimi in obračunskimi stroški so odmiki. Odmiki kažejo, kako dobro je bilo razumeto trošenje prvin poslovnega procesa, kot tudi, kako dobro je bilo narejeno predvidevanje. Odmiki lahko nastanejo zaradi neracionalnega obnašanja pri opravljanju dejavnosti, ali zaradi slabega razumevanja samega delovanja procesa - nerealnih predvidevanj.

d) Razporejanje na nosilce – posredni, neposredni

Z vidika razporejanja na stroškovne nosilce oziroma stroškovne objekte oziroma z vidika računске povezave posameznega stroška z objektom, ločimo direktne ali neposredne in indirektne ali posredne stroške. Posredni so tisti stroški, ki jih na stroškovne objekte ni mogoče neposredno pripisati, temveč je potrebno narediti prerazporeditev preko dogovorjenih ključev oziroma faktorjev. Na drugi strani so direktni stroški tisti, za katere

lahko rečemo, da so nastali zaradi določenega stroškovnega objekta oziroma stroškovnega nosilca in jih temu lahko neposredno pripišemo.

Ali je nek strošek neposredni ali posredni, je odvisno od opredelitve stroškovnega objekta (izdelek, trg, dejavnost, kupec). Poznavanje neposrednih oziroma posrednih stroškov je uporabno pri analiziranju dobičkonosnosti in določanju normalne cene (normalna cena je tista cena proizvoda, ki pokriva vse neposredne stroške, pokriva ustrezen del posrednih stroškov in zagotavlja zadovoljiv dobiček) (Hočevar, 1996, str. 75).

e) Možnosti vplivanja na stroške – vidik odgovornosti

Z vidika vplivanja na stroške, ločimo obvladljive in neobvladljive. Obvladljive stroške lahko odgovorni nadzorujejo in s tem držijo na želeni oziroma zahtevani ravni. Ti stroški so tako v pristojnosti posamezne odgovorne osebe, medtem ko na neobvladljive nimajo vpliva in so pogosto posledica odločitev na višjem nivoju. O njih odloča nekdo drug.

Tovrstno gledanje na stroške je povezano z oblikovanjem stroškovnih mest odgovornosti v podjetju. Za učinkovito nadziranje stroškov je pomembno, da poslovodje odgovarjajo za stroške, ki jih obvladujejo, ker samo na te lahko vplivajo, jih nadzorujejo. Zato je potrebno stroške, na katere poslovodja vpliva neposredno, spremljati na njegovo stroškovno mesto odgovornosti. V nekaterih primerih je priporočljivo spremeniti mesto odgovornosti za odločanje. Tako lahko stroški vzdrževanja postanejo obvladljivi s strani poslovodje proizvodnje, ko so odvisni od dejansko opravljenih delovnih ur vzdrževanja na njegovem mestu odgovornosti (Hočevar, 2001, str. 21-22).

f) Ugotavljanje stroškov za naprej ali nazaj

S tega vidika ločimo pretekle stroške, sedanje stroške in prihodnje oziroma načrtovane stroške. Z analizo preteklih stroškov lahko vplivamo na sedanje, še bolj pa na prihodnje oziroma upoštevamo ugotovitve analiz pri načrtovanju stroškov. Sedanji stroški nastajajo v sedanjosti in so posledica sedanjih odločitev. Na njih lahko vplivamo, medtem ko na pretekle stroške ne moremo vplivati. Ti so že nastali in so stvar preteklosti.

g) Stroški, nastali znotraj oziroma zunaj podjetja

Če strošek nastane zaradi sodelovanja med oddelki znotraj podjetja, govorimo o izvedenih stroških, medtem ko so stroški, ki jih imamo zaradi porabe prvin poslovnega procesa, izvorni. Delitev je pomembna pri odločanju o transfernih oziroma prenosnih cen.

h) Stroški po poslovnih funkcijah

Z vidika poslovnih funkcij ločimo stroške prodaje, stroške nabave, stroške razvoja, stroške proizvodnje, stroške administracije. Ugotavljamo stroške vseh funkcij, ki jih ima podjetje. Tudi tu je mogoče primerjati stroške določene funkcije s stroški, ki bi jih imeli, če bi storitev kupili na trgu.

i) Vključitev stroška v bremenitev izdelka

Z vidika vključenosti posameznega stroška v bremenitev izdelka in s tem tudi v vrednost zalog, ločimo stroške izdelka oziroma stroške obdobja. Stroški izdelka so izdelavni material in izdelavno delo. Stroški prodaje in uprave, ki v tekočem obračunu niso vključeni v stroškovno bremenitev izdelka in ne predstavljajo dela vrednosti zalog, smatramo za stroške obdobja.

j) Vidik vplivanja na poslovne odločitve

Ko podjetje pripravlja neko odločitev, mora upoštevati stroške, in sicer tiste, ki so za zadevo (predmet odločanja) odločujoči. Torej s tega vidika ločimo odločujoče in neodločujoče stroške.

Za odločujoče stroške je značilno, da se v primeru sprejema odločitve, njihova višina spremeni. Neodločujoči stroški pa v vsakem primeru ostanejo nespremenjeni (če odločitev sprejmemo ali ne).

k) Sprememba obsega dejavnosti

V tem primeru gre za tako imenovane mejne stroške in dodatne stroške. Pri sprejemanju odločitev je dobro vedeti, kaj se zgodi s stroški, če se proizvodnja poveča za eno enoto. Dodatni stroški so stroški, ki jih povzroči dodatna enota izdelka. Mejni stroški so stroški, ki jih povzroča zadnja enota proizvodnje.

Doslej obravnavni stroški so evidentirani v knjigovodskih listinah – računovodski stroški (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 214). Gledanje na stroške pa je odvisno tudi od namena proučevanja. Tako poznamo še okoliščinske ali oportunitetne stroške. **Oportunitetni stroški** so izgubljeni prispevki za kritje, ki jih podjetje ni realiziralo, ker ni realiziralo prihodkov in spremenljivih stroškov, povezanih z njimi. Pri sprejemanju poslovnih odločitev je potrebno upoštevati tako računovodske kot tudi oportunitetne stroške, ki skupaj tvorijo ekonomske stroške.

Poleg razvrščanja stroškov po navedenih kriterijih, je pomembno tudi poznavanje stroškov po stopnjah v celotni verigi. Poznati je potrebno stroške znotraj podjetja, kot tudi zunaj. Poznavanje stroškov v celotni vertikalni verigi je lahko dobro izhodišče za znižanje stroškov v celotni verigi in ne samo znotraj podjetja (Abell, 1995, str. 143).

Ko v podjetju spoznajo svoje stroške, njihovo dinamiko, povzročitelje, postavijo želeno raven stroškov (standardno višino stroškov, s katero primerjajo dosežene stroške), jih lahko obvladujejo, vplivajo na njihovo višino, jih znižujejo. Znižanje stroškov je eden od načinov izboljšanja uspešnosti poslovanja oziroma povečanja dobička podjetja. Podjetje lahko zniža stroške na tri načine (Abell, 1995, str. 143):

- z boljšo izrabo zmogljivosti,
- z izboljšanjem procesne tehnologije,
- na podlagi učinkov izkušenosti.

Zniževanje stroškov za vsako ceno, brez upoštevanja posledic, ki se lahko pokažejo na dolgi rok, je za obstoj podjetja nesprejemljivo. Zniževanja stroškov se je potrebno lotiti premišljeno. Pred dokončno odločitvijo o znižanju nekega stroška, je potrebno proučiti vse možne posledice, do katerih lahko pride.

Izhodišča za znižanje stroškov so: merjenje stroškov, poročanje o njih in nadzor nad njimi (Abell, 1995, str. 155). Pri pripravi in izvajanju programov zniževanja stroškov pa morajo biti vključeni vsi zaposleni, ker ti najbolj poznajo faze poslovanja podjetja, v katerih sodelujejo, seznanjeni pa morajo biti z vsemi vidiki stroškov poslovanja in njihovega vpliva na poslovni izid ter doseženo uspešnost poslovanja podjetja (Tekavčič, 2000a, str. 5).

Najpogostejše odločitve, ki jih poslovodstvo sprejema o poslovnih prvinah in pri tem potrebuje informacije o stroških, je mogoče strniti v naslednje (Turk, 1983, str.17-117):

- zamenjava stroja,
- zaposlitev novih delavcev da ali ne,
- uvedba nadurnega dela da ali ne,
- dodatno delo obstoječih delavcev na obstoječih strojih da ali ne,
- nadurno delo ali zaposlitev novih delavcev,
- nakup predmetov dela ali lastna proizvodnja,
- opraviti popravilo v podjetju ali plačati storitev – opraviti ga zunaj podjetja,

- optimalna velikost naročila,
- obseg dejavnosti ob nespremenjeni strukturi, sestavi proizvodnje,
- obseg dodatne dejavnosti da ali ne.

Za sprejemanje odločitev je pomembno, da so informacije o stroških ne samo pravilne, relevantne, ampak tudi pravočasne. Ker so informacije, ki jih posreduje računovodstvo, vezane na pretekle stroške, se pomembne odločitve sprejemajo na podlagi načrtovanih stroškov (Turk, 1983, str. 7).

3.4. Informacije o prihodkih

S prodajo učinkov, ki nastanejo pri poslovanju podjetje, nastanejo prihodki. Podjetje lahko ima poleg prihodkov, ki jih pridobi s prodajo učinkov svoje dejavnosti – poslovne prihodke, tudi prihodke iz financiranja in izredne prihodke.

Prihodke od prodaje iz poslovanja predstavlja prodajna vrednost prodanih proizvodov, trgovskega blaga in materiala oziroma opravljene storitve, dosežene v obračunskem obdobju (Mayr, 2000, str. 165). Opredelimo jih lahko, kot vsoto prodajnih cen in prodajnih količin poslovnega učinka (Kadoič, Mrkaič, 1999, str.211):

$$P = P_{c1} * k_1 + P_{c2} * k_2 + \dots + P_{cn} * k_n = C(P_c * k)$$

P=prihodki

P_c=prodajne cene poslovnega učinka od 1 do n

K=količina prodanih učinkov od 1 do n

Prihodki so v izkazu poslovnega izida razčlenjeni na prihodke od prodaje na domačem trgu, od prodaje na tujih trgih ter na prihodke iz dotacij, subvencije, prevrednotovalne prihodke. Za podjetja v skupini je potrebno ločeno prikazati prihodke iz razmerij povezanih podjetij.

Prihodki se merijo na podlagi prodajnih cen zmanjšanih za popuste, ki so odobreni od prodaje ali kasneje in za vrednost vrnjenih količin.

Poleg prihodkov, kot jih je mogoče dobiti v izkazu poslovnega izida, so pogosto potrebni tudi prihodki po izdelkih, po kupcih, ki jih uporabniki dobijo v prodajnih evidencah oziroma prodajnih informacijskih sistemih. Brez poznavanja prihodkov posameznega izdelka, ni mogoče izračunati dobičkovnosti tega izdelka. Isto velja za kupce.

Pogosto si podjetja kot cilj ali vsaj kot kazalnik zastavljajo rast prihodkov. Zato je pri analizi pomembno ugotavljanje gibanja prihodkov, na katerih trgih rastejo, na katerih padajo, predvsem pa ugotavljanje vzrokov za take trende in priprava ukrepov, katerih izvedba bo prispevala k doseganju zastavljenega cilja.

3.5. Kalkulacije

S kalkulacijo ugotavljamo ceno izdelka. To je ožji vidik kalkulacije. Najširši vidik kalkulacije pa je poslovni izid podjetja. Lahko jo razumemo kot računski postopek, s katerim na stroškovne nosilce prenesemo stroške in izračunamo povprečne stroške stroškovnega nosilca (Rebernik, 1999, str. 233).

Da v podjetju lahko izračunajo kalkulacije, morajo urediti zajemanje stroškov (vzpostavljen mora biti primeren stroškovni sistem, ki omogoča evidentiranje stroškov, ki nastajajo v podjetju, kot tudi spremljanje njihovega spreminjanja) ter razporejanje stroškov na stroškovne nosilce (pripisati stroške stroškovnemu nosilcu, ki jih je povzročil).

Pri ugotavljanju stroškov stroškovnega nosilca je potrebno upoštevati naslednje principe (Rebernik, 1999, str. 234) :

- **princip časovne razmejitve** - zaradi točnosti kalkulacije, mora ta zajeti vse stroške, ki so nastali v določenem obdobju,
- **princip diferenciranja** - razporejanje stroškov na stroškovna mesta, kjer so nastali, ter po stroškovnih nosilci, ki so jih povzročili,
- **princip prilagodljivosti kalkulacij** - podjetje izbere tako vrsto kalkulacije, ki ustreza specifičnostim dela in poslovanja tega podjetja,
- **princip dokumentiranosti stroškov** - o vseh, v kalkulaciji upoštevanih stroških, morajo obstajati pisni dokazi (knjigovodske listine), ki potrjujejo, da so ti zares nastali,
- **princip preglednosti, točnosti, ekonomičnosti in primerljivosti kalkulacije** - kalkulacija mora biti pregledna in točna, mora pa biti tudi primerljiva z drugimi vrstami

kalkulacij, delo s samo kalkulacijo ne sme povzročati več dodatnih stroškov od koristih, ki jo kalkulacija prinaša podjetju.

Kalkulacije ni mogoče pripraviti brez poznavanja stroškovnega nosilca, stroškovnih mest, prerazdeljevanja stroškov. Zato najprej nekaj besed o tem.

3.5.1. Stroškovna mesta

Ob nastanku se stroški razporedijo na stroškovna mesta. Stroškovna mesta so najmanjše enote podjetja (ožji deli organizacijske strukture celotnega podjetja), kjer nastajajo določeni stroški. Te enote se smiselno povezujejo v višje hierarhije v podjetju - oddelke, službe, sektorje.

Stroškovno mesto je za stroškovno računovodstvo pomembno, ker predstavlja računovodsko entiteto za alokacijo, akumulacijo in absorpcijo stroškov. Z vidika razporejanja stroškov na stroškovne nosilce ločimo primarna (osnovna) in pomožna (storitvena) stroškovna mesta. Na primarna stroškovna mesta se razporejajo stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati točno določenim izdelkom, medtem ko stroškov s sekundarnih stroškovnih mest, to ni mogoče. V drugem primeru je potrebno zbrane stroške najprej razporediti na primarna stroškovna mesta in potem na izdelke.

Prerazporejanje (alokacija) stroškov med stroškovna mesta ni enostavna naloga. V pomoč podjetjem so različni možni koeficienti dodatka splošnih stroškov (ključev, faktorjev). Pri izbiri faktorja je potrebno biti pozoren. Izbrana osnova za delitev stroškov s sekundarnih stroškovnih mest mora čim bolj ustrezati realnemu stanju. V nasprotnem primeru, bodo nekateri izdelki preveč, drugi pa premalo obremenjeni s temi posrednimi stroški oziroma s stroški s sekundarnih stroškovnih mest.

Oblika koeficienta dodatka splošnih stroškov je naslednja:

Koeficient = splošni stroški / osnova.

3.5.2. Stroškovni nosilci

Stroški nastajajo zaradi trošenja oziroma porabe predmetov dela in delovnih sredstev, kar je nujno potrebno za nastanek izdelka oziroma storitve. Čeprav stroški nastajajo zaradi trošenja oziroma opravljanja najrazličnejših aktivnosti v podjetjih, pa so stroškovni nosilci lahko samo izdelki ali storitve. Širše gledano, pa je lahko nosilec katera koli kategorija, za katero ugotavljamo ceno oziroma rezultat (kupec, zaposlen, trg, tržni segment). Stroškovni nosilec je tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo (Hočevnar, 2001, str. 11).

Vse aktivnosti v podjetju naj bi nastajale zaradi proizvodnje, prodaje, to je v povezavi z izdelkom ali storitvijo. Če nastane nek strošek, ki ni povezan z izdelkom, oziroma ga ni mogoče pripisati izdelku, ga pri izdelavi kalkulacij ni bi smeli upoštevati (ne sme bremeniti izdelka). Stroškovni nosilci so lahko začasni, so le prehodni, preko katerih se stroški prenesejo na končne stroškovne nosilce – učinke oziroma izdelke.

Zavedanje podjetij, da so kupci tisti, ki prinašajo dobiček, je posledica, da se kot stroškovni nosilci pojavljajo poleg izdelkov, kupci. Z nekaterimi kupci imajo v podjetjih več stroškov kot z drugimi. Z ugotavljanjem dobičkovnosti kupcev je mogoče ugotoviti te razlike, ki so posledica razlik v prodajnih cenah, razlik v količinah in vrstah proizvodov, kot tudi razlik v ravni servisiranja različnih kupcev. Ugotovljeno dobičkovnost kupca je potrebno jemati kot relativno in ne absolutno, saj ni nesmiselno razporejati vse nastale stroške na kupce, temveč tiste, ki so neposredno vezani na kupce. Ugotavljanje dobičkovnosti kupcev ima lahko koristi pri strateškem načrtovanju in odločanju, ker omogoča (Guzej, 2003, str. 28):

- lažje opredeljevanje ciljnih trgov,
- učinkovitejšo porazdelitev redkih in drugih tržnih virov, kot so prodaja, razvoj proizvodov in drugi,
- poznavanje relativne dobičkovnosti kupcev omogoča podjetju usmeritev na področja možne rasti dobička in opustitev področij, ki ne zagotavljajo zadovoljivega dobička,
- lažje ugotavljanje nepričakovanih razlik v dobičkovnosti med posameznimi kupci in preučevanje vzrokov zanje,
- lažje razvijanje dobrih odnosov med kupci in dobavitelji ter doseganje večje zvestobe kupcev in s tem konkurenčno prednost.

Način, kako stroške razporejamo na izdelke, storitve, je odvisen od izbrane metode kalkuliranja.

3.5.3. Vrste kalkulacij

Na kalkulacije lahko gledamo z vidika časa, namena, metode. Glede na čas ločimo: predračunske, tekoče (sprotne) in obračunske kalkulacije. Z vidika namena pa ločimo: kalkulacije stroškovne cene, kalkulacije prodajne cene in kalkulacije nabavne cene. V odvisnosti od metode so kalkulacije (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 35):

- a) delitvene kalkulacije stroškov in
- b) kalkulacije stroškov z dodatki.

Ob teh dveh metodah, pa se v literaturi obravnava še metoda ABC (Activity Based Costing), v prevodu metoda kalkulacij na podlagi aktivnosti oziroma sestavin dejavnosti. Metodo ABC je mogoče umestiti med kalkulacije z dodatki.

a) Delitvene kalkulacije stroškov

Med delitvene kalkulacije stroškov sodijo (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 35):

- enostavna ali razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov,
- kalkulacija stroškov z enakovrednostnimi (ekvivalentnimi) števili, ki je lahko ali enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem,
- kalkulacija cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih števil.

