

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POMEN STALNEGA PREDRAČUNAVANJA ZA MANAGERSKO
ODLOČANJE**

Ljubljana, junij 2016

DARJA KASTELIC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Darja Kastelic, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Pomen stalnega predračunavanja za managersko odločanje, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem dr. Markom Hočevarjem,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 29.6.2016

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 INFORMACIJE ZA MANAGERSKO ODLOČANJE	4
1.1 Opredelitev pojma informacija	4
1.2 Vrste informacij in njihovi uporabniki	4
1.3 Viri informacij	6
1.4 Kakovost informacij	7
1.5 Računovodske informacije za odločanje	10
2 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE	12
2.1 Opredelitev predračunavanja	12
2.2 Celostni predračun podjetja	14
2.3 Metode predračunavanja	16
2.3.1 Tradicionalne metode predračunavanja	17
2.3.1.1 Statični oziroma mirujoči predračun	17
2.3.1.2 Giblivi (dinamični) predračun	17
2.3.1.3 Rastoče predračunavanje	17
2.3.1.4 Ničelno predračunavanje	18
2.3.2 Novejše metode predračunavanja	19
2.3.2.1 Preseženo predračunavanje	20
2.3.2.2 Predračunavanje na podlagi aktivnosti	23
2.3.2.3 Stalno predračunavanje	24
2.4 Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju	24
3 STALNO PREDRAČUNAVANJE	27
3.1 Opredelitev stalnega predračunavanja	27
3.2 Uvajanja stalnega predračunavanja	30
3.3 Ključni dejavniki uspeha stalnega predračunavanja	34
3.4 Stalno predračunavanje v praksi	40
3.5 Prednosti in slabosti stalnega predračunavanja	42
4 STALNO PREDRAČUNAVANJE V PODJETJU X	44
4.1 Predstavitev izbranega podjetja	44
4.2 Organizacijska struktura	45
4.3 Predračunavanje v izbranem podjetju	47
4.3.1 Sprememba procesa predračunavanja in razlogi zanjo	48
4.3.1.1 Uvedba stalnega predračunavanja	48
4.3.1.2 Prilagoditev letnega predračunavanja stalnemu predračunavanju	50
4.3.2 Proces stalnega predračunavanja v podjetju X	53
4.4 Celostni predračun izbranega podjetja	56
4.4.1 Predračun poslovanja v podjetju X	57
4.4.1.1 Predračun prodaje tretjim osebam	57
4.4.1.2 Predračun celotne prodaje, proizvodnje in zalog	58
4.4.1.3 Predračuni prodaje in nabave blaga med podjetji v skupini	62
4.4.1.4 Predračun transportnih stroškov	64