Značilno za delitvene kalkulacije je, da so vsi stroški neposredni, kar pomeni, da ni treba celotnih stroškov deliti na neposredne in posredne. V praksi je ta metoda kot edina sorazmerno redko v uporabi, vedno pa jo je mogoče uporabiti v kombinaciji s kalkulacijo z dodatki. S to kalkulacijo najprej ugotovimo stroške za nek obseg izdelkov. V drugem koraku pa z delitveno kalkulacijo izračunamo stroške na enoto.

b) Kalkulacije z dodatki

Med kalkulacije stroškov z dodatki so uvrščene (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 35-36):

- kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov,
- kalkulacije stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov,
- kalkulacije stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih,

- kalkulacije z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Kalkulacije stroškov z **enostavnim dodatkom splošnih stroškov** se uporabljajo, ko:

- so končni proizvodi raznovrstni in pri vsakem od njih poznamo neposredne stroške,
- različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest oziroma ko je razmerje med splošnimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh stroškovnih mestih enako in
- lahko uporabimo ista merila razporejanja za vse vrste splošnih stroškov.

Kalkulacijo stroškov z **razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov** uporabljamo, ko:

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst splošnih stroškov,
- je treba za različne vrste splošnih stroškov uporabiti različna merila za razporejanje.

Kalkulacija stroškov z **razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih** je uporabna, ko

- so končni izdelki raznovrstni, vendar so pri vsaki vrsti znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest proizvodnje in
- za vse vrste splošnih stroškov na posameznih stroškovnih mestih lahko uporabimo ista merila za razporejanje.

Kalkulacija stroškov z **razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah** je uporabna, ko:

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri njihovi vsaki vrsti znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest proizvodnje in
- za vse vrste splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih meril za razporejanje.

Pri kalkulacijah z dodatki je pomembno, da so za vsako skupino istovrstnih proizvodov poznani neposredni stroški. Zato je prvi korak pri kalkulaciji z dodatki razdelitev celotnih

stroškov na neposredne in posredne stroške. V drugem koraku pa je potrebno posredne stroške razdeliti na njihov stalni in spremenljivi del. Delitev stroškov na neposredne in posredne v podjetjih ponavadi ni sporna, ker le-ta v glavnem vedo, koliko neposrednih stroškov imajo. Več težav je pri delitvi posrednih stroškov na stalni in spremenljiv del.

3.5.4. Kalkulacija na osnovi sestavin dejavnosti (Activity – Based Costing – ABC)

V zadnjih letih je popularna metoda kalkuliranja na osnovi sestavin dejavnosti oziroma koncept stroškov. Predstavlja odgovor na pomanjkljivosti tradicionalnih stroškovnih sistemov. Tradicionalni sistemi so nastali v času, ko sta bili prevladujoči prvini neposredno delo in material, tehnologija je bila stabilna, splošni stroški pa nizki (Tekavčič, 2000, str. 5).

Uvajanje novih proizvodnih principov in vse večja kompleksnost poslovanja, vplivata na spremembo strukture stroškov (Križaj, Železnikar, 1998, str. 8). Znižuje se delež neposrednih stroškov dela in povečuje delež splošnih proizvodnih stroškov (zaradi avtomatizacije se zmanjšuje število neposrednih delavcev in s tem neposredni stroški dela, narašča pa število zaposlenih v proizvodni režiji: programerji, tehnologi, vzdrževalci). Prav tako se znižuje delež variabilnih stroškov, narašča pa delež posrednih fiksnih stroškov. Zaradi tega je potrebno vedno več stroškov razporejati na nosilce s pomočjo ključev. Uporaba neposrednega dela, kot osnovo za razporejanje posrednih stroškov, ki je pri tradicionalnih metodah najpogosteje uporabljana osnova, je v takih razmerah vprašljiva. Odločanje na osnovi takih informacij lahko vodi do napačnih odločitev, kar skuša metoda ABC izboljšati. (Tekavčič, 2000, str. 6).

Aktivnost je pri metodi ABC osrednji element in pomeni kombinacijo dela, tehnologije, materialov, metod in okolja, kar zagotavlja proizvodnjo proizvoda. Aktivnosti so tiste, zaradi katerih prihaja do trošenja resursov in povzročajo stroške. Proizvodi pa so potrošniki teh aktivnosti. Avtorji koncepta ABC uvajajo nove pojme, s katerimi razlagajo bistvene značilnosti metode:

- **aktivnost** je povzročitelj stroška (cost driver);
- **stroškovni bazeni** – oblikovani so na temelju aktivnosti (cost pool) in se razporejajo na stroškovne objekte (cost objects);
- **stroškovni objekt** – gre za različne ravni v podjetju, za katere je možno ali zaželeno ločeno izkazovanje stroškov, da se izogne prerazporejanju stroškov s ključi oziroma merili

aktivnosti (activity measures). Stroškovni objekti so lahko proizvod, serija, oddelek, proizvodna linija;

- **merila aktivnosti** – so ključni za prerazporejanje stroškov in so lahko število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število sprememb v dizajnu, število sprememb v proizvodnem procesu, število kupcev, število dobaviteljev in podobno.

Koncept stroškov po sestavinah dejavnosti najprej razporedi stroške na aktivnosti, nato na objekte. Pri njihovem razporejanju na objekte je pomembno, da so merila aktivnosti čim tesneje povezana s povzročiteljem stroškov oziroma aktivnostjo.

Metoda ABC naj bi podjetjem pokazala (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 46):

- katere proizvode ali storitve promovirati,
- kakšne morajo biti prodajne cene,
- kateri kupci obetajo dobiček in zakaj,
- kako je potrebno meriti dosežke podjetja,
- katere distribucijske kanale uporabljati.

Omogoča (Turk, Kavčič, Klobučar, Morec, Vidic, 2003, str. 49):

- boljši nadzor nad stroški in lažje ravnanje z njimi,
- natančnejše razporejanje na proizvode ali storitve,
- ustrezno določanje prodajnih cen,
- boljše ravnanje z dosežki in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

Omogoča tudi to, da je večina stroškov neposredno razporejena na proizvode, kar olajša ugotavljanje dejavnosti, ki jih podjetje ne potrebuje (Hočevar, 1996, str. 77).

Metoda ABC je namenjena za dolgoročno odločanje o tem, kaj bo podjetje proizvajalo, s katerimi kupci bo sodelovalo (Hočevar, 1996, str. 77).

Uvajanje kalkuliranja na podlagi sestavin dejavnosti poteka projektno. Postopek uvajanja pa je mogoče razčleniti v naslednje faze (Križaj, Železnikar, 1998, str. 10):

1. izbira poslovnih funkcij, ki bodo vključene v projekt in določitev procesov, ki jih opravljajo,
2. določitev aktivnosti, ki sestavljajo posamezen proces,

3. priprava seznama delavcev, ki neposredno izvajajo aktivnosti,
4. izdelava matrike potrebnega časa po delavcih in aktivnostih,
5. izračun letnih stroškov vseh neposrednih delavcev,
6. izračun letnih stroškov po aktivnostih in procesih,
7. določitev povzročiteljev stroškov, njihov letni fizični obseg in stroškovno ceno,
8. določitev nosilcev stroškov (proizvod, skupina proizvodov, profitni center),
9. ugotovitev potrebnosti, uporabnosti in cenovne sprejemljivosti storitev za njihove uporabnike,
10. razdelitev stroškov storitev in aktivnosti po nosilcih stroškov.

3.6. Informacije za dolgoročne odločitve

Pomembni cilji, ki jih zasleduje vrhovno vodstvo, so povezani s sprejemanjem in z uresničevanjem dolgoročnih (strateških) ciljev oziroma strategije.

3.6.1. Vizija, poslanstvo in strategija podjetja

Podjetja so ustanovljena z določenim namenom. Namen skupaj z vizijo daje podjetju okvir, znotraj katerega poslovodstvo razvije poslanstvo in cilje. Pri opredelitvi namena podjetja je potrebno odgovoriti na naslednja vprašanja (Lych, 2000, str. 436):

- Katera so področja delovanja podjetja in katera bodo v prihodnosti?
- Kakšno naj bo podjetje?
- Kakšen relativni pomen imajo delničarji in drugi deležniki?
- Ali želi podjetje rasti?
- Kakšen je odnos do okolja in na splošno do družbe?

Ko ima poslovodstvo odgovore na zastavljena vprašanja, lahko oblikuje dolgoročne cilje in aktivnosti, preko katerih uresničuje namen podjetja. Uresničevanje namena v okolju, ki se hitro spreminja, zahteva od poslovodstva, da aktivnosti izvajajo učinkoviteje kot konkurenti. Toda za dolgoročni obstoj podjetja to ni dovolj. Potrebno je, da izvajajo aktivnosti drugače kot konkurenca oziroma izvajanje drugačnih aktivnosti od konkurence (Porter, 1996, str. 62).

Pot, ki jo poslovodstvo izbere, da uresniči namen, je strategija (Stutely, 2003, str. 98). Iz strategije je razvidno, kam želi podjetje priti in kako bo do tja prišlo. V literaturi zasledimo

različne opredelitve strategije. Po ožji opredelitvi je strategija splet odločitvenih pravil, ki imajo določene značilnosti in služijo izbiri kombinacij, ki so podjetju na voljo. Širša definicija pravi, da je strategija opredelitev osnovnih dolgoročnih smotrov in ciljev podjetja ter smeri akcij, pa tudi alokacije resursov, ki je potrebna za doseg ciljev (Pučko, 2003, str. 169). Strategijo sestavljajo štiri elementi (Wir, Mayer, 1990, str. 90):

- tržne priložnosti,
- resursi in zmožnosti podjetja,
- osebne vrednote in težnje, prizadevanja,
- prepoznane odgovornosti do družbe.

V odvisnosti od merila (predmeta), ločimo več vrst strategije. Najbolj razširjena je uporaba glede na organizacijsko področje. V odvisnosti od organizacijskega področja je mogoče govoriti o celoviti ali osnovni strategiji, strategiji poslovnega področja ali poslovni strategiji in funkcijski strategiji (Pučko, 2003, str. 171). Ostala merila, po katerih je mogoče razvrščati strategije, so: funkcija, tržni segment, smer razvoja, tržni odnosi.

Da lahko poslovodstvo opredeli strategijo, mora poleg namena imeti tudi vizijo – sliko podjetja, kot ga želijo v prihodnosti. Vizija naj bi ponujala privlačen in jasen pogled na prihodnost podjetja (Pučko, 2003, str. 126).

Osnova za pripravo strategije in dolgoročnega plana podjetja je celovita ocena podjetja. Celovito analizo oziroma oceno podjetja je mogoče opraviti na tri načine (Pučko, 2003, str. 129):

- kot analizo prednosti in slabosti ter poslovnih priložnosti in nevarnosti,
- kot portljiesko analizo in
- kot analizo na temelju verige vrednosti.

Oblikovanje dolgoročnih ciljev je proces, ki ga je mogoče razčleniti na tri faze:

1. preverjanje ali oblikovanje nove vizije ali poslanstva podjetja,
2. izbiranje ključnih kazalcev, s katerimi so izraženi cilji in
3. pripisovanje ciljnih vrednosti izbranim kvantitativno opredeljenim kazalcem, ki izražajo planske cilje.

Podjetja imajo na voljo različne možne strategije za uresničevanje zastavljenih dolgoročnih ciljev. Zato je potrebno vsako izmed možnih strategij oceniti. Pri tem morajo upoštevati tako

kvantitativne (otipljive) kot kvalitativne (neotipljive) dejavnike. Merjenje otipljivih dejavnikov ni sporno, težavnejše je merjenje neotipljivih. Priporočljiva je priprava lestvice teh neotipljivih dejavnikov, razvrščanje po pomembnosti njihovega verjetnega vpliva na poslovno uspešnosti strategije.

V literaturi s področja strategije najdemo naslednja merila za ocenjevanje strategij (Pučko, 2003, str. 282):

- notranja konsistentnost strategije,
- relativna uspešnost strategije glede njenega prispevka k reševanju strateškega problema podjetja,
- konsistentnost strategije z dinamiko okolja in dinamiko podjetja,
- skladnost strategije s prednostmi podjetja in glavnimi slabostmi,
- skladnost strategije z razpoložljivimi resursi podjetja,
- skladnost strategije z ugotovljenimi poslovnimi priložnostmi in nevarnostmi,
- skladnost organizacijske strukture podjetja z razvito strategijo,
- konsistentnost razvite strategije s politikami, stilom upravljanja in poslovanja, organizacijsko kulturo in uveljavljenimi postopki v podjetju,
- konsistentnost strategije z vrednotami in cilji ključnih poslovnih kadrov v podjetju,
- skladnost strategije z zahtevami, ki izvirajo iz portfeljske matrike,
- skladnost strategije s spoznanji o fazah na krivulji življenjskega cikla obstoječih proizvodov podjetja,
- sprejemljivost tveganosti razvite strategije za podjetje (odnos med možnimi maksimalnimi donosi in višino poslovnega tveganja, delež virov sredstev in upravljalno-poslovnih resursov, vezanih v uresničevanje strategije, stopnja povezanosti strategije s tradicionalnimi poslovnimi področji v podjetju),
- ustrezne časovne opredelitve uresničevanja strategije glede na tržne razmere, konkurenco in podobno,
- skladnost strategije z zaželenim odnosom z družbo,
- relativna sposobnost strategije, da kar se da omeji porajanje novih poslovnih problemov v podjetju,
- realnost predpostavk, na katerih temelji ocena uspešnosti razvite strategije.

Seznamu je mogoče dodati še dodatna merila, bolj razčlenjena, analitična, ki strategijo presojujejo in ocenjujejo glede na sinegijske učinke, stroške vstopa, donosnosti, tveganja, občutljivosti in prilagodljivosti.

Rezultati ocenjevanja možnih strategij so osnova za izbiro strategije. Praviloma je izbrana tista alternativna strategija, ki zagotavlja doseganje zastavljenih ciljev. Izbrano strategijo je potrebno izraziti oziroma predstaviti kot strateški plan podjetja, ki lahko ima naslednjo zasnovo (Pučko 2003, str. 310):

1. Povzetek za poslovodstvo.
2. Uvod, kjer so prikazani rezultati analize poslovanja posameznih strateških poslovnih enot in podjetja kot celote.
3. Opredelitev strateških poslovnih enot in njihovih poslovnih področij.
4. Poslanstvo in cilji posameznih strateških poslovnih enot.
5. Položaj strateških poslovnih enot v portfelju podjetja.
6. Prednosti in slabosti vsake strateške poslovne enote.
7. Okolje strateških poslovnih enot s poslovnimi priložnostmi in nevarnostmi.
8. Analiza planske vrzeli po posameznih strateških poslovnih enotah.
9. Strategije za posamezne strateške poslovne enote.
10. Viri, ki jih bodo posamične strateške poslovne enote potrebovale.

Ko je strategija izbrana in pripravljen strateški plan podjetja, sledi uresničevanje strategije in kontrola uresničevanja.

3.6.2. Uresničevanje in kontrola uresničevanja strategije podjetja

Za lažje uresničevanje izbrane strategije je potrebno to razčleniti na obvladljive dele, jo pretvoriti v programe aktivnosti, akcije. Za vsako akcijo je potrebno imenovati odgovorno osebo oziroma nosilca, določiti čas za izvedbo in pa tudi pričakovane rezultate. Tako se uresničevanje strategije začne z odgovori na tri vprašanja (Pučko, 2003, str. 321):

- kdo bo uresničeval strategijo,
- kaj mora delati in
- kako bo delal.

Pogosto je potrebno za izvedbo strategije spremeniti organizacijsko strukturo podjetja (ustanoviti novo enoto, povečati ali zmanjšati stopnjo decentralizacije in podobno). Ker je uresničevanje strategije v veliki meri odvisno od zaposlencev, je nemalokrat potrebno zaposliti nove kadre, spremeniti sistem nagrajevanja, predvsem pa informirati zaposlene o strategiji in strateških ciljih ter jih motivirati, da bodo prispevali k uresničevanju.

Oblikovana organizacijska struktura je podlaga za pripravo planskih ciljev na operativni ravni oziroma za pripravo planskih ciljev temeljnih organizacijskih enot.

Pri uresničevanju strategije je pomembno vodenje. Podjetja imajo na voljo ciljno vodenje oziroma projektno vodenje. Ciljno vodenje je način vodenja, ki pomaga pretvarjati strateške cilje v kratkoročne naloge in akcije skupin in posameznikov, medtem ko je projektno vodenje, primerno za enkratne naloge, katerih uresničitve traja dalj časa (več mesecev, celo let) (Pučko, 2003, str. 327-328).

Med podjetji ni bistvene razlike pri izbiri in pripravi strategije, bistvene razlike nastanejo pri uresničevanju. Podjetji lahko imata povsem enaki strategiji, pa se kljub temu doseženi rezultati razlikujejo. Podjetja pač imajo različne potencialne, zmožnosti, različno sposobne in motivirane zaposlene, kar bistveno vpliva na uresničevanje strategije.

S strategijo sprejete dolgoročne cilje je potrebno pretvoriti v kratkoročne, kar podjetja izvedejo v okviru kratkoročnega planiranja. Namen kratkoročnega planiranja je, da ob upoštevanju predvidenih razmer v okolju in danih razpoložljivih prvin delovnega procesa, določijo ostale variabilne prvine, kar bo vodilo k čim bolj uspešnemu poslovanju (Pučko, 2003, str. 330).

Uresničevanje strategije je potrebno kontrolirati. Kontrola strategije je, za razliko od kontrole uresničevanja kratkoročnih ciljev, kjer gre za povratno kontrolo, vnaprejšnja kontrola. Pri povratni kontroli gre za primerjavo standardov z dosežki, ugotavljanjem odmikov ter pripravo ukrepov za odpravljanje nesprejemljivih odmikov. Pri strateški kontroli pa je potrebno zgodnje odkrivanje in sporočanje presenečenj, ki v okolju podjetja nastajajo in potreb po spremembah, kar terja stalno preverjanje ustreznosti planiranega.

Informacije, ki jih najvišje vodstvo potrebuje pri uresničevanju strategije, se nanašajo na trg, stranke in potencialne stranke, tehnološki razvoj v panogi, svetovna finančna gibanja in spremembah v svetovnem gospodarstvu. Ali drugače povedano, potrebujejo informacije iz okolja, ker od tam prihajajo grožnje in priložnosti. Informacije morajo biti prepletene s strategijo (Drucker, 2004, str. 113).

Eno od orodij, ki managerjem omogoča spremljanje uresničevanja strategije je že omenjen uravnotežen sistem kazalnikov. Razvila sta ga Američana Robert Kaplan in David Norton.

Sistema se tudi v Sloveniji poslužuje vedno več podjetij. V nadaljevanju bom na kratko predstavila osnovno idejo uravnoteženega sistema kazalnikov s primerom.

3.6.3. Uravnotežen sistem kazalnikov

Uravnoteženi sistem kazalnikov ali uravnoteženo merjenje uspešnosti, kot nekateri prevajajo *Bilance Scocarding*, po zagotovilih avtorjev pretvarja poslanstvo in strategijo podjetja v celovito paleto kazalnikov uspešnosti, ki zagotavljajo okvir za strateški sistem merjenja in poslovanja (Norton, Kaplan, 2000, str. 14). Končna posledica uporabe uravnoteženega sistema kazalnikov je v pretvarjanju strategije v akcije in zagotavljanje uresničevanja sprememb, načrtovanih s strategijo (Piskar, 2004 str. 2).

Razlogi za iskanje metode, ki bo ravnateljem dala potrebne informacije pri sprejemanju odločitev in spremljanju realizacije zastavljenih ciljev, so predvsem v industrijski dobi, v kateri živimo, ki od podjetja za uspešnost zahteva nove zmogljivosti. Neopredmetena sredstva in njihovo izkoriščanje so ključnega pomena za uspeh. Izkoriščanje teh sredstev podjetjem omogoča (Kaplan, Norton, 2000, str. 15):

- vzpostavitev odnosa s strankami, ki zagotavljajo zvestobo ter omogočajo učinkovito in uspešno posredovanje storitev novim segmentom in tržnim področjem,
- uvedba inovativnih izdelkov in storitev,
- proizvodnja visokokakovostnih izdelkov in storitev,
- izkoriščanje znanja zaposlenih in njihova motivacija za nenehne izboljšave proizvodnih zmogljivosti,
- izkoriščanje informacijske tehnologije, baz podatkov in sistemov.

Spremembe v okolju, ki so jih povzročili razvoj tehnologije, dvig zavesti o potrebi varovanja okolja, družbena odgovornost podjetja, terja od vodstva podjetja zasledovanje tudi takih ciljev, ki niso izključno finančni. Sledenje realizacije zastavljenih ciljev omogočajo informacije, ki so zaradi dostopnosti dosegljive.

Finančni kazalniki govorijo o preteklih dogodkih, ki niso ključnega pomena za uspešnost. Ključ do uspeha predstavljajo znanje, zadovoljene stranke, obvladovanje procesov. Kar uravnotežen sistem kazalnikov upošteva, saj finančne kazalnike dopolnjuje z nefinančnimi. Tako so kazalniki finančne uspešnosti dopolnjeni s kazalniki prihodnje uspešnosti.

Podjetjem, ki imajo uveden sistem uravnoveženih kazalnikov, ta pomaga pridobiti povratne informacije in nadzor nad kratkoročnimi cilji. Nefinančni in finančni kazalniki niso zbirka naključno izbranih kazalnikov, temveč izhajajo iz procesa od zgoraj navzdol. Izhajajo iz vizije in strategije podjetja. Uporaba uravnoveženega sistema kazalnikov je primerna tako za pretvarjanje strategije podjetja v splet kazalnikov, kot tudi poslovnih strategij in strategij poslovnih enot.

Kazalniki predstavljajo uravnoveženost med zunanjimi kazalniki za delničarje in stranke ter notranjimi kazalniki ključnih poslovnih procesov, inovacij, učenja in rasti. Uravnoveženi so med kazalniki rezultatov in kazalniki, ki spodbujajo prihodnje poslovanje. Sistem pa je uravnovežen med objektivnimi, lahko dosegljivimi kazalniki rezultatov ter subjektivnimi gibal njihove uspešnosti.

Uravnovežen sistem kazalnikov je mogoče uporabiti kot jezik za posredovanje poslovnih informacij, ker omogoča:

- usklajevanje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev,
- usklajevanje zelenih ciljev in gibal njihove uspešnosti,
- oskrbo s kazalniki ciljev.

Pomembno, kar uravnovežen sistem daje, je vzročno posledično razmerje med kazalniki rezultatov in gibal uspešnosti teh rezultatov. Sistem merjenja mora jasno opredeliti razmerja med cilji različnih vidikov. Zaporedje vzrokov in posledic mora prežemati vse štiri vidike uravnoveženega sistema kazalnikov. Vsak kazalnik bi moral biti člen v verigi vzročno posledičnih razmerij. Poleg kazalnikov rezultatov, ki se nanašajo na preteklost, pa dober sistem kazalnikov vsebuje tudi gibala uspešnosti, ki se nanašajo na prihodnost. Gibala omogočajo oceniti ali so se izboljšave, ki so bile dosežene pri poslovanju s strankami in v notranjih procesih, pretvorile v večjo finančno uspešnost.

Uravnovežen sistem kazalnikov je tudi strateški managerski sistem, ki je managerjem v pomoč pri izvajanju strategij. Področja, ki jih v sistemu merijo, uporabljajo za izvajanje ključnih managerskih procesov (Kaplan, Norton, 2000, str. 22):

- pojasnjevanje ter udejanjanje vizije in strategije,
- posredovanje in povezavo strateških ciljev in kazalnikov,
- načrtovanje, zastavljanje ciljev ter usklajevanje strateških pobud,
- učinkovitejše pridobivanje strateških povratnih informacij in izboljšanje procesov.

Uravnotežen sistem kazalnikov, kot temelj novega sistema strateškega managementa, ima dve nalogi:

- oblikovati sistem kazalnikov in
- uporaba sistema.

Sistem uravnoteženih kazalnikov meri uspešnost podjetja s štirih vidikov:

- a) finančni vidik,
- b) vidik strank,
- c) vidik notranjih procesov in
- d) vidik znanja, učenja.

a) Finančni vidik

Finančni cilji so odvisni od življenjskega cikla podjetja. To je lahko v fazi rasti, zrelosti, upadanja. V odvisnosti od faze imajo podjetja na voljo naslednje:

- rast in splet prihodkov,
- znižanje stroškov,
- izboljšanje prodaje,
- izraba sredstev.

b) Vidik poslovanja s strankami

Stranke so viri, ki predstavljajo prihodkovno sestavino finančnih ciljev podjetja. Vidik poslovanja s strankami omogoča uskladitev osnovnih kazalnikov na področju poslovanja s strankami z izbranimi skupinami strank oziroma trgov.

Najpogostejši kazalniki, ki jih priporočajo za zasledovanje uspešnosti poslovanja s strankami so naslednji:

- tržni delež,
- ohranjanje strank,
- pridobivanje strank,
- zadovoljstvo strank,
- dobičkovnost strank.

c) Vidik notranjih poslovnih procesov

Procesi, ki potekajo znotraj podjetja, so ključni za izpolnjevanje ciljev poslovanja s strankami in delničarjev. Najprej je potrebno določiti cilje in kazalnike za finančni vidik in vidik poslovanja s strankami, potem kazalnike uspešnosti za vidik notranjih poslovnih procesov.

Za razliko od tradicionalnih sistemov merjenja uspešnosti, ki se osredotočajo na nadziranje in izboljševanje obstoječih centrov odgovornosti oddelkov, se uravnotežen sistem kazalnikov osredotoča na kazalnike kakovosti, pretoka, trajanja cikla poslovnega procesa. Tako imajo podjetja niz procesov, ki ustvarjajo vrednost in dosegajo finančne rezultate. Model verige vrednosti vsebuje tri glavne poslovne procese:

- proces inovacij,
- operativni proces,
- proces poprodajnih storitev.

Med možne kazalnike notranjih poslovnih procesov najdemo:

- odstotek prodaje novih izdelkov v celotni prodaji,
- odstotek prodaje lastnih, zaščiteneh izdelkov,
- število predstavitev novih izdelkov na trg, v primerjavi s konkurenti ter primerjava števila predstavljenih novih izdelkov s številom načrtovanih,
- proizvodne zmogljivosti,
- čas, potreben za razvoj izdelkov prihodnje generacije.

d) Vidik učenja

Pri teh kazalnikih gre za kakovostno izvajanje procesov za doseganje zastavljenih finančnih kazalnikov, notranjih procesov in zadovoljstva strank.

Vidik učenja ima tri glavne kategorije:

- sposobnosti zaposlencev,
- zmogljivosti informacijskega sistema,
- motivacija, avtonomnost in usklajevanje.

Med kazalnike za merjenje učinkovitosti zaposlencev sodijo:

- merjenje zadovoljstva zaposlencev,
- ohranjanje zaposlencev v podjetju,

- produktivnost.

Sistem uravnoteženih kazalnikov je povezan s strategijo na treh točkah:

- vzročno posledična razmerja,
- gibala uspeha,
- povezovanje finančnih kazalnikov.

Pri izvajanju oziroma uresničevanju strategije se managerji srečujejo z različnimi ovirami.

Najpogostejše ovire, ki preprečujejo učinkovito izvajanje strategije, so:

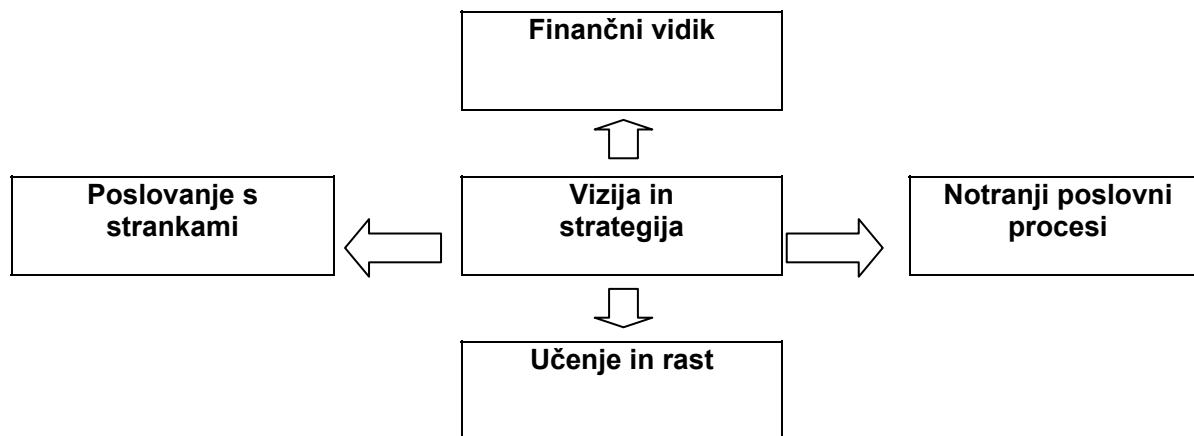
- vizija in strategija ne delujeta,
- strategija ni povezana s cilji oddelkov,
- strategija ni povezana z dolgoročnimi in kratkoročnimi razpoložljivimi sredstvi,
- povratne informacije so taktične in ne strateške.

Z vzpostavitvijo sistema uravnoteženih kazalnikov so te ovire odpravljene in s tem je pot do zastavljenih ciljev odprta. Toda uravnoteženi sistem kazalnikov je dober, kolikor (Železnikar, 2000, str. 4):

- najde natančno in težavno formulacijo ciljev za celotno podjetje,
- oblikuje iz vizije izhajajočo strategijo tako, da določi kazalnike, ki so za vse udeležene nedvoumni in oprijemljivi,
- analizira strateško pomembne procese na vseh ravneh in za vse perspektive podjetja (tako da identificira za doseganje rezultatov merodajne signalne indikatorje in jih konkretizira s kazalniki),
- poveže izbrane kazalnike v logično odvisnost in jih usmeri na glavne strateške cilje,
- opredeli za vsak kazalnik »je« in »naj«, kot tudi ukrepe in odgovornost za doseganje ciljev in jih vgradi v operativni plan,
- izpelje po top down sistemu (po sistemu od zgoraj navzdol) strateško usmerjenost področij v podjetju iz strategije celotnega podjetja, pri čemer so enake zahteve tako za področne strategije kot za celotno podjetje,
- z vsemi sodelavci podjetja sklene dogovor o ciljih, ki so povezani v uravnoteženi sistem kazalnikov in tako prevede strategijo podjetja v konkretne osebne naloge,
- oblikuje informacijski sistem, sistem poročanja in vrednotenja v podjetju tako, da so za vse izbrane kazalnike na razpolago podatki z zadovoljivo informacijsko vsebino in da je možno verificirati učinkovitost signalnih indikatorjev in logično povezavo med kazalniki.

Po metodi Balanced Scorecard – izhodišče, središče je vizija s strateškimi cilji in usmeritvami podjetja. Ob upoštevanju izhodišča se izpeljejo finančni cilji, cilji povezani z zadovoljevanjem strank, notranjih procesov in zaposlencev.

Shema 1: Uravnotežen sistem kazalnikov – okvir za preoblikovanje strategije v dejanja



Vir: povzeto po Kaplan, Norton, 2000, str. 21

Morda na prvi pogled zgornja tabela izgleda enostavno, toda za njo se skriva veliko dela, razprav, argumentov. Izbrati prave cilje ni lahka naloga. Podjetja ponavadi imajo veliko ciljev, dosti več kot so prikazani v zgornji tabeli. Iz te množici izluščiti tiste, ki dejansko kažejo na uresničevanje strategije, so bistveni za uresničevanje strategije in vplivajo na uresničevanje drugih ciljev, zahteva veliko usklajevanj in debat. Pri tem je sodelovanje med vrhovnim vodstvom in srednjimi ravnatelji s skrbnikom za informacije ključnega pomena. Ali izbrani cilji resnično kažejo na povezanost, medsebojno soodvisnost in bistvo strategije je potrebno nenehno preverjati. Izbrane cilje pa po potrebi, glede na ugotovitve, dopolnjevati oziroma spreminjati.

Po drugi strani pa velja omeniti dejstvo, da je moč izbranih kazalnikov odvisna od izkušenj, kulture in vzgoje posameznikov, ki jih berejo, od njihovih sposobnosti in izobrazbe, kot tudi od načina komuniciranja. Posledica tega je, da različni ljudje iste kazalnike sprejemajo in razumejo različno. Zelo pomembno vlogo ima interpretacija kazalnikov. Zato naj bi ob predstavitvi kazalnikov poleg osnovnega sporočila, ki ga ti nosijo, dopolnili z dodatnimi sporočili. Dodatna sporočila so povezana z njihovo predstavitvijo, vzdušjem v podjetju in interpretacijo (pozitivni odmiki so dobri, negativni slabi).

Univerzalnih kazalnikov, ki bi veljali za vsa podjetja ni. Vsakdo si mora samo izbrati tiste, ki so zanj najprimernejši. Uvajanje sistema uravnoteženih kazalnikov poteka v štirih korakih (Piskar, 2004, str. 5):

1. opredelitev strategije na vsem razumljiv način,
2. izdelava ciljev in kazalnikov in povezava z osebnimi cilji,
3. povezava s planiranjem,
4. povratne informacije in uporaba spoznanj v novem ciklu.

Primer zastavljenih ciljev in njihovega spremljanja je prikazan v tabeli 2.

Tabela 2: Primer uravnoteženih kazalnikov

Kazalnik	Dosežen cilj	Letni cilj	Strateški cilj
Finančni vidik			
Prihodki od prodaje izdelkov in storitev			
Delež prodaje novih izdelkov			
Donosnost kapitala			
Donosnost sredstev			
Vidik poslovanja s strankami			
Zadovoljstvo strank – indeks			
Dobičkonosnost			
Obseg pokritja			
% reklamacij			
Vidik notranjih procesov			
Produktivnost			
Obračanje zalog			
Stroški kakovosti			
Delež stroškov prihodkih			
Vidik učenja in zaposlencev			
Zadovoljstvo zaposlencev – indeks			
Izobraževanje			
Absentizem			

Vir: Piskar, 2004, str. 4.

Za uspešno uvedbo sistema uravnoteženih kazalnikov je potrebno upoštevati pravila, ki jih lahko strnemo v naslednje točke (Železnikar, 2000 str. 4):

- delati v skupini – uigrana skupina je boljša kot posameznik;
- začeti je potrebno s skupnim definiranjem poslanstva in vizije ter iz te izhajajočih strateških ciljev, kar lahko naredi le top management. Sledi spremljanje uvajanja uravnoteženega sistema kazalnikov v celotnem podjetju, usmerjanje in kontinuirano nadgrajevanje strateških in operativnih ciljev;
- delitev poslanstva in vizije s svojimi sodelavci – sanje, ki jih ima vsako podjetje, ne smejo ostati v glavah posameznikov. O njih se je potrebno pogovarjati in jih formulirati v dveh, treh razumljivih stavkih;

- gredo tudi vizije skozi glavo in trebuh? – Kot poslanstvo in vizija morajo biti tudi strateški cilji razumljivi vsem sodelavcem. Samo tako jih je mogoče vključiti v svoje dnevno delo;
- postaviti zahtevne, toda realne cilje – za doseg ciljev so potrebni veliki napori. Taktično je razdeliti jih v etape, v mejnike, tako jih je mogoče dosežati korak za korakom;
- uporabljati izključno strateško usmerjene kazalnike – ni dovolj le postavljanje ciljev, potrebno je tudi merjenje doseženega – le tako je mogoče vedeti, kje smo. Tako je mogoče podjetja usmerjati ciljno, uravnoteženi sistem kazalnikov pa mora meriti le to, kar je cilj, torej uresničenje strategije;
- manj je več – pri vsakodnevnem delu se je potrebno osredotočiti na pomembne stvari, k temu sodijo tudi pravi kazalniki. Kazalnikov je lahko tudi več kot 10, upoštevati pa je treba, da je manj več;
- združiti kazalnike z odgovornostjo – tudi najboljši kazalniki nam ne služijo kaj dosti, če z njimi izmerjeno uresničevanje ciljev nima posledic. Zato je potrebno za vsak kazalnik nekoga zadolžiti;
- voditi z zaupanjem in dobiti povratne informacije – uporabiti je potrebno bližino sodelavcev, kupcev, trga. Ti hitreje začutijo spremembe, utrip časa. V podjetju mora biti dovolj prostora za razpravo, prisluhniti je potrebno vsem, ki so pripravljeni kaj sporočiti, predvsem kupcem in dobaviteljem;
- povezati uravnoteženi sistem kazalnikov hierarhičnih ravni s kazalniki celotnega podjetja – ker poznajo vsi zaposleni strategijo podjetja in jo upoštevajo pri opravljanju svojih nalog, je potrebno izpolnjevanje strategije meriti tudi na njihovem področju odgovornosti. Vsako področje, oddelek, enota v podjetju vpliva na uresničevanje strategije, zato naj ima svoje kazalnike;
- ali gredo uravnoteženi kazalniki na eno stran – ker se trg hitro spreminja, je potrebno uporabljati vizualizirane predstavitev doseženih ciljev;
- reagirati na spremembe – veliko pozornosti je potrebno nameniti kazalnikom, ki odstopajo od plana. Če so vzrok posebni faktorji, ali je potrebno vprašati, ali ni bil napačno postavljen plan. Mesečno se je potrebno pogovarjati o izpolnjevanju strategije podjetja;
- poiskati je potrebno lastno pisavo – noben uravnoteženi sistem kazalnikov ni podoben drugemu. Vsako podjetje, vsako področje v podjetju mora iti svojo pot preživetja na trgu. Zavedajte se prednosti podjetja in skupaj izdelajte svoj sistem.

Za podjetja, ki so uvedla uravnotežen sistem kazalnikov je značilno (Piskar, 2004, str. 2):

- da imajo, ne samo splošno opredeljeno strategijo, temveč strategijo, pretvorjeno v merljive cilje. Uresničevanje ciljev je sistematično in dolgoročno s pomočjo spreminjanja procesov. Oblikovanje strategije je tako stalni proces, pri katerem neprestano iščemo najučinkovitejši način uresničitve ciljev,
- da ima opredeljene ne samo finančne cilje, ampak tudi cilje z vidika kupcev, notranjih procesov in z vidika sodelavcev oziroma razvoja,
- da teži k uravnoveženju med cilji (med dolgoročnimi in kratkoročnimi – uravnovežen sistem kazalnikov kaže, kdaj je povečan dobiček na račun prihodnosti).

3.7. Informacije za odločanje po poslovnih funkcijah

Podjetja imajo, da lažje izpolnjujejo svoje poslanstvo, organizirano delo znotraj poslovnih funkcij. Poslovna funkcija je opredeljena kot del dejavnosti, s katero podjetje uresničuje posamezno posebno nalogo v podjetju oziroma, ki zajema skupino opravkov, s katerimi smotrno opravlja posebno nalogo podjetja (Mihelčič, 2000, str. 9). Temeljne poslovne funkcije podjetja so naslednje:

- nabavna,
- proizvodjalna,
- prodajna,
- kadrovska,
- finančna,
- investicijska oziroma tehnična.