4.4.1.5 Predračun splošnih stroškov prodaje, logistike in uprave	64
4.4.2 Predračun naložb v podjetju X	66
4.4.3 Predračunski računovodski izkazi	67
4.4.3.1 Predračunski izkaz poslovnega izida.....	68
4.4.3.2 Predračunski izkaz denarnih tokov	68
4.4.3.3 Predračunska bilanca stanja	69
4.5 Vpliv stalnega predračunavanja na podjetje X	70
4.5.1 Sprememba miselnosti.....	70
4.5.2 Prilagoditev poročanja	71
4.5.3 Prilagoditev na spremembe in zahteve okolja.....	72
4.5.4 Izboljšana komunikacija v podjetju.....	73
4.6 Prednosti in slabosti oz. težave uvedbe stalnega predračunavanja	74
4.6.1 Prednosti uvedbe stalnega predračunavanja	74
4.6.2 Slabosti oz. težave uvedbe stalnega predračunavanja.....	75
SKLEP	77
LITERATURA IN VIRI	80
PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Značilnosti informacij glede na raven odločanja	6
Tabela 2: Primeri težav kakovosti podatkov v povezavi s težavami kakovosti informacij ...	9
Tabela 3: Ključni kazalniki poslovanja	54
Tabela 4: Predračun prodaje.....	57
Tabela 5: Predračun razpoložljivih kapacitet tovarn v skupini	58
Tabela 6: Količinski predračun prodaje, proizvodnje in zalog proizvodov skupine A.....	59
Tabela 7: Količinski predračun prodaje, nabave in zalog skupine proizvodov B.....	59
Tabela 8: Predračun nabave neposrednega materiala	60
Tabela 9: Predračun neposrednih stroškov dela in posrednih proizvodnih stroškov	61
Tabela 10: Predračun proizvodne cene in zalog dokončanih proizvodov	62
Tabela 11: Predračun proizvodnih stroškov prodanih proizvodov.....	62
Tabela 12: Predračun nabave trgovskega blaga med povezanimi podjetji	63
Tabela 13: Predračun prodaje podjetjem v skupini	63
Tabela 14: Predračun stroškov transporta	64
Tabela 15: Predračun stroškov dela oddelkov prodaje, logistike in uprave	65
Tabela 16: Predračun ostalih splošnih stroškov oddelkov prodaje, logistike in uprave	65
Tabela 17: Predračun storitev med povezanimi podjetji	66
Tabela 18: Predračun naložbenih plačil	67
Tabela 19: Predračun vrednosti osnovnih sredstev in obveznosti do dobaviteljev za osnovna sredstva	67
Tabela 20: Predračun prejemkov od prodaje tretjim osebam.....	69
Tabela 21: Ključni kazalniki uspeha z vključenimi predračunskimi informacijami.....	72

KAZALO SLIK

Slika 1: Vrste informacij in informacijski tokovi.....	7
Slika 2: Vloga informacij v poslovodskem odločanju.....	11
Slika 3: Pregled celostnega predračuna organizacije	16
Slika 4: Primerjava modelov tradicionalnega in preseženega predračunavanja.....	20
Slika 5: Primerjava mrežnega modela v primerjavi s tradicionalnim modelom	21
Slika 6: Koncept ABC je koncept ABB v obratni smeri	24
Slika 7: Stalni predračun za obdobje petih kvartalov	29
Slika 8: Tradicionalno v primerjavi s stalnim predračunavanjem.....	30
Slika 9: Koraki priprave stalnega predračuna.....	31
Slika 10: Integriran planski cikel.....	34
Slika 11: Okvir stalnega predračunavanja	36
Slika 12: Model ključnih dejavnikov uspeha	38
Slika 13: Vodilne prakse na področju predračunavanja	41
Slika 14: Organizacijska struktura skupine	45
Slika 15: Organizacijska struktura poslovne enote Adria	46
Slika 16: Organizacijska struktura kontrolinga in financ	47
Slika 17: Časovni okvir stalnega predračunavanja v podjetju X za leto 2013	49
Slika 18: Časovni okvir stalnega predračunavanja v podjetju X za leto 2014	50
Slika 19: Prikaz letnega predračunavanja v podjetju X pred spremembo	51
Slika 20: Prikaz celostnega predračuna podjetja X	56

UVOD

Svetovni trgi se spreminjajo pogostejše kot kdaj koli prej. Internacionalizacija, globalizacija, skrajševanje življenjskega cikla proizvodov, vse manj ovir za vstop na trge in prost pretok kapitala povečujejo konkurenčni boj. Podjetja ne delujejo več na trgih, na katerih so imela stalne znane tekmece in kupce, ampak na trgih s hitro spreminjajočo se konkurenco, ki postaja vse bolj globalna, in s čedalje manj zvestimi kupci (Potočnik, 2002).

Da bi podjetje obdržalo svoje konkurenčne prednosti, mora biti fleksibilno in prilagodljivo, da lahko hitro odgovori na vplive okolja, v katerem deluje (Pardey, 2007). Naraščajoči kompleksnost in dinamičnost poslovnega okolja vodita do sprememb v organiziranosti podjetij in sprememb v načinu odločanja managementa, ki je odgovorno za vrednost podjetja.

Managerji potrebujejo za svoje odločanje prave informacije o uspešnosti poslovanja, da bo zastavljeni cilj dosežen ob čim manjšem tveganju