Vodstvo poslovnih funkcij mora imeti na voljo informacije za sprejemanje odločitev, ki se nanašajo na njihovo področje poslovanja. Odločitve, ki jih sprejema vodstvo poslovnih funkcij, so taktične, nanašajo se na tekoče poslovanje. Informacije, ki jih pri tem potrebujejo, Drucker razvršča v štiri skupine: temeljne informacije, informacije o produktivnosti, informacije o sposobnostih in informacije o dodelitvi sredstev (Drucker, 2004, str. 107).

Med temeljne informacije sodijo: projekcija denarnega toka, projekcija likvidnosti, obračanje zalog, razmerje med terjatvami, zapadlimi več kakor šest mesecev, skupnimi terjatvami in prodajo. Pri informacijah o produktivnosti gre za produktivnost vseh sredstev: EVA, primerjava lastne uspešnosti delovanja z najboljšim v panogi. Podjetja se razlikujejo po sposobnostih, ključna sposobnost pa je inovativnost: katere inovacije so bile uspešne. Od kapitala in sposobnosti zaposlencev, ki za podjetje pomenijo omejena sredstva, je odvisno

njegova uspešnost. Še posebej to velja za sposobne zaposlene. Zato naj bi vodstvo človeške vire razporejalo namensko in premišljeno kot kapital.

Pregled informacij, ki jih potrebuje vodstvo posamezne funkcije, je predstavljen v nadaljevanju. Podroben opis računovodskih informacij, ki so potrebne za odločanje po poslovnih funkcijah, najdemo v domači literaturi avtorjev Kavčič, Turk, Kokotec - Novak. V nadaljevanju, pri opisu informacij po poslovnih funkcijah, upoštevam literaturo navedenih avtorjev. Pri tem upoštevam odločitve, ki so v pristojnosti vodstva posamezne funkcije, informacije, ki jih pri odločanju potrebujejo in sodila oziroma merila, ki so jim pri tem v pomoč.

3.7.1. Informacije za odločanje v nabavni funkciji

Vsebina nabavne funkcije je v priskrbi in varstvu predmetov dela ali priskrbi storitev. Odločitve, ki jih sprejemajo vodstva nabave, se nanašajo na nakup materiala in storitev. Informacije, potrebne za odločanje, niso samo računovodske, lahko pa rečemo, da so računovodske informacije za sprejemanje odločitev v nabavni funkciji nujno potrebne.

Najpogostejše odločitve v nabavi, pri katerih so potrebne računovodske informacije so:

- a) izbira med nakupom in proizvodnjo,
- b) velikost posameznega naročila,
- c) sprožitev posameznega naročila,
- d) zaloga materiala.

Poleg navedenega so pomembne še informacije o **uspešnosti nabavne funkcije**. Uspešnosti nabavne funkcije ocenjujemo z vidika doseganja v načrtih zastavljenih ciljev. Tu gre predvsem za primerjavo doseženih in načrtovanih cen, primerjava uresničenih z načrtovanimi stroški naročanja ter primerjava zalog z načrtovanimi. Pomemben cilj nabavne funkcije je pravočasno zagotavljanje potrebne količine material, kajti zamude pri nabavi povzročajo zastoje pri proizvodnji in nadalje pri prodaji, kar ima negativne posledice na poslovanje podjetja – izpad prihodkov oziroma obsega pokritja. Tudi znižanje nabavnih cen materialov je cilj, ki ga podjetja zasledujejo. Kakovost nabavljenega materiala vpliva na kakovost končnih izdelkov, zato je cilj nabavne funkcije, zagotoviti dobavo kakovostnega materiala, za kar je potrebno poznavanje dobaviteljev in izgradnja partnerskega odnosa.

Slaba kakovost dobavljenega materiala povzroča tudi stroške z reklamacijami, zastoje v proizvodnji, izpad prodaje.

Pri primerjavi doseženega z načrtovanim dobimo **odmike**. Razlaga odmikov so pomembne informacije, ki so podlaga za sprejemanje in izvajanje ukrepov za njihovo odpravo.

Neračunovodske informacije, ki so pri opravljanju nabavne funkcije potrebne, so informacije o razmerah na nabavnih trgih – tržne informacije ter razne evidence, ki jih vodijo zaposleni v nabavi (statistike nabave).

Nabavna funkcija je ena temeljnih funkcij v podjetju, ki povezuje podjetje z dobavitelji, okoljem podjetja. Stroški materiala v podjetjih predstavljajo pomemben delež celotnih stroškov. Zato je pomen nabavne funkcije pri zniževanju stroškov velik. Razvijanje partnerskih odnosov z dobavitelji in izbira strateških dobaviteljev je pomembna naloga, ki jo uresničujejo v nabavni funkciji. Tako je mogoče pristopiti k zniževanju stroškov v celi verigi.

Informacije, ki jih potrebuje vodstvo nabavne funkcije, lahko delimo na informacije potrebne pri načrtovanju, pri izvajanju in pri nadziranju izvajanja načrta. Prav tako je pomembno opredeliti informacije, ki jih dobijo dnevno, mesečno, polletno, letno.

3.7.2. Informacija za odločanje v proizvodjalni funkciji

Bistvo proizvodjalne funkcije je ustvarjanje poslovnih učinkov, ki se razlikujejo od uporabljenih, izvirnih prvin poslovnega procesa in se pojavljajo kot ustvarjeni proizvod ali opravljena storitev. Nekateri avtorji predlagajo namesto pojma proizvodjalne funkcija, uporabo funkcija ustvarjanja poslovnega učinka, ker se kot izložki ne pojavljajo samo proizvodi.

Najpogostejše odločitve, ki jih sprejemajo pri izvajanju te funkcije, pri katerih so potrebne računovodske informacije, so:

- a) odločitev o raziskovalno razvojnih programih,
- b) odločitev o potrebnem obsegu dejavnosti,
- c) odločitev o delovnih sredstvih,
- c) odločitev o tehnični izpopolnitvi,

- d) odločitev o proizvodjalnih serijah,
- e) odločitev o uvajanju oziroma opuščanju ustvarjanja posameznih vrst proizvodov,
- f) odločitev o sestavi proizvodnje.

Informacije za odločanje morajo biti oblikovane v skladu s problemom, ki se rešuje in v skladu z okoliščinami, v katerih se pojavlja.

Rezultate sprejetih odločitev je potrebno spremljati in primerjati z načrtovanimi. V primeru odstopanj je potrebno pripraviti nove odločitve in spremljati njihovo uresničevanje.

Poleg spremljanja uresničevanja odločitev, je potrebno tudi **ugotavljanje uspešnosti proizvodjalne funkcije**. Na uspešnost lahko kaže to, ali je proizvodnja uspela pravočasno zagotoviti s strani prodaje predvidenih količin. Toda to ni dovolj. Pomembno je, kakšni stroški so bili pri tem ustvarjeni. Zato je potrebno primerjati realizirane neposredne stroške proizvodnje z načrtovanimi in realizirane splošne stroške proizvodnje z načrtovanimi.

Zasledovanje realizacije zastavljenih ciljnih vrednosti in ukrepanje v primeru **odstopanja**, zaostajanja za ciljem, je pomembna naloga ravnateljev proizvodnje. Zasledovanje uresničevanja ciljev je pomembno pri ugotavljanju uspešnosti proizvodne funkcije in njenega prispevka k uspešnosti podjetja.

Računovodske informacije pa niso edine informacije, ki jih v proizvodjalni funkciji potrebujejo. Tako so potrebne informacije o izkoriščenosti zmogljivosti, o obvladovanju kakovosti proizvodov, o zastojih pri proizvodnji. Pomembna naloga poslovođij v proizvodnji je proizvajati kakovostne proizvode ob čim manjših zalogah proizvodov in materiala. Med stroške, ki v računovodstvu niso evidentirani, so pa za proizvodnjo pomembni, spadajo stroški kakovosti, ki jih lahko razvrstimo v štiri skupine: preventiva, nadzor kakovosti, notranje napake, zunanje napake (Hočevvar, 2001, str. 381).

3.7.3. Informacije za odločanje v prodajni funkciji

Tisto, kar je bilo proizvedeno, je potrebno tudi prodati. Le tako je mogoče zagotoviti obstoj podjetja. S prodajo se zaključi cikel, ki se je začel z nabavo in nadaljeval s proizvodnjo. V okvir prodajne funkcije spada varstvo in razpečevanje proizvodov kot tudi skladičenje in sprejemanje ter izpolnjevanje naročil.

Pomembne odločitve, ki jih sprejemajo v prodajni funkciji in jih je mogoče podpreti z računovodskimi informacijami so:

- a) odločitve med prodajo in nadaljnjo proizvodnjo,
- b) oblikovanje prodajnih cen,
- c) presoja primernosti obstoječih prodajnih cen,
- d) občasne spremembe prodajnih cen,
- e) stroški gospodarske propagande,
- f) sprememba kakovosti proizvoda.

Cilji v prodaji so povezani z donosnostjo izdelkov iz prodajnega programa podjetja kot tudi donosnostjo kupcev. **Ugotavljanje dobičkovnosti kupcev** je pomembno, saj ni vedno dovolj vedeti, koliko realizacije se ustvari s prodajo določenemu kupcu, saj so stroški, ki jih podjetje ima, po kupcih različni. Ponavadi imajo večji kupci, z visoko realizacijo tudi višje bonitete in druge ugodnosti, kar vpliva na manjše realizirane obsege pokritja.

Računovodske informacije so potrebne tudi pri ugotavljanju **uspešnosti prodajne funkcije** in ugotavljanju odmikov od načrtovanih splošnih prodajnih stroškov ali od načrtovanih prihodkov od prodaje.

Odločitve v prodajni funkciji pa pogosto zahtevajo tudi **neračunovodske informacije** kot so: tržne informacije in informacije iz prodajnih evidenc.

3.7.4. Informacije za odločanje v finančni funkciji

Naloga finančne službe so priskrba sredstev, naložbe, smotrno preoblikovanje, vračanje sredstev in preoblikovanje obveznosti do virov sredstev – usklajevanje denarnih sredstev s potrebami. Navedeno je mogoče doseči z vnašanjem dodatnega kapitala, z najemanjem novih posojil, z doseganjem primerne dobička in njegovim razporejanjem na kapital, s pravočasno izterjavo terjatev, s preoblikovanjem drugih sredstev v denarno obliko, s prilagajanjem tistih obveznosti do virov sredstev, ki zapadejo v plačilo, pritekanjem denarnih sredstev. Tako povečanje kot zmanjšanje denarnih sredstev so posledica vseh dejavnosti v podjetju.

Odločitve o financiranju lahko razdelimo v dve skupini:

- odločitve o sredstvih in obveznostih do virov sredstev ter
- odločitve v zvezi s financiranjem naložb.

Med odločitve o sredstvih in obveznostih do virov sredstev, pri katerih so potrebne računovodske informacije, sodijo:

- ugotavljanje zneska obratnih sredstev, ki ga je potrebno financirati,
- ugotavljanje zneska osnovnih sredstev, ki ga je potrebno financirati,
- odločanje o vrednotenju sredstev,
- odločitve o oblikovanju obveznosti od virov sredstev,
- odločitve o preoblikovanju obveznosti od virov sredstev,
- odločitve o uporabi denarnih sredstev,
- odločitve o donosnosti in dobičkonosnosti sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Pri odločanju o finančnih naložbah, ki so lahko dolgoročne ali kratkoročne, imajo naložbeniki različne cilje: cilj donosa, cilj tveganja in cilj vnovčljivosti. Računovodstvo mora biti sposobno zadostiti zahtevam po informacijah, ki so podlaga za sprejemanje takšnih odločitev.

Uspešnost finančne funkcije je mogoče videti tudi v naložbi sredstev, pod pogoji, ki se razlikujejo od normalnih, v priskrbi dodatnih sredstev, ki se razlikujejo od normalnih, v razliki med ustreznimi prihodki financiranja in odhodki financiranja. Uspešnost finančne funkcije oziroma uspešnost financiranja podjetja lahko presojamo z njegovo plačilno sposobnostjo v izbranem trenutku in v celotnem obdobju. Plačilna sposobnost podjetja se ugotovi:

- na določen dan: denarna sredstva določenega dne – v plačilo zapadle obveznosti določenega dne manjše ali enake nič ali
- v določenem obdobju: denarna sredstva v določenem obdobju – v plačilo zapadle obveznosti v določenem obdobju večje ali enake nič.

Ko gre za finančno funkcijo, so potrebne računovodske informacije vsak dan.

3.7.5. Informacije za odločanje v investicijski (tehnični) funkciji

Da podjetje opravlja svojo dejavnost, potrebuje delovna sredstva in predmete dela oziroma prvine poslovnega procesa. Uspešnost delovnega procesa je odvisna tako od prisotnosti prvin poslovnega procesa kot tudi od njihove usklajenosti po obsegu, času, vsebini in kakovosti. Med prvinami poslovnega procesa so bistvene razlike. Nekatere se v celoti prenesejo v nove izdelke, medtem ko je transformacija drugih prvin počasnejša. Nakup sredstev oziroma prvin poslovnega procesa, ki postopno prehajajo v nove izdelke in se pri proizvodnji, uporabi ne trošijo, je v pristojnosti tehnične funkcije.

Pomen funkcije je različen v različnih podjetjih – odvisno, v kateri fazi se podjetje nahaja. Hitro rastoča podjetja veliko investirajo, zato je pomen investicij večji kot pri ostalih. Toda tudi v podjetjih, ki niso nagnjena k širjenju, je investicijska funkcija pomembna. Tudi tu je potrebno zastarelo opremo menjati z novejšo.

Računovodske informacije, ki so potrebne pri odločanju v tehnični funkciji, so:

- nakup delovnih sredstev in
- ugotavljanje rentabilnosti investicij.

3.7.6. Informacije za odločanje v kadrovske funkciji

S pridobivanjem, pripravo in varstvom zaposlencev v podjetju se ukvarja kadrovska funkcija. Naloge kadrovske službe so zaposlovanje, izobraževanje zaposlencev, oblikovanje plač, socialno varstvo, varstvo pri delu in zdravstveno varstvo zaposlencev.

Tudi pri odločitvah v kadrovske funkciji so poleg računovodskih potrebne neračunovodske informacije. Odločitve, ki jih sprejemajo v kadrovske funkciji, so povezane z zaposlenci in se nanašajo na stroške dela, zaposlovanje, izobraževanje, motiviranje. Najpogostejše odločitve, pri katerih so računovodske informacije nepogrešljive so:

- odločitev o stroških dela,
- določanje plač zaposlencem,
- vpliv spremembe obračunskega obsega dela na plače,
- vpliv spremembe razmerij na obseg plač,
- odločanje o dodatnem zaposlovanju ob sedanjih osnovnih sredstvih,
- odločitve o dodatnem delovnem času sedanjih zaposlencev ob sedanjih osnovnih sredstvih,

- odločanje o spodbujanju zaposlencev k doseganju večjih učinkov s sedanjimi osnovnimi sredstvi,
- odločanje o začasnem zmanjšanju števila zaposlencev.

Uspešnost dela zaposlencev merimo s temeljnimi kazalniki, kot so tehnična proizvodnost dela, dohodkovnost dela. Merimo lahko tudi osebno uspešnost zaposlencev. Temeljni kazalniki dohodkovnosti zaposlenca so: povprečne vračunane kosmate plače, povprečne vračunane čiste plače, stopnja udeležbe zaposlencev v čistem dobičku in koeficient povečanja kosmatih plač za delež v čistem dobičku.

Med pomembnejše naloge, ki jih imajo kadrovski delavci, so načrtovanje karier. Delavci postajajo vedno pomembnejši razlikovalni dejavnik med konkurenti. Sposobni zaposlenci so za podjetje konkurenčna prednost, predstavljajo intelektualni kapital.

4. OBLIKOVANJE POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V PODJETJU LJUBLJANSKE MLEKARNE, D.D.

4.1. Predstavitev podjetja

Ljubljanske mlekarne so največja slovenska mlekarna. Osnovna dejavnost podjetja je, kot samo ime podjetja pove, predelava mleka. To je predelano v celovit prodajni program izdelkov, ki jih je mogoče razvrstiti v štiri osnovne skupine:

Sveži izdelki (jogurt, sveže mleko, skuta in sirni namazi).

Trajni izdelki (alpsko mleko, trajna smetana in trajni napitki).

Siri (poltrdi, trdi in topljeni siri, mozarella).

Sladoledi (drobni, družinski in gostinski).

Mlečni program podjetja dopolnjuje nemlečni program (ledeni čaji, voda). K celovitejšemu prodajnemu programu prispevajo tudi različni komplementarni dokupljeni izdelki.

Najpomembnejše blagovne znamke so:

Korporacijska blagovna znamka Ljubljanske mlekarne.

Izdelčne blagovne znamke: Alpsko mleko, Jošt, Gaudar, Posavec, Ego, Lučka, Max, Planica.

V letu 2003 je podjetje ustvarilo prihodek v višini 40 mio SIT in čisti dobiček v višini 800 mio SIT. Najpomembnejši prodajni trg je domači trg. Prihodki v zadnjih letih nominalno rastejo, ne pa tudi realno. Vzrok je padanje cen mlečnih izdelkov, kot posledica vedno hujše konkurence.

4.1.1. Zgodovinski razvoj družbe

Ljubljanske mlekarne so bile ustanovljene pred skoraj 50-mi leti, z namenom oskrbe mesta Ljubljane z mlekom. Pomembni poslovni dogodki, ki so podjetje pripeljali na sedanjo raven, so naslednji:

1956 - ustanovitev Ljubljanskih mlekarn;

1957 - Ljubljanske mlekarne začnejo izdelovati jogurt, smetano, skuto in sir;

1958 - Ljubljanske mlekarne začnejo prve v državi izdelovati sladoled Lučka;

1965 - Odprt je nov obrat za proizvodnjo trajnega mleka in modernizirana sladoledarna. Iz nekdanje konzumne mlekarne, ki je skrbela predvsem za preskrbo Ljubljane z mlekom, se razvije industrijska mlekarna s številnimi mlečnimi izdelki, za širši jugoslovanski trg;

1967 - Ljubljanske mlekarne začnejo proizvajati Alpsko mleko;

1974 - z združitvijo največjih dobaviteljev mleka postanejo Ljubljanske mlekarne največja kmetijsko živilska organizacija v Sloveniji;

1986 - številne tehnološke izboljšave omogočijo izdelavo novih sladoledov, sirov, jogurtov in kasneje ledenega čaja;

1990 - na podlagi Zakona o podjetjih se preoblikujejo v družbo z omejeno odgovornostjo;

1997 - obširna rekonstrukcija obrata za proizvodnjo trajnih mlečnih izdelkov in ledenega čaja. Ljubljanske mlekarne so prva slovenska mlekarna, ki dobi certifikat ISO 9001;

1998 - Ljubljanske mlekarne se preoblikujejo v delniško družbo;

1999 - ustanovna skupščina delničarjev;

2000 - pripojitev Gorenjske mlekarne;

2001 - pripojitev Mariborske mlekarne;

2002 - rekonstrukcija in koncentracija obratov;

2003 - pridobitev certifikata ISO 14001. Nakup večinskega deleža mlekarne v Tuzli – začetek skupine Ljubljanske mlekarne. Postavitev nove arhitekture blagovnih znamk (zelena linija). Nov korporacijski slogan: Tradicija. Skrb. Zanesljivost.

4.1.2. Organizacija podjetja

Za podjetje je značilna funkcijska organizacijska struktura. Osnovni procesi se izvajajo znotraj naslednjih področij:

- trženja,
- proizvodnje in odkupa,
- financ in računovodstva,
- splošno kadrovskega sektorja,
- marketinga, razvoja in komuniciranje,
- službe za investicije,
- strateškega poslovanja in procesov (informatika, gospodarjenje in kontrola kakovosti).

Naloge poslovnega računovodstva izvaja Služba za gospodarjenje in poslovno informatiko znotraj sektorja Strateško poslovanje in procesi. Najpomembnejše naloge lahko strnemo v naslednjih nekaj točk:

- priprava mesečnih poročil – informacij,
- priprava letnega poročila,
- koordinacija letnega plana,
- kalkulacije,
- obračuni donosnosti – programov in kupcev,
- poročila o stroških,
- priprava osnov za sprejemanje najrazličnejših odločitev,
- priprava ukrepov za doseganje zastavljenih ciljev.

Kljub obstoju službe, ki izvaja naloge poslovnega računovodstva, se je s spremembami, ki so se v zadnjem času dogodile v okolju podjetja, kot tudi nove tehnike in metode, ki jih zasledimo v poslovnem računovodstvu, pojavila potreba po posodobitvi metod in tehnik, ki jih služba uporablja. Med pomembnimi spremembami, ki izhajajo iz okolja, naj navedem:

- vstop Slovenije v EU, ki prinaša spremembe na področju kmetijske politike Slovenije (poenotenje s politiko EU), ki pomembno vpliva na poslovanje podjetja,
- odpiranje meja nacionalnega gospodarstva pomeni vstop novih konkurentov in s tem pritisk na cene izdelkov,
- poslabšanje pogojev nastopa na tradicionalnih zunanjih trgih – trgih držav nekdanje Jugoslavije – prenehanje veljavnosti dvostranskih sporazumov.

Ko gre za nove tehnike in metode, ki jih vedno več podjetij uporablja, naj navedem: uravnotežen sistem kazalnikov, kalkuliranje na osnovi sestavin dejavnosti, ekonomska dodana vrednost.

Na pričakovana poslabšanja poslovnih razmer na najpomembnejših trgih podjetja, je podjetje pripravilo aktivnosti in ukrepe, ki vodijo k uresničitvi strateških ciljev podjetja. Pri tem ima Služba za gospodarjenje pomembno nalogo spremljanja uresničevanja ciljev, pridobivanje vseh pomembnih informacij o dogajanjih v podjetju in zunaj podjetja, ki vplivajo oziroma bi lahko vplivali na doseganje zastavljenih ciljev, kot tudi skupaj z odgovornimi pripraviti splet aktivnosti, ukrepe, ki bodo vodili k doseganju zastavljenih ciljev. Za učinkovito izvajanje teh nalog je bil v letu 2003 začet projekt informacije za vodenje. Vzporedno s tem projektom poteka še projekt uvedbe integriranega informacijskega sistema. Z zaključkom obeh projektov bo formirano poslovodno računovodstvo, ki bo sposobno podpirati poslovodstvo s pravočasnimi in pravimi informacijami, potrebnih pri načrtovanju, izvajanju načrtov – spremljanju rezultatov in ukrepanju.

V nadaljevanju bom predstavila oba projekta, ki sta soodvisna ter je njuna uspešna izvedba pogoj za postavitve takega poslovodnega računovodstva, kot ga podjetje potrebuje.

4.1.2. Vizija, poslanstvo in strateške usmeritve podjetja

Vizija podjetja: Ljubljanske mlekarne bodo med vodilnimi živilsko predelovalnimi podjetji v širši regiji Alpe Jadran. Osnovna dejavnost družbe bo proizvodnja in trženje varnih in kakovostnih prehrabnih izdelkov pripravljenih na bazi mleka. Le to bomo dopolnjevali z izdelki in storitvami, ki bodo zagotovilo za učinkovito zapolnjevanje prostih zmogljivosti. Ponujene storitve bomo izvajali bolje kot konkurenčni ponudniki.

Poslanstvo: z inovativnimi in naravnimi prehrabnimi izdelki ter učinkovitimi in visoko kakovostnimi storitvami bomo ustvarjali in zadovoljevali potrebe potrošnikov in kupcev.

Strateške usmeritve: Nenehna rast podjetja, rast dodane vrednosti na zaposlenega, nadgradnja že doseženega nivoja konkurenčnosti družbe.

4.2. Integriran informacijski sistem

Potreba po obnovi obstoječega informacijskega sistema podjetja je stara že nekaj let in je posledica:

- zastarele tehnologije, katere vzdrževanje je iz leta v leto dražje,
- obstoja številnih, medsebojno nepovezanih informacijskih sistemov – vsako področje je imelo svojo rešitev, zato je bilo potrebno prenašanje podatkov iz enega v drug sistem. Posledično je bilo potrebno usklajevanje podatkov med sistemi, saj so bili ti praviloma različni, kar je vplivalo, da so bile informacije na razpolago relativno pozno,
- sodelovanja s številnimi zunanjimi partnerji, ki so pokrivali različna področja (računovodstvo, prodaja, proizvodnja, odkup), pomeni odvisnost od različnih partnerjev,
- potreba po povezovanju s partnerji, tako kupci kot dobavitelji – kar s staro informacijsko tehnologijo ni bilo izvedljivo,
- zakonska zahteva po zagotavljanju sledljivosti od izvora surovine do kupca,
- razvoj sodobnih informacijskih tehnologij in rešitev.

Rešitev iz opisanega stanja je bila odločitev za vpeljavo integriranega informacijskega sistema. Po podrobnejši analizi podprtosti posameznih procesov in poteka teh, je bil objavljen razpis za ponudnika in kasneje izbran ponudnik integriranega informacijskega sistema SAP.

SAP je transakcijski informacijski sistem, ki pokriva vse glavne procese v podjetju in iz katerega izhajajo najrazličnejši podatki, iz katerih je mogoče pripraviti informacije za različne uporabnike in različne odločitve. Na projektu Informacije za vodenje smo predvideli potrebe po informacijah za odločanje. Vizija Ljubljanskih mlekarn je, da ima vsaka odgovorna oseba svoj portal in direkten dostop do tistih informacij, ki jih za svoje delo potrebuje. To so zgoščene informacije, za razliko od podatkov v SAP-u, ki so zelo podrobni. Tabele vsebujejo veliko število podatkov, večina je nepreglednih. SAP oziroma transakcijski sistem zagotavlja najrazličnejše podatke, na podlagi katerih se pripravijo informacije in se posredujejo uporabnikom.

SAP je sistem, ki ga sestavlja več modulov, ki predstavljajo zaokroženo celoto: finančno računovodstvo, zakladništvo, kontroling, upravljanje investicij, planiranje proizvodnje, materialno poslovanje, vzdrževanje, upravljanje kakovosti, projektni sistem, prodaja in distribucija ter kadrovski sistem (Blatnik, Resnik, 2000, str. 1). Podjetja si glede na svoje

potrebe izberejo tiste module, ki jih potrebujejo. Ljubljanske mlekarne so se odločile za uvedbo naslednjih modulov: računovodstvo, kontroling, prodaja in distribucija, proizvodnja (le obračun proizvodnje, ki je v okviru modula kontroling in operativno planiranje proizvodnje, ne pa modula v celoti, ki pokriva proizvodnjo, saj to pokriva program Mepis – posledica tega je potreba po pripravi vmesnika, ki pretvarja podatke za prenos iz enega v drug sistem), transport, materialno poslovanje oziroma nabavni modul, kontrola kakovosti.

Za potrebe priprave informacij za vodenje bo večina podatkov prihajala iz modula kontroling, zato ta modul v nadaljevanju podrobneje predstavljam. To bodo predvsem informacije iz podjetja – notranje informacije. Poleg teh pa bomo pridobivali tudi podatke iz okolja. Informacije iz podjetja in okolja skupaj tvorijo osnovo za odločanje najvišjega vodstva in vodstev poslovnih funkcij.

4.3. Modul kontroling v Ljubljanskih mlekarnah

Kontroling v SAP za razliko od računovodstva, ki zagotavlja podatke za zunanje uporabnike, s pomočjo najsodobnejših metodologij zagotavlja informacije za notranje uporabnike za podporo odločanju. Modul kontrolinga predpostavlja, da se osnovni koncept in procesi podjetja kot celote določijo na enem mestu – temelji na centraliziranosti, medtem ko se posamezne poslovne enote, ki imajo svoje posebnosti, vodijo decentralizirano.

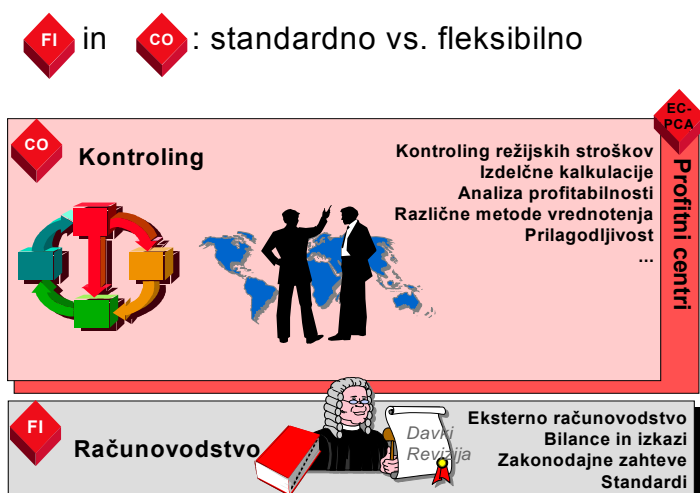
Posamezne aplikacije modula kontroling v programskem sistemu Sap so:

- računovodstvo stroškovnih mest in računovodstvo nalogov oziroma projektov,
- računovodstvo profitnih centrov,
- računovodstvo kalkulacij,
- procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo,
- analiza donosnosti in
- direktorski informacijski sistem.

V Ljubljanskih mlekarnah bodo vpeljane naslednje aplikacije modula kontroling:

1. Kontroling splošnih (režijskih stroškov),
2. Kontroling proizvodnih stroškov izdelkov (standardne in obračunske) in
3. Analizo profitabilnosti.

Slika 1: Primerjava računovodstva (FI) in kontrolinga (CO)



Vir: Interno gradivo, 2004

4.3.1. Kontroling splošnih stroškov

Kontroling splošnih stroškov vključuje kontroling stroškovnih mest in kontroling internih nalogov. Stroškovna mesta so mesta odgovornosti v organizaciji. Vsi stroški se zbirajo in analizirajo po stroškovnih mestih glede na to, kdo je za nastanek odgovoren. Z različnimi metodami prerazdeljevanja stroškov lahko stroškovna mesta, ki opravljajo aktivnosti za druga stroškovna mesta razbremenimo in obremenimo tistega, ki njihove aktivnosti uporablja.

Interni nalogi so objekti, preko katerih lahko podrobno spremljamo določene časovno omejene aktivnosti (sejmi, razvoj izdelka,...) v podjetju. Le-ti ne predstavljajo posameznih mest odgovornosti. V SAP-u lahko uporabljamo različne kategorije internih nalogov (splošni režijski, investicijski, vzdrževalni). V okviru vsake kategorije lahko določimo več vrst nalogov za specifične potrebe in opredelitev ali se obračunajo oziroma so samo evidenčni oziroma statistični (nalogi za službene avtomobile, kakovosti in podobno). Na nalogih lahko uvedemo kontrolo razpoložljivosti sredstev in preko te kontrole pravočasen sistem obveščanja ter omejitve v primeru doseganja ali preseganja dodeljenega proračuna (na primer sporočila pri vnosu nabavnih naročil).

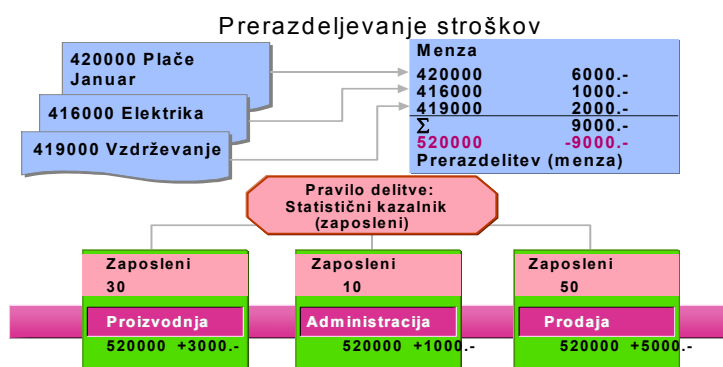
Prerazporejanje stroškov na stroškovne nosilce je v SAP sistemu izredno bogato podprto. Tako se lahko izvaja alokacija po originalnih (stroški razreda 4) ali sekundarnih vrstah stroškov (razred 5 po SRS), s statičnimi (deleži, odstotki,..) ali dinamičnimi faktorji na

osnovi zneskov (prodaja, pokritje 1,...) ali številčnih (kvantitativnih) podatkov (št. zaposlenih, poslovne površine, odstotki...), ki so ali v samem sistemu (št. reklamacij, št. proizvodnih nalogov,...) ali se vnesejo v kontroling kot delilniki.

Iz kontrolinga splošnih oziroma režijskih stroškov ali računovodstva stroškovnih mest je mogoče dobiti:

- pregled stroškov po stroškovnih mestih in poljubnih skupinah stroškovnih mest,
- primerjavo dejanskih podatkov tekočega obdobja s planiranimi stroški,
- primerjavo dejanskih podatkov tekočega leta z dejanskimi podatki preteklih let,
- analizo stroškov po naravnih vrstah in primerjavo s planom ali preteklimi leti,
- analizo in iskanje vzrokov za odmike med dejanskimi in planiranimi stroški,
- izvajanje ABC analiz in nenazadnje
- tabelarične in grafične predstavitve rezultatov analiz.

Slika 2: Prerazporeditve stroškov



Vir: Interno gradivo, 2004

4.3.2. Kontroling proizvodnih stroškov izdelkov

Kontroling kalkulacije izdelkov je sestavljen iz dveh delov: Kontrolinga planiranja stroškov izdelka (kalkulacij)-predkalkulacija in Kontrolinga stroškovnih nosilcev (stroški proizvodnje)-pokalkulacija. Pri izračunu lastne cene izdelka oziroma kalkulacije se upoštevajo podatki iz nabave – nabavni modul (nabavne cene materiala in storitev), proizvodnje – proizvodni modul (kosovnice, tehnološki postopki, delovni nalog) ter iz kontrolinga splošnih stroškov (cene internih aktivnosti kot so ure delavcev in ure strojev).

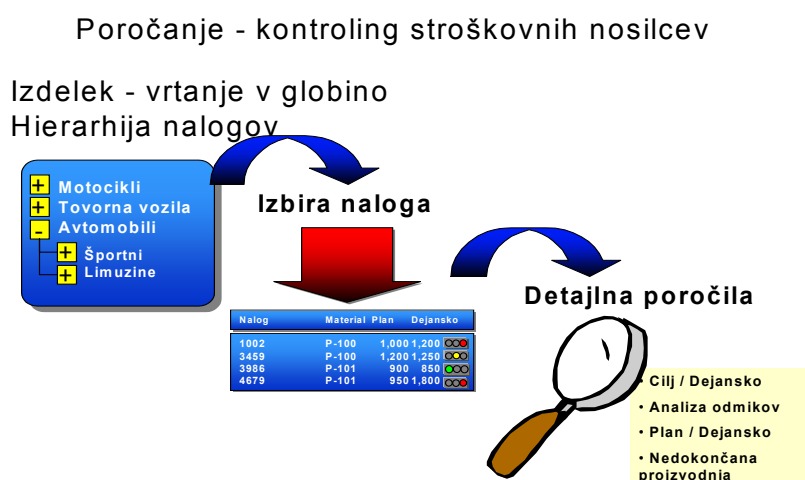
Analizo stroškov izdelka je mogoče narediti s pomočjo:

- strukture stroškovnih komponent (surovine, embalaža, delo delavcev, delo strojev, storitve kooperantov),
- primerjavo posameznih načinov oskrbe (lastna proizvodnja ali izdelava pri kooperantu),
- strukture variabilni – fiksni stroški,
- kontov,
- aktivnostih (interne aktivnosti (delo delavcev, delo strojev), zunanje aktivnosti (delo kooperantov)).

Kontroling stroškovnih nosilcev je namenjen pripravi planske kalkulacije oziroma predkalkulacije in spremljanju dejanskih stroškov proizvodnje po proizvodnih nalogih oziroma po nosilcih (izdelkih). Predračunska kalkulacija omogoča izračunavanje predkalkulacijskih cen proizvodom, ki lahko služijo kot pripomoček za oblikovanje prodajnih cen ali poslovnih prodajnih strategij (odločanje o proizvodnji, prodaji, izračun donosnosti izdelkov, ukrepi za znižanje stroškov). Predkalkulacija se prav tako uporablja v razvojni fazi izdelka.

Obračunska kalkulacija ali pokalkulacija je namenjena dejanskemu obračunavanju nedokončane in dokončane proizvodnje ter vrednotenju zalog. Mogoče jo je izvesti po standardnih potroških in standardnih cenah, po dejanskih potroških in standardnih cenah ter po dejanskih potroških in dejanskih cenah. V Ljubljanskih mlekarnah bo predkalkulacija osnova za ugotavljanje odmikov ter za vrednotenje zalog.

Slika 3: Poročanje po proizvodnih nalogih



Vir: Interno gradivo, 2004

4.3.3. Analiza dobičkovnosti

Analiza dobičkovnosti omogoča oceno različnih segmentov, ki so klasificirani z vidika trgov, izdelkov, družine izdelkov, kupcev, prodajnih oddelkov, prodajnih poti in podobno. Usmerjena je na spremljanje uspešnosti podjetja skozi oči trga, zato so karakteristike povezane s prodajnim modulom (karakteristika je poljubno definirana kategorija, za katero podjetje želi spremljati poslovni rezultat). Analize različnih stopenj prispevkov za kritje po različnih segmentih in strateških poslovnih enotah, so namenjene predvsem marketinškemu oddelku, oddelku za upravljanje z izdelki ter vodjem strateških poslovnih enot za podporo pri odločanju o cenovni politiki, promocijah in ukinitvi izdelkov in podobno. Obstajata dve vrsti analize dobičkovnosti: na osnovi kontov in na osnovi kalkulacij.

Slika 4: Poročanje v analizi donosnosti



Vir: Interno gradivo, 2004

Analiza dobičkovnosti na osnovi kalkulacij omogoča primerjavo prihodkov od prodaje z lastno ceno in polno lastno ceno izdelka ter spremljanje vkalkuliranih stroškov. Pri tej obliki nosilci zapisov niso konti, pač pa tako imenovana **polja vrednosti**, ki imajo bodisi bolj podrobno strukturo kot konti, bodisi **združujejo vsebino več kontov**, lahko pa so **vkalkulirane vrednosti**, ki jih sploh ne knjižimo v glavno knjigo. Prodajni podatki o količini, prihodku, rabatih in skontih, se privzamejo iz prodajnega modula, struktura in vrednosti lastne cene se prenesejo iz modula kalkulacij. Splošni stroški, to so neproizvajalni stroški, se v analizo dobičkonosnosti prenesejo iz kontrolinga splošnih stroškov, nato pa jih lahko proporcionalno razdelimo po različnih faktorjih na izdelke, družine izdelkov in podobno. Analiza dobičkovnosti izračunava dobiček po metodi stroškov prodanih proizvodov.

4.4. Stroški in vrste stroškov v podjetju

Zaostritev konkurence na domačem trgu, ki je za podjetje najpomembnejši trg, zahteva zniževanje stroškov na vseh ravneh poslovanja. Za to pa je potrebno poznavanje stroškov, njihovega obnašanja, razlogov, zaradi katerih se pojavljajo in kaj vpliva na njihovo višino. Nadzor nad stroški je nujnost. S poznavanjem stroškov, učinkovitim nadzorom je mogoče vplivati na njihovo višino in s tem prispevati k ugodnemu rezultatu poslovanja podjetja. Zato v podjetju posebno pozornost namenjamo spremljanju in analiziranju stroškov.

V podjetju stroške delimo v grobem v dve glavni skupini: na variabilne stroške in budžetirane stroške. Ob tem pa še spremljamo stroške po mestih odgovornosti.

4.4.1. Variabilni stroški

Variabilni stroški so vsi direktni stroški izdelkov: surovina, embalaža in storitve kooperantov, ki v strukturi stroškov predstavljajo več kot 70 % celotnih stroškov. Preostalih 30 % predstavljajo budžetirani oziroma režijski stroški, med katerimi izstopajo: stroški dela, amortizacija, vzdrževanje in energija (okrog 20 % celotnih stroškov).

Za pripravo načrta variabilnih stroškov potrebujemo:

- načrt proizvodnje po izdelkih – naredijo ga v proizvodnji na podlagi načrta prodaje,
- recepture (kosovnice) za vsak izdelek, za katerega se načrtuje proizvodnja – za te skrbijo tehnologi,
- nabavne cene vhodnega materiala (surovine, embalaže) – predvidijo jih v nabavni službi (za embalažo in dodatke) oziroma proizvodnji (za ceno surovega mleka).

Delež stroškov mleka med variabilnimi stroški predstavlja več kot 70 %. Zato je posebna pozornost posvečena pripravi načrta surovega mleka. Osnova za pripravo načrta stroškov surovega mleka so: načrt količinskega odkupa surovega mleka po načrtovani odkupni ceni.

Pogoji odkupa mleka so urejeni s pogodbo med proizvajalci in kupcem, ki upošteva določila o oblikovanju odkupne cene kravjega mleka, ki so objavljena v Pravilniku za oblikovanje odkupne cene kravjega mleka (objavljen v Uradnem listu RS, številka 107/2001) in Uredbi o določitvi minimalne odkupne cene kravjega mleka za namen izvajanja ukrepov, v okviru trga z mlekom in mlečnimi izdelki (objavljena v Uradnem listu RS, številka 15/2001).

V Pravilniku so opredeljeni elementi, na podlagi katerih se oblikuje odkupna cena in sicer:

- sestava mleka, ki jo določata vsebnost mlečne maščobe in vsebnost beljakovin,
- higienska kakovost mleka, ki jo določata geometrijsko povprečje skupnega števila mikroorganizmov in geometrijsko povprečje somatskih celic,
- ugotovljene zmrziščne točke mleka,
- ugotovljene temperature mleka v zbiralnici ob prevzemu mleka.

Osnovna odkupna cena, o višini katere se dogovorita proizvajalec in kupec (odkupovalec) mleka, vsebuje: 3,7 % mlečne maščobe, 3,15 % beljakovin, do 100.000 skupnega števila mikroorganizmov (SŠMO) na mililiter mleka in do 400.000 somatskih celic (ŠSC) na mililiter mleka. V odvisnosti od skupnega števila mikroorganizmov in števila somatskih celic je mleko razvrščeno v kakovostne razrede:

- E - kakovostni razred – do 50.000 SŠMO/ml,
- 1. kakovostni razred – do 100.000 SŠMO/ml,
- 2. kakovostni razred – do 400.000 SŠMO/ml,
- 3. kakovostni razred – do 800.000 SPMO/ml.

Mleko razvrščeno v E (ekstra) kakovostni razred je nagrajeno s 5%, mleko iz 1. razreda nima ne odbitkov ne dodatkov, medtem ko se za mleko iz 2. kakovostnega razreda odbije 5%, za mleko iz 3. razreda pa 15%. Mleku, ki vsebuje do 400.000 somatskih celic v enem mililitru se odkupna cena poveča za 5%, če pa vsebuje več kot 600.000 somatskih celic v enem mililitru, ne sodi niti v 3. kakovostni razred.

Odbitki se zaračunajo tudi glede na zmrziščno točko, in sicer 1,5% za mleko z zmrziščno točko od $-0,514\text{ C}$ do $-0,510\text{ C}$; 2,5 % od $-0,509$ do $0,505$; 3,5 % od $-0,504$ do $-0,493$ ter 50 % nad $0,493\text{ C}$.

Pri planiranju odkupne cene mleka se upošteva pričakovana višina elementov, ki določajo odkupno ceno mleka ter vrednost posameznega elementa. Poleg teh direktnih stroškov pa je potrebno upoštevati še odvisne stroške, ki jih sestavljajo: stroški analiz mleka, prevoz in prispevek organizatorjem odkupa. Pri planiranju odvisnih stroškov se upoštevajo predvidena gibanja teh in aktivnosti, ki bodo izvedene v letu, za katero se planira. Odkupni ceni mleka, ki vsebuje direktne in odvisne stroške je potrebno prišteti še splošne stroške odkupa, da dobimo odkupno ceno franko dvorišče mlekarne. Načrt splošnih stroškov odkupa je del načrta budžetiranih stroškov. Struktura odkupne cene je prikazana v tabeli 3.

Vrednost embalaže in dodatkov izračunamo tako, da predvideno porabo množimo s predvideno ceno. Cene predvidijo v nabavni službi pri tem upoštevajo zahteve iz izhodišč za načrtovanje znižanje cen in pričakovanja dobaviteljev. Pogajanja z dobavitelji so letna in se začnejo v drugi polovici leta, tako da so cene materialov pri večini tiste, ki bodo v naslednjem letu veljale. Predvidene količine so izračunane iz plana proizvodnje in potreb iz kosovnic.

Tekom leta spremljamo realizacijo načrta. Ugotovljena odstopanja (odmiki) realizacije od načrta so posledica:

- različne porabe, kot je po normativu predvideno – količinski odmik,
- različne odkupne cene – cenovni odmik,
- različne porabe embalaže in dodatkov – količinski odmik,
- različnih nabavnih cen embalaže in dodatkov, kot so bile predvidene s planom – cenovni odmik.

Tabela 3: Struktura odkupne cene mleka

Komponenta	Vsebnost	Cena v SIT	Cena na liter mleka
Beljakovinske enote	4,15 %	7,63	31,66
Maščobne enote	3,34 %	8,96	29,93
Osnovna cena mleka			61,59
Kakovost			2,00
Nagrade			5,15
Odbitki			-3,15
Dodatek za zadruge	2,00 %		2,15
Prevoz	1,66 SIT/liter	1,66	1,66
Analize	0,23 SIT/liter	0,23	0,23
Odkupna cena			67,63
Stroški zbiranja	0,50 SIT/liter	0,50	0,50
Cena surovega mleka franco dvorišče podjetja			68,13

Vir: Interno poročilo

Ugotovljeni neugodni odmiki se podrobneje analizirajo. Pripravijo se ukrepi, s katerimi se bodo ti negativni vplivi odpravili. Najbolj nezaželeni in pod drobnogledom so količinski odmiki. V proizvodnji si prizadevajo upoštevati normative, vsakršno odstopanje se prouči in predvidijo se ukrepi.

Odmiki se ugotavljajo na ravni izdelka. Za količinske odmike so odgovorni v proizvodnji, za cenovne pa v nabavi. Odgovorni so dolžni poročati o odmikih, utemeljiti razloge za odmike in pripraviti ter izvesti ukrepe za njihovo zmanjšanje.

4.4.2. Budžetirani stroški

Budžetirane stroške predstavljajo naslednji stroški:

- drobni inventar,
- pisarniški material,

- storitve: prevozne, reklama, zavarovanje, intelektualne storitve, raziskave,
- voda,
- elektrika,
- gorivo,
- stroški vzdrževanja,
- stroški dela,
- amortizacija.

Plan budžetiranih stroškov pripravijo odgovorne osebe za svoja stroškovna mesta. Pri tem so točno določeni stroški, ki se pojavljajo na ta stroškovna mesta. Stroške vzdrževanja, energije, reklame, dela in amortizacije planirajo osebe, ki so odgovorne za te stroške. Odgovorne osebe za navedene vrste stroškov pripravijo plane na ravni podjetja, pri tem sodelujejo z odgovornimi osebami za stroške po stroškovnih mestih.

Planirano višino stroška je potrebno utemeljiti. Stroške povzročajo aktivnosti. Zato morajo odgovorni predvideti aktivnosti, ki jih bodo izvajali v letu, za katero planirajo in te ovrednotiti.

Spremljanje uresničevanja načrta poteka mesečno. Vsi odgovorni dobijo mesečna poročila o realizaciji načrta budžetiranih stroškov po stroškovnih mestih ter seštevke stroškovnih mest za katere odgovarjajo. Odgovorni za posamezno vrsto stroška dobi realizacijo vrste stroška, za katero odgovarja. Poleg primerjave s planom je tudi primerjava s preteklim letom.

Dobljena poročila so dolžni komentirati. Razložiti morajo odstopanja od plana, poročati o aktivnostih, ki so bile planirane in izvedene in neplaniranih, katerih izvedba pa je bila nujno potrebna – aktivnost je potrebno utemeljiti, predvideti pozitivne učinke te. V primeru neopravičenega preseganja je potrebno pripraviti ukrepe. Primer poročila o stroških je v tabeli 4.

Tabela 4: Poročilo o realizaciji načrtovanih stroškov za obdobje januar–marec 2004

Odgovorna oseba »A«

Konto- naziv	Realizacija	Plan	Preteklo leto	Odmik od plana v %	Odmik od preteklega leta v %
Neproizvodni material					
Storitve					
Vzdrževanje					
Energija					
Prejemki delavcev					
Amortizacija					
Skupaj budetirani stroški					

Vir: Interno poročilo

Primer poročilo za odgovorno osebo za posamezno vrsto stroška je v tabeli 5.

Tabela 5: Poročilo o realizaciji stroškov marketinga za obdobje januar–marec 2004

Odgovorna oseba »A«

Stroškovno mesto	Realizacija	Plan	Preteklo leto	Odmik od plana v %	Odmik od preteklega leta v %
Material za pospeševanje prodaje					
Oglaševanje					
Storitve oblikovanja oglasa					
Direktni marketing					
Degustacije					
Skupaj stroški pospeševanja prodaje					

Vir: Interno poročilo

4.5. Kalkulacija

Kalkulacija je pomembno orodje, ki je marsikomu v podjetju (prodajnem osebju, tehnologom, zaposlenimi v proizvodnji) v pomoč pri sprejemanju odločitev, kot so: novi izdelek da ali ne, ukiniti določen izdelek ali ne, koliko izdelek prispeva k pokrivanju splošnih stroškov podjetja, ali se izplača znižanje cene izdelka, ali se izplača pospeševanje prodaje izdelka z aktivnostmi tržnega komuniciranja, ali oživeti nek izdelek in podobno. Kalkulacije proizvodjalne cene se pripravljajo v kontroligu (modul proizvodjalnih stroškov). Kalkulacije proizvodjalne cene izdelka je osnova za vrednotenje zalog izdelkov. Struktura kalkulacije proizvodjalne cene z viri črpanja posamezne postavke je v tabeli 6.

Tabela 6: Struktura kalkulacije in viri

Primarne stroškovne komponente		Vir komponente	Vir obračun PP nalog
1	Mleko	Kosovnica	material
	Maščoba	Kosovnica	material
	Nemaščoba	Kosovnica	material
2	Voda	Kosovnica	material
3	Dodatki	Kosovnica	material
4	Embalaža	Kosovnica	material
5	Polizdelki in gotovi izdelki	Kosovnica	material
6	Kooperacijske storitve	Kosovnica	Nabavni nalog
7	Stroški proizvodnih delavcev	Tehnološki postopek	Delovna ura
8	Energetika in voda	Tehnološki postopek	Strojna ura
9	Vzdrževanje proizvodne opreme	Tehnološki postopek	Strojna ura
10	Amortizacija proizvodne opreme	Tehnološki postopek	Strojna ura
11	Neodvisni stroški nabave	Tehnološki postopek	Strojna ura
12	Kontrola kakovosti	Tehnološki postopek	Strojna ura
13	Ostali proizvodni stroški	Tehnološki postopek	Strojna ura
	Celotni proizvodni stroški		

Vir: Interno poročilo

Osnova za pripravo kalkulacije so kosovnice in tehnološki postopki, ki jih za vsak posamezen izdelek pripravijo v proizvodnji. Postavke iz kosovnic (surovina in material) so ovrednotene po cenah, ki so: planirane cene ali iz dokumentov (naročilnic) oziroma drseče

povprečne cene. Za cene so odgovorni v nabavni službi. Tehnološki postopki so pripravljene za vse izdelke in vsebujejo delovna mesta in stroje ter postopke, ki so pri proizvodnji potrebni. Cene aktivnosti se izračunajo na podlagi:

- stroškov, zbranih na strojna stroškovna mesta, kjer se opravljajo v tehnološkem postopku predvidene aktivnosti (poleg direktnih stroškov, ki se knjižijo na ta stroškovna mesta, se upoštevajo tudi stroški, ki se jih prerazporedi s stroškovnih mest, na katerih se zbirajo stroški energije, vode, elektrike, goriva, splošnih stroškov proizvodnje razen režije in stroškov kontrole kakovosti in nabave),
- stroškov, zbranih na stroškovna mesta dela (bazeni delavcev),
- opravljenih strojnih ur,
- opravljenih delovnih ur.

Na podlagi stroškov, zbranih na strojna stroškovna mesta in opravljenih strojnih ur, se izračuna cena strojne ure. Ta je osnova za izračun stroškov proizvodnje (po posameznih vrstah stroškov) po izdelkih.

Na podlagi stroškov, zbranih na stroškovna mesta delavcev in opravljenih delovnih ur, se izračuna cena delovne ure. S ceno delovne ure se ovrednotijo opravljene ure dela delavcev.

Standardna cena se izračuna na začetku leta in služi vrednotenju zalog in izračunu odmikov. Osnova za izračun standardne cene so:

- načrt stroškov po stroškovnih mestih,
- načrt delovnih in strojnih ur,
- načrt cen surovine in embalaže po izdelkih,
- kosovnice in tehnološki postopki po izdelkih.

Ker je izračunan narejen na podlagi predvidenih razmer, ki pa so redkokdaj uresničene, nastajajo odmiki. Te je potrebno identificirati in pripraviti ukrepe, ki bodo vodili k želenemu stanju.

Za lažjo analizo ločimo vhodne in izhodne odmike. Med vhodne odmike sodijo: količinski odmiki, cenovni odmiki, odmiki zaradi strukture in drugi odmiki. Med izhodne pa: količinski odmiki, cenovni odmiki, odmiki zaradi različne velikosti serije in drugi odmiki. Podrobnejši pregled odmikov je v tabeli 7.

Tabela 7: Pregled odmikov od standardne cene

	Dejanski stroški	Planirani stroški	Cenovni odmik	Količinski odmik	Odmik v strukturi	Odmik –velikost serije
Material 1						
Material 2						
Material 3						
Delo delavcev						
Delo strojev						

Vir: Interno poročilo

Odmiki se izračunajo za vsak proizveden izdelek in vse komponente (surovina, embalaža, amortizacija, energija, delo delavcev) in so osnova za ukrepanje. Količinski odmiki so osnova za ukrepanje v proizvodnji, cenovni pa v nabavi. Poleg kalkulacije po proizvajalnih stroških pripravljamo tudi kalkulacijo polne lastne cene, ki je podrobneje prikazana v naslednjem poglavju.

4.5.1. Kalkulacija polne lastne cene

Standardna cena izdelka in ugotovljeni odmiki od te so primerni za proizvodnjo, ne pa tudi za prodajo. Zato je potrebno izračunati, koliko se s posameznim izdelkom zasluži oziroma bolje rečeno, koliko posamezni izdelek prispeva k pokrivanju splošnih stroškov podjetja. Uspešnost izdelka se pripravlja v kontrolingu (modul profitabilnost). Struktura uspešnosti izdelka je v tabeli 8.

Iz strukture je razvidno, da so pri ceni izdelka izpostavljeni popusti kupcem ter drugi popusti, ki niso bili dogovorjeni s pogodbo, so pa za pospeševanje prodaje nujni. Izbrana struktura omogoča analizo uspešnosti izdelka po pokritjih.

Za zaslužek izdelka odgovarja programski direktor, ki skrbi za donosnost programa, kontrolira asortiment proizvodov in ima vpliv na proizvodnjo.

Tabela 8: Uspešnost izdelka/ kupca

Komponenta	Realizacija	Načrt	Odmik v SIT	Odmik v %
Količina v kg,lit				
Bruto realizacija v SIT				
Popusti				
Neto realizacija				
Stroški transporta				
Obseg pokritja 1				
Standardni variabilni stroški				
Obseg pokritja 2				
Standardni stroški proizvodnje				
Obseg pokritja 3				
Odmiki				
Obseg pokritja 4				
Stroški logistike				
Stroški prodaje				
Stroški marketinga				
Obseg pokritja 5				
Splošni stroški podjetja				
Ostali stroški				
Obseg pokritja 6				

Vir: Interno poročilo

Načrtovana uspešnost izdelkov je narejena na podlagi plana stroškov po stroškovnih mestih, plana standardne cene in plana prodajne cene izdelka. Dosežena uspešnost na podlagi dejanskih stroškov in dejanskih realiziranih cen izdelkov je po navadi različna od načrtovane, kar ugotovimo s primerjavo. Ugotovljeni odmiki so osnova za pripravo ukrepov.

Informacije o uspešnosti izdelkov dobijo odgovorni za prodajo (direktor prodaje na domačem trgu, direktor prodaje na tujih trgih, programski direktorji).

4.5.2. Kalkulacija po kupcih

Stroški, povezani s prodajo različnim kupcem, so različni in ti vplivajo na dobičkovnost oziroma uspešnost, ki jo podjetje dosega z določenim kupcem. Zgolj promet z nekim kupcem ne pove veliko o tem, koliko je podjetje zaslužilo. Zato je pomembno ugotavljanje uspešnosti kupcev. Informacije o uspešnosti so pomembne pri pogajanjih s kupci, pri odločanju o sprejemu dodatnih naročil, pri odločanju o prodajnih poteh – načinu oskrbe posameznega kupca. Poročila o uspešnosti kupcev prejmejo: direktor prodaje na domačem trgu, direktor prodaje na tujih trgih, nosilci ključnih kupcev in programski direktorji.

Struktura poročila o uspešnosti kupca je enaka strukturi izdelka, s to razliko, da se pri kupcu upoštevajo kot direktni stroški prodaje tisti stroški, ki so zbrani na stroškovna mesta kupca (ko gre za ključnega kupca) oziroma se zbirajo direktno na kupca v kontrolingu podmodul profitabilnost.

Načrt kalkulacije po kupcih se pripravi le za ključne kupce. Osnova za pripravo so:

- načrt količinske prodaje po izdelkih pri kupcu,
- načrt cen – upoštevajo se popusti iz pogodb in predvideni dodatni popusti (akcijski popusti),
- načrt aktivnosti pri kupcu – pospeševanje prodaje,
- načrt stroškov prodaje in marketinga po stroškovnih mestih in vrstah stroškov,
- standardna cena izdelka,
- načrt stroškov transporta,
- načrt splošnih stroškov in ključi za delitev po izdelkih.

Za uspešnost kupca do pokritja 2 odgovarja nosilec ključnega kupca.

Po enaki metodologiji, kot je bil narejen načrt, se pripravi tudi obračun. Pri primerjavi se ugotovijo odmiki, ki jih nosilci ključnih kupcev analizirajo in pripravijo aktivnosti, za izboljšanje dobičkovnosti.

4.6. Informacije za dolgoročne odločitve

Informacije, ki jih vodstveni delavci dobijo direktno iz informacijskega sistema (o stroških, uspešnosti izdelkov, kupcev), so pomembni, toda za odločanje v okolju, ki se hitro spreminja, ne zadoščajo. Potrebno jih je povezati s strateškimi cilji podjetja in informacijami iz okolja. Zato je ob projektu uvedbe integriranega informacijskega sistema oblikovan projekt informacije za vodenje.

Namen projekta je oblikovati za odgovorne v podjetju take informacije, kot jih ti pri odločanju potrebujejo – izoblikovan bo informacijski sistem za vodenje, ki bo vseboval potrebne podatke:

- za oblikovanje strategije in uresničevanje strateških ciljev,
- za izdelavo letnih načrtov in
- za načrtovanje ukrepov za uresničevanje strategije in letnih poslovnih načrtov.

Iz strateških ciljev podjetja bodo izvedeni cilji strateških poslovnih področij, ki se bodo preverjali vsako leto, pred izdelavo poslovnih načrtov. Preverjeni cilji poslovnih področij so podlaga za pripravo letnih poslovnih načrtov. Informacijski sistem za vodenje bo zagotavljal tudi spremljanje uresničevanja ciljev in ukrepov. Z dodatnim ukrepanjem za uresničevanje ciljev se bo zagotovilo uresničevanje strateških ciljev.

Rezultati projekta bodo:

- seznam potreb po podatkih za vodenje, ki jih mora vsebovati bodoči integrirani informacijski sistem,
- dopolnitev podlag za poslovno odločanje, kot so: predkalkulacije, obračunske kalkulacije, obračuni po nosilcih in stroškovnih mestih in druge podlage, katerih potrebne

dopolnitve bomo spoznali pri gradnji informacijskega sistema za vodenje in izgradnjo integriranega informacijskega sistema in končno

- zagotovljene bodo informacije za vodenje.

Informacije, ki jih ti dobijo, so razdeljene na informacije za nadzor in informacije za vodenje sprememb. Informacije za vodenje sprememb se nanašajo na področje izboljšav, na doseganje želene velikosti kazalnika (na primer: dosežen indeks izpolnjevanja naročil je nizek in se ga želi dvigniti na določeno raven 99. Ta kazalnik se potem spremlja, dokler ni dosežen indeks izpolnjevanja naročil 99).

Z izvedbo projekta se tako želi doseči:

- operacionalizacija strateških ciljev do ravni odgovornih oseb po posameznih delovnih mestih in se uresničujejo,
- pretvoriti vizijo in strategijo v merljive cilje, cilji v kazalnike, s kazalniki spremljati uresničevanje strategije,
- da zaposleni imajo merljive cilje in vedo, kako z uresničevanjem ciljev prispevajo k uresničevanju vizije,
- da zaposleni vedo, kateri procesi se morajo spremeniti za uresničitev strategije. Spremembe procesov se spremlja s kazalniki,
- da zaposleni razumejo oblikovanje strategije kot stalni proces iskanja najučinkovitejšega načina uresničevanja strateških ciljev,
- da zaposleni oblikujejo cilje in kazalnike z več vidikov: lastnikov, z vidika kupcev, z vidika zaposlencev in z vidika poslovnega in naravnega okolja,
- da zaposleni stalno iščejo nove rešitve za izboljšanje rezultatov, predvsem v odločilnih procesih, ki vodijo k izboljšanju zadovoljstva kupcev,
- da vodstvo v vsakem trenutku ve, kako uresničuje strateške cilje in tudi, kateri odločilni dejavniki prispevajo in kateri ovirajo uresničevanje strategije,
- da imajo zaposleni informacije o stanjih, ki odločilno vplivajo na bodoče poslovanje,
- da zaposleni obvladujejo donosnost do ravni izdelkov in kupcev,

- da se z uresničevanjem ciljev procesov ter znanja in sposobnosti zaposlencev, družba stalno spreminja in bo postala stalno spreminjajoče se in inovativno podjetje.

Za opredelitev informacij, ki jih zasleduje najvišje vodstvo v zvezi z uresničevanjem strategije, je pomembna jasna vizija in strategija podjetja. Informacije so izvedene iz strategije in so v obliki kazalnikov. Skladno s konceptom uravnoveženih kazalnikov lahko navedene kazalnike razvrstimo v štiri skupine:

Finančni kazalniki: rast prihodkov, dobiček, povprečna cena na liter mleka, dodana vrednost na zaposlenca, dobičkonosnost kapitala – skozi te kazalnike se spremlja uresničevanje temeljnega strateškega cilja rasti podjetja.

Zadovoljstvo kupcev: rasti prihodkov in posledično dobička in dodane vrednosti, ni mogoče doseči, če kupci niso zadovoljni z izdelki in storitvami podjetja. Zadovoljstvo kupcev merimo z indeksom zadovoljstva (podlaga za izračun so ankete), številom reklamacij, številom ugodno rešenih reklamacij, številom naročil.

Učinkovitost notranjih procesov: za zadovoljstvo kupcev je potrebno proizvesti kakovosten izdelek in kakovostno opraviti storitve (prodajne, predprodajne in poprodajne aktivnosti) kot tudi postaviti primerno ceno. Primerna cena pa mora zagotoviti dolgoročno pokrivanje vseh stroškov, za kar je potrebno učinkovito izvajanje posameznih procesov v podjetju. Kazalniki, s katerimi merimo učinkovitost notranjih procesov, so naslednji: stroški nekakovosti oziroma neskladij, stroški proizvodnje na liter predelanega mleka, stroški distribucije na 100 sit prometa, odstotek izdobljenih naročil, izpad obsega pokritja 1 zaradi neizdobe narročil, število novih izdelkov, obseg pokritja 2, realiziran z novimi izdelki, obračanje zalog, stroški zastojev v proizvodnji, delež stroškov tržnega komuniciranja v prihodkih, delež obsega pokritja 2, realiziran s prodajo na novih trgih.

Kazalnike dopolnjujejo tudi **informacije iz okolja**, vpliv okolja na uresničevanje strategije ni zanemarljiv, zato je potrebno spremljanje predvsem tistih dejavnikov, ki lahko bistveno ogrozijo uresničevanje strateških ciljev. V primeru Ljubljanskih mlekarn so to naslednji dejavniki: tržni deleži po blagovnih skupinah, potrošnja mleka in mlečnih izdelkov na prebivalca, rast odkupa mleka, uvoz mlečnih izdelkov v Slovenijo, novi izdelki konkurenčnih proizvajalcev.

Zaposlenci izvajajo procese v podjetju. Od kvalitete njihovega dela je odvisna učinkovitost procesov. Za to pa potrebujejo znanje in motivacijo. Kazalniki, ki jih spremljamo z **vidika zaposlencev**, so naslednji: stroški izobraževanja in usposabljanja, indeks zadovoljstva

zaposlencev, število novih idej, število realiziranih novih idej, izplačane nagrade, izgubljene ure zaradi odsotnosti z dela, izgubljene ure zaradi bolezni.

Tabela 9: Povezani kazalniki

	Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Finančni kazalniki	Dobiček					
	Dodana vrednost na zaposlenega					
	Povprečna realizirana cena na liter mleka					
	Dobičkonosnost kapitala					
Poslovanje s strankami	Zadovoljstvo kupcev – indeks					
	Število reklamacij					
	Število naročil					
Kazalniki notranjih procesov	Stroški proizvodnje na liter predelanega mleka					
	Stroški distribucije na 100 sit prometa					
	Odstotek izdobljenih naročil					
	Izpad obsega pokritja 1 zaradi neizdobe					
	Tržni delež					
	Obračanje zalog					
	Stroški nekakovosti					
	Stroški zaradi zastojev v proizvodnji					
	Delež stroškov tržnega komuniciranja v prihodkih					
	Delež obsega pokritja 1 od novih izdelkov					
	Delež obsega pokritja 1 dosežen na novih trgih					
	Rast	Število novih idej				
Višina izplačanih nagrad						
Izgubljene ure zaradi odsotnosti z dela						
Izgubljene ure zaradi odsotnosti z dela zaradi bolezni						
Stroški izobraževanja						
Zadovoljstvo zaposlencev						

Vir: Interno poročilo

Za doseganje zastavljenih ciljev so pomembne aktivnosti. Rezultati teh se kažejo v višini posameznih kazalnikov. Med pomembnejše aktivnosti sodijo:

- razvoj upravljalno poslovnega sistema,
- strateško upravljanje z zaposlenci,
- razvoj izdelkov in tehnologij,
- strateško upravljanje z blagovnimi znamkami,

- krepitev konkurenčnosti ter inovativne prilagodljivosti strateške dejavnosti družbe ter krepitev položaja na strateških trgih,
- izvajanje načrtovane naložbene politike,
- razvoj korporativnega komuniciranja,
- odgovorno ravnanje z okoljem.

Zastavljene strateške cilje je potrebno vsaj letno preveriti in po potrebi korigirati začrtane aktivnosti oziroma videti priložnosti, ki so v zadnjem času nastopile in temu prilagoditi aktivnosti, ki bodo vodile k zastavljenim strateškim ciljem.

Pri preverjanju ustreznosti strategije si podjetja zastavijo vprašanje o dogodkih v podjetju in okolju v zadnjem letu ter vplivu teh dogodkov na poslovanje podjetja v naslednjih letih. Tako preverijo, ali so v strategiji zapisani cilji dosegljivi in ustreznost predvidenih aktivnosti za realizacijo teh ciljev. Če aktivnosti ne dajejo pričakovanih rezultatov, jih je potrebno spremeniti oziroma prilagoditi novonastalim razmeram. V primeru, da podjetje nima možnosti, virov za doseg zastavljenih ciljev, je potrebno spremeniti cilje – jih uskladiti z možnostmi v danih razmerah.

Tabela 10: Spremembe v podjetju in okolju

Spremembe	Višina vpliva v SIT	Ocena vpliva v Naslednjem letu v SIT	Ocena vpliva čez 5 let v SIT
Spremembe v podjetju			
Spremembe v okolju			

Vir: Interno poročilo

Ugotovljene spremembe so podlaga za naslednje korake pri preverjanju strategije. Eden od teh je priprava ukrepov, aktivnosti za doseg zastavljenih strateških ciljev. Poleg tega je potrebno preveriti dogajanje na trgu. Oceniti svojo pozicijo v primerjavi s konkurenco, ugotoviti nevarnosti, ki se jih je potrebno zavedati in imeti pripravljene akcijske ukrepe ter priložnosti, ki jih je potrebno izluščiti in pripraviti akcijske načrte za izkoriščanje teh. SWOT analiza, kot je v strokovni literaturi poimenovano ugotavljanje prednosti in slabost ter

priložnosti in nevarnosti, je pomembno orodje, ki podjetju pokaže, kje je in tudi kaj bi moralo storiti, izboljšati, da se v predvidenem času znajde na cilju.

4.7. Informacije za odločanje po poslovnih funkcijah

Katere informacije dobi vodja posamezne poslovne funkcije, je odvisno od pristojnosti in odgovornosti, ki jih ima in ciljev, ki jih zasleduje. Cilji posamezne poslovne funkcije so izvedeni iz strategije podjetja.

Pri opredelitvi informacij za odločanje po funkcijah bo izhajala iz vloge funkcije v podjetju, odgovornosti vodje funkcije in ciljev, ki jih ta zasleduje.

4.7.1. Informacije za odločanje v prodaji in nabavi

Znotraj trženja so naslednje funkcije: nabava, prodaja na domačem trgu, prodaja na tujih trgih, logistika, marketing in razvoj.

4.7.1.1. Informacije za odločanje v nabavi

Vloga nabave v podjetju je priskrba podjetja s kakovostnimi materiali za nemoteno proizvodnjo in prodajo. Materiali so razporejeni v več skupin: dodatki, embalaža, pisarniški material, rezervni deli, gorivo. Poleg materialov nabavljajo tudi blago za nadaljnjo prodajo.

Proces nabave se prične s pripravo naročila in konča s prevzemom materiala v skladišče. Vodstvo nabave skrbi za iskanje dobaviteljev, pogajanje z dobavitelji, sklepanje pogodb, vzdrževanje stikov z dobavitelji, reševanje reklamacij.

Vodstvo nabave je odgovorno za oblikovanje in izvajanje politike nabave, načrtovanje nabave in izvajanje načrtov, ukrepanje, komuniciranje z ostalimi oddelki v podjetju, usklajevanje z ostalimi oddelki.

Najpomembnejši cilji nabave so: nabava kakovostnega materiala, zniževanje stroškov nabave, zniževanje cen materialov, učinkovita organizacija nabave, pravočasna nabava, optimalna velikost naročanja.

Informacije, ki jih v nabavni službi potrebujejo za odločanje, so: število zastojev v proizvodnji zaradi pomanjkanja materialov ter ocenjeni stroški zastojev; vrednost odpisov materialov zaradi velikih naročenih količin materiala, gibanje cen najpomembnejših materialov, število dobaviteljev, število naročil, stroški naročanja, stroški naročila, število reklamacij.

Tabela 11: Kazalniki za spremljanje ciljev v nabavi

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Obračanje zalog					
Rast cen izbranim materialom					
Vrednost reklamacij za material					
Hitrost dobave (od naročila do dobave)					
Hitrost reševanja reklamacij					
Stroški naročanja					
Povprečna vrednost zaloge					
Odpisi zaradi pretečenega roka					
Odpisi zalog materiala					
Stroški držanja zalog					
Zastoji v proizvodnji zaradi pomanjkanja materiala					
Število reklamacij					

Vir: Interno poročilo

Stroški materiala predstavljajo pomemben delež v skupnih stroških podjetja. Zato je nadzor nad temi stroški pomemben. Kakovost nabavljenih materialov vpliva na kakovost končnih izdelkov, zato je obvladovanje kakovosti vhodnih materialov pomembna naloga. Nabava prispeva k uresničevanju strateškega cilja zniževanja stroškov, kot tudi zadovoljstva potrošnikov, saj so kakovostne surovine osnova za proizvodnjo kakovostnih izdelkov, s katerimi so zadovoljni potrošniki in zato zvesti kupci.

4.7.1.2. Informacije za odločanje v prodaji na domačem trgu

Najpomembnejše naloge prodaje na domačem trgu so povezane z ohranjanjem prodaje na tem trgu, ki je z vstopom Slovenije v EU najbolj prizadet, ter ohranjanje zadovoljstva kupcev in potrošnikov.

Vodstvo prodaje je odgovorno za količinsko in vrednostno prodajo ter obseg pokritja 2, doseženim s prodajo na domačem trgu.

Cilji prodaje so ohranitev tržne pozicije in zadovoljstva kupcev na domačem trgu in s tem tudi količinske prodaje ter doseganje načrtovanih obsegov pokritja 2 po skupinah izdelkov. Za uresničevanje teh ciljev imajo v prodaji planirana sredstva. Učinkovita poraba teh sredstev prispeva k uresničevanju zastavljenih ciljev.

Informacije, do katerih dostopa vodstvo v prodaji, so: realiziran načrt prodaje količin, vrednosti in obsega pokritja 2, po blagovnih skupinah in ključnih kupcih. Poleg teh še doseženi tržni deleži na domačem trgu po blagovnih skupinah. Obseg pokritja 2 je neto realizacija zmanjšana za stroške materiala in surovine, dobljene na podlagi planskih cen ter direktne stroške prodaje. Prodaja na domačem trgu uresničuje strateški cilj rasti prihodkov od prodaje, dodane vrednosti na zaposlenega.

Tabela 12: Kazalniki za spremljanje ciljev v prodaji na domačem trgu

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Načrt	Odmik	Strateški cilj
Tržni delež					
Število reklamacij					
Vrednost izdelkov z reklamacijo					
Povprečna realizirana cena na liter mleka					
Promet na zaposlenega v prodaji					
Obračanje zalog izdelkov					
Obseg pokritja 1 skupaj					
Obseg pokritja po programih					
Obseg pokritja po kupcih					
Zadovoljstvo kupcev - indeks					
Stroški pospeševanja prodaje					
Delež stroškov pospeševanja v realizaciji					

Vir: Interno poročilo

4.7.1.3. Informacije za odločanje v prodaji na tujem trgu

Vloga prodaje na tujih trgih se je, po vstopu Slovenije v EU in odpiranjem vrat izdelkom podjetja za prodaja v države EU, povečala. Odgovornosti vodje prodaje na tujih trgih so: vstop na trg sosednjih držav, rast prodaje na tradicionalnih trgih. Cilje vodstva prodaje na tujih trgih lahko strnemo v naslednje: rast prihodkov od prodaje na trgih EU, realizacija načrtovanih obsegov pokritja 2 po trgih in blagovnih skupinah.

Za sledenje zastavljenih ciljev in pripravo ukrepov za odločanje potrebujejo naslednje informacije: realizirani obsegi pokritja 2 po trgih in blagovnih skupinah ter doseženi tržni deleži na teh trgih. Prodaja na domačem trgu prispeva k realizaciji strateškega cilja rasti prihodkov od prodaje in povečevanje deleža na tujih trgih ter dodatne vrednosti.

Tabela 13: Kazalniki za spremljanje ciljev v prodaji na tujih trgih

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Tržni deleži po trgih					
Rast prodaje po trgih					
Obseg pokritja 1 po trgih					
Stroški pospeševanja prodaje po trgih					
Delež stroškov pospeševanja po trgih v realizaciji					

Vir: Interno poročilo

4.7.1.4. Informacije za odločanje v logistiki

Vloga logistike v podjetju: učinkovita oskrba kupcev. Pravočasna dobava, ki zagotavlja, da so izdelki v vsakem trenutku na polici v trgovini, je pomembna prednost. Če je ta še opravljen z nižjimi stroški, kot to zmora konkurenca, je oskrba lahko strateška prednost podjetja – kar za Ljubljanske mlekarne velja.

Vodstvo logistike je odgovorno za učinkovito (pravočasno in stroškovno konkurenčno) izvedbo logističnih procesov v podjetju. Najpomembnejše cilje logistike lahko strnem v naslednje: sprejem vseh naročil, pravočasna dobava naročenega kupcem, izvedba

načrtovanih racionalizacij v procesu logistike, zniževanje stroškov oziroma povečevanje učinkovitosti v logistiki. Za opravljanje nalog potrebujejo naslednje informacije: delež stroškov v logistike, stroški kala, število prog, število prejemnikov, stroške logistike na prejemnika.

Uspešno in učinkovito izvedeni logistični procesi prispevajo k realizaciji strateških ciljev, povezanih z zadovoljstvom potrošnikov in znižanjem stroškov.

Tabela 14: Kazalniki za spremljanje ciljev v logistiki

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Stroški logistike					
Delež stroškov logistike v realizaciji					
Odpisi v skladišču					
Število prog					
Strošek oskrbe na dobavo					
Strošek oskrbe na prejemnika					
Število prejemnikov					
Število dobav					

Vir: Interno poročilo

4.7.1.5. Informacije za odločanje v marketingu, razvoju in komuniciranju

Naloga marketinga, razvoja in komuniciranja je priprava učinkovitih marketinških aktivnosti, sledenje razvoja v svetu in prinašanje novosti v podjetje, priprava spleta aktivnosti za doseganje načrtovane uspešnosti programov, koordinacija aktivnosti med službami v podjetju. Vodje programov so odgovorni za uspešnost programa. Cilji vodje programa so izpeljani iz njihovih vlog in so naslednji: realizacija načrtovane uspešnosti programa, realizacija ciljnega deleža na ciljnih trgih.

Informacije, ki jih vodje programa dobivajo, so: realizirana uspešnost programa, učinkovitost marketinških aktivnosti, uspešnost prodaje po ključnih kupcih, prihodki od prodaje in realizirani obsegi pokritja 1 od novih izdelkov.

Marketing razvoj in komuniciranje z uresničevanjem svojih ciljev uresničuje strateški cilj podjetja rasti prihodkov, povečevanje tržnega deleža z razvojem novih izdelkov, kot jih želijo potrošniki in s tržnim komuniciranjem, prek katerega jih obveščajo o novih izdelkih.

Tabela 15: Kazalniki za spremljanje ciljev v Marketingu razvoju in komuniciranju

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Stroški razvoja					
Število novih izdelkov					
Indeks zadovoljstva kupcev					
Indeks zadovoljstva potrošnikov					
Obseg pokritja 1 od novih izdelkov					
ATK po programih					
Delež ATK v realizaciji					
Stroški raziskav					

Vir: Interno poročilo

4.7.2. Informacije za odločanje v kontroli kakovosti in okolju

Vloga Kontrole kakovosti in okolja v podjetju je nadzor nad stroški okolja, načrtovanje in izvajanje kontrole kakovosti vhodnih surovin in končnih izdelkov, skrb nad stroški kontrole kakovosti. Odgovornosti vodje kontrole kakovosti in okolja so: učinkovitost izvajanja kontrol, višino stroškov kontrole kakovosti in okolja, izgradnja in nadgradnja sistema kakovosti.

Cilji kontrole kakovosti in okolja pa: pravočasno odkrivanje nekakovostnih izdelkov in njihovo izločanje iz proizvodnje oziroma prodaje, zniževanje stroškov kontrole kakovosti na ravni primerljivi z drugimi podjetji, zniževanje stroškov okolja, racionalizacija procesov v kontroli kakovosti, programi varovanja okolja.

Informacije za odločanje v kontroli kakovosti so: stroški kontrole in kakovosti, stroški okolja, število opravljenih analiz, strošek na analizo, programi za izboljšave.

Tabela 16: Kazalniki za spremljanje ciljev v Kontroli kakovosti in okolju

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Stroški kontrole kakovosti					
Število analiz					
Strošek na analizo					

Vir: Interno poročilo

4.7.3. Informacije za odločanje v proizvodnji

Proizvodnja oziroma predelava mleka v mlečne izdelke, ustvarjanje kakovostnih poslovnih učinkov – varne hrane. Proces proizvodnje se prične od prejema mleka oziroma materiala do predaje, s strani službe za kakovost preverjenih in varnih izdelkov, v distribucijsko skladišče. Drugi proces, ki poteka v okviru proizvodnje, je odkup mleka, ki zajema pogajanja z dobavitelji, organizacijo odkupa, do priprave dokumentacije in evidenc. Proizvodnja tudi skrbi za proizvodnjo izdelkov za Ljubljanske mlekarne zunaj obratov podjetja – kooperacijo.

Vodstvo proizvodnje je odgovorno za proizvodnjo kakovostne, varne hrane – izdelkov ter za organizacijo učinkovite proizvodnje ter pravočasno proizvodnjo oziroma dobavo v skladišče naročenih izdelkov. Zniževanje stroškov in povečevanje produktivnosti oziroma predelave je stalna skrb vodstva proizvodnje.

Cilje proizvodnje, ki so skladni z vlogo in prizadevanji proizvodnje, lahko strnem v naslednje:

- zniževanje stroškov proizvodnje, povečevanje produktivnosti,
- zniževanje stroškov predelave na liter predelanega mleka,
- zniževanje stroškov elektrike, vode in goriva na liter predelanega mleka,
- zniževanje % kala in nekakovosti (posledica slabe organizacije v proizvodnji),
- zniževanje zastoje v proizvodnji,
- število neproizvedenih naročenih, načrtovanih izdelkov.

Informacije, ki jih vodstvo proizvodnje potrebuje za spremljanje realizacije ciljev in pripravo odločitev, so naslednje: % kala, % izpolnjevanja načrta proizvodnje, stroški nekakovosti, stroški predelave na liter predelanega mleka, strošek energije na liter predelanega mleka, strošek vode na liter predelanega mleka, produktivnost.

Tabela 17: Kazalniki za spremljanje ciljev v proizvodnji

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Produktivnost					
Strošek predelave na zaposlenega					
Strošek energije na 000 l predelanega mleka					
Poraba čistil na 000 lit predelanega mleka					
Kalo v proizvodnji					
Stroški vzdrževanja					
Stroški okolja					
Razmerje proizvedeno/ naročeno					
Stroški nekakovosti					

Vir: Interno poročilo

4.7.4. Informacije za odločanje v kadrovske službi

Vloga kadrovske službe v podjetju je skrb za zaposlenca, izobraževanje, izpopolnjevanje, iskanje primernih kadrov, prerazporeditve v podjetju, sistemi nagrajevanja, motiviranja zaposlenca, programi varnosti pri delu, programi zmanjševanja izostankov z dela. Vodja kadrovske službe je odgovoren za pripravo in izvajanje kadrovske politike podjetja.

Cilji kadrovske službe so: povečevanje dodane vrednosti na zaposlenca, izobraževanje zaposlenca, zmanjševanje izostankov z dela. Informacije za odločanje v kadrovske službi pa so: število zaposlenca, dodana vrednost na zaposlenca, stroški splošno kadrovske službe.

Tabela 18: Kazalniki za spremljanje ciljev v kadrovske službi

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Stroški izobraževanja					
Ure absentizma					
Zadovoljstvo zaposlenca					
Število zaposlenca					
Dodana vrednost na zaposlenca					

Vir: Interno poročilo

4.7.5. Informacije za odločanje v finančni službi

Vloga finančne službe v podjetju: priskrba denarnih sredstev, skrb nad likvidnostjo podjetja. Vodja finančne službe je odgovoren za zagotavljanje likvidnosti podjetja. Osnovi cilj, ki ga zasleduje, je pravočasna poravnava obveznosti ter izterjava terjatev. Za zasledovanje teh ciljev potrebuje naslednje informacije: pričakovani prilivi in odlivi denarnih sredstev.

Tabela 19: Kazalniki za spremljanje ciljev v finančno računovodski službi

Kazalnik	Merska enota	Doseženo	Plan	Odmik	Strateški cilj
Dnevi vezave terjatev					
Dnevi vezave obveznosti					
Stopnja likvidnosti					

Vir: Interno poročilo

4.7.6. Informacije za odločanje v investicijski službi

Vloga investicij v podjetju je povezana s pripravo in izvajanjem naložbene politike podjetja. Vodja investicije je tako odgovoren za: izvajanje naložbenih projektov po rokovniku, iskanje izvajalcev investicijskih projektov, izbira najboljših ponudnikov, pridobivanje potrebnih informacij za odločanje o investicijah. Cilji investicijske službe so: izvedba projektov v roku in v okviru načrtovanih sredstev.

Pravočasna izvedba načrtovanih investicijskih projektov ter v okviru načrtovanih sredstev pomeni osnovo za realizacijo strateškega cilja rasti prihodkov in povečevanja tržnih deležev podjetja, kot tudi izboljšanje donosnosti kapitala in tudi zadovoljstva potrošnikov (z novimi, bolj funkcionalnimi izdelki).

Informacije za odločanje v investicijski službi so: spremljanje poteka investicijskih projektov, spremljanje odliva sredstev za investicije, sklenjene pogodbe, izvrševanje pogodb, sprejemanje potreb po novih investicijah.

Osnova za sprejem investicije je izdelan investicijski projekt, iz katerega je razvidna doba vračila investicije, donosnost investicije.

5. ZAKLJUČEK

Potreba po nastanku poslovnega računovodstva je posledica sprememb poslovnega okolja podjetij. Informacija je v hitro spreminjajočem se okolju postala nepogrešljiva. Poslovodstvo tako najvišje kot srednje pri opravljanju nalog nujno potrebuje informacije. Priprava teh je v podjetjih zaupana poslovnemu računovodstvu. To ob poznavanju potreb uporabnikov informacij, poznavanju problematike in uporabi primernih orodij skrbi za pravočasno obveščanje in poročanje.

Poslovodno računovodstvo, kot del informacijskega sestava podjetja, črpa podatke iz računovodstva in ostalih delov podjetja kot tudi okolja.

V magistrskem delu sem predstavila naloge poslovnega računovodstva in orodja, ki jih to ima pri izvajanju teh nalog, kot jih je mogoče razbrati iz strokovne literature. V tretjem delu sem predstavila oblikovanje poslovnega računovodstva v podjetju Ljubljanske mlekarne. Podjetje se sooča z vedno hujšo konkurenco na najpomembnejšem domačem trgu, zahteve in želje kupcev se hitro spreminjajo, pričakovanja lastnikov in ostalih udeležencev so tudi zahtevna. To so razlogi, zaradi katerih je podjetje pristopilo k posodobitvi informacijskega sistema podjetja in tudi poslovnega računovodstva.

Naloge poslovnega računovodstva podjetja so primerljive z nalogami, ki jih najdemo v strokovni literaturi, opravlja jih Služba za gospodarjenje. Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije tako najvišjemu vodstvu kot srednjemu, pri tem upošteva naloge in odgovornosti. Uporabnikovim potrebam je prilagojena pogostost poročanja in vsebina poročil. Za spremljanje uresničevanja strateških ciljev podjetja je pripravljen uravnotežen sistem kazalnikov. Iz strategije so izpeljani letni cilji posameznih poslovnih funkcij, ki so kvantificirani in se spremljajo mesečno. Dobro osnovo za pridobivanje informacij znotraj podjetja nudi informacijski sistem SAP, še posebej modul kontroling. Pri postavitvi modula nam je bil nabor informacij, ki jih posamezni uporabniki potrebujejo, v veliko pomoč. Nabor

je bil pripravljen v okviru projekta Informacije za vodenje, kjer smo postavili kazalnike, s katerimi bomo spremljali uresničevanje strategije, kot tudi sistem preverjanja primernosti strategije in izpeljavo letnih ciljev iz strateških.

Oblikovanje poslovnega računovodstva zahteva poznavanje podjetja in uporabnikov informacij kot tudi orodij, ki so v pomoč tako pripravljalcem informacij kot uporabnikom. Omogočajo hitro zaznavanje neugodnih trendov in s tem pravočasno pripravo in izvedbo ukrepov, ki bodo vodili k uresnitvi zastavljenih ciljev.

6. LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Abell, Derek F.: Management z dvojnimi strategijami. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1995. 274 str.
2. Blatnik Ivan, Resnik Martina: Kontroling v programskem paketu SAP R/3. 2. strokovno srečanje slovenskih kontrolerjev. Radenci: Orgos d.o.o., 2000, str. 1-4.
3. Dobeic Edvin, Kolarič Branka: Računovodstvo 1. Ljubljana: DZS, 1998. 198 str.
4. Drucker Peter: O managementu. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2004. 203 str.
5. Ferček Helena: Smeri razvoja poslovnega računovodstva. Diplomsko delo. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 2003. 47 str.
6. Guzej Katarina: Analiza dobičkovnosti kupcev v slovenskih podjetjih. Ljubljana: IKS, Revija za računovodstvo in finance, 2003, 9, str. 28-36.
7. Hammond S. John, Keeney L. Ralph, Raiffa Howard: Pametne odločitve. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 252 str.
8. Hansen, Mowen: Management Accounting. Cincinnati: South-Western Publishing, 1992. 1042 str.
9. Hočevar Marko, Jaklič Marko: Slovenski managerski izziv. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 175 str.
10. Hočevar Marko: Sodobno računovodstvo proizvodnje. Ljubljana: Les revija za lesno gospodarstvo, 2001,11, str. 380-383.
11. Hočevar Marko: Upravljalne računovodske informacije za poslovodsko odločanje v slovenskih podjetjih. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 1996, 12, str. 69-86.
12. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 7, str. 9-28.
13. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov: IX. posvetovanje Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: Lm veritas, 2003, str. 5-29.
14. Hočevar Marko: Paradoksi stalnih in spremenljivih stroškov. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 1997, 12, str. 17-35.
15. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002, 11, str. 85-95.
16. Horgren Charles T.: Introduction to management accounting, 4th Edition. London:

- Prentice Hall, 1978. 735 str.
17. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
 18. Kadoič Štefan, Mrkaić Mićo: Ekonomika. Kranj: Založba Moderna organizacija, 1999. 276 str.
 19. Kaplan S. Robert, Norton P. David: Strateško usmerjena organizacija, Praktična uporaba uravnoteženega sistema kazalnikov v novem poslovnem okolju. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2001. 426 str.
 20. Kaplan S. Robert, Norton P. David: Uravnotežen sistem kazalnikov, Preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
 21. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, Razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih (3.del), Ljubljana: Revizor, 15 (2004), 3, str. 26-61.
 22. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, Razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, Ljubljana: Revizor, 15 (2004), 1, str. 46-78.
 23. Kolar Iztok: Poslovodno računovodstvo za 21. stoletje. Ljubljana: Organizacija, 2004, 4, str. 242-249.
 24. Kolar Iztok: Inovacije poslovnega računovodstva v 21. stoletju. Ljubljana: Organizacija, 2004, 2, str. 71-76.
 25. Kolar Iztok: Koristi od strateškega računovodstva. Ljubljana, Revizor, 1999, 10, str. 32-57.
 26. Koletnik Franc: Kontroling in management. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta Maribor. 2001, 36 str.
 27. Križaj Franc, Joža Železnik: Obračun stroškov po procesih in aktivnostih: Ljubljana. Gradivo za seminar, Orgos d.o.o., organizacijsko – gospodarsko svetovanje in izobraževanje Ljubljana. 1998, str. 1-22.
 28. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor: Obzorja, 1987. 365 str.
 29. Ločniškar Janez: Stroškovno računovodstvo. Tematski sklop: Stroškovno računovodstvo kot informacijski podsistem – osnovna izhodišča. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 31 str.
 30. Lutar Skerbinjek Andreja: Povezave med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami. Organizacija, Ljubljana, 7 (2002), str. 423-430.
 31. Lynch R.: Corporate strategy. London: Financial Times Pitman, 1997. str. 432-465.
 32. Mayr Branko: Računovodske informacije. Portorož: Visoka strokovna šola za

- podjetništvo, 2002. 175 str.
33. Miran Mihelčič: Poslovne funkcije. Ljubljana, Univerza v Ljubljani, Fakulteta za računalništvo in informatiko, 2000. 344 str.
 34. Milost Franko: Poslovodno računovodstvo: Kako naprej. Management in E izivi. Zbornik 3. strokovnega posveta Visoke šole za management v Kopru. Bernardin: Visoka šola za management, 2002, str. 137-145.
 35. Možina Stane, Kavčič Bogdan, Tavčar Mitja, Pučko Danijel, Ivanko Štefan, Gričar Jože, Repovž Leon, Vizjak Andrej, Vakčič Aleš, Rus Veljko, Rado Bohinc: Management. Radovljica: Didakta, 1994. 1072 str.
 36. Piskar Sebastijan: Balanced scorecard pretvarjanje strategije v akcijo. (URL:<http://www.mik.si/MIKResiStrokprispevki.html>), 2004.
 37. Porter E. Michael: What is strategy?. Harvard Business Review, November – december 1996, str. 61-78.
 38. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 390 str.
 39. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 445 str.
 40. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
 41. Rozman Rudi: Odločanje, management in računovodske informacije. Ljubljana: CISEF, Center strokovnega izpopolnjevanja in svetovalne dejavnosti ekonomske fakultete, 1996, str.1-12.
 42. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 326 str.
 43. Stutely Richard: Uspešen poslovni načrt. Praktičen vodič za poslovno načrtovanje. Ljubljana: Založniška hiša Primath, 2003. 304 str.
 44. Tekavčič Metka: Novi pogledi na oblikovanje računovodskih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev. Seminar: Kako zaposlene vključiti v proces obvladovanja stroškov. Ljubljana: CISEF, 2000, str. 1-11.
 45. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov in kadrovska dejavnost. Seminar: Kako zaposlene vključiti v proces obvladovanja stroškov. Ljubljana: CISEF, 2000, str. 1-10.
 46. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 604 str.
 47. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Klobučar Nada, Morec Barbara, Vidic Darjana: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana: Univerza v Ljubljani Ekonomska fakulteta,

2003. 462 str.

48. Turk Ivan: Informacije o stroških pri odločanju o poslovanju. Ljubljana: Center za samoupravno normativno dejavnost, 1983. 165 str.
49. Turk Ivan: Izgradnja sistema poslovnih informacij. Kranj: Moderna organizacija, 1974. 108 str.
50. Turk Ivan: Podatki in informacije v poslovnem sistemu. Ljubljana: Zveza računovodskih in finančnih delavcev SR Slovenije, 1978. 224 str.
51. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja, 1984. 430 str.
52. Wit Bob de: Strategy: process, content, context, Second edition. London: International Thomson Business Press, 1998. str. 69-85.
53. Železnikar Joža: Uravnoteženi kazalniki na »evropski način«. 2. strokovno srečanje slovenskih kontrolerjev. Radenci: Orgos d.o.o., 2000, str. 1-5.

VIRI

1. Informacije za vodenje, interno gradivo podjetja Ljubljanske mlekarne, d.d.
2. Letno poročilo za leto 2003, Ljubljanske mlekarne, d.d.
3. Mesečna poročila, interno poročilo podjetja Ljubljanske mlekarne, d.d.
4. Načrt poslovanja: Modul Kontroling, verzija 04.06.2004, interno gradivo podjetja Ljubljanske mlekarne, d.d.
5. Pravilnik o elementih za oblikovanje odkupne cene kravjega mleka, Uradni list RS, št. 107/2001.
6. Strategija družbe Ljubljanske mlekarne, d.d.
7. Uredba o določitvi minimalne odkupne cene kravjega mleka za namen izvajanja ukrepov v okviru ureditvi trga z mlekom in mlečnimi izdelki, Uradni list RS, št. 15/2001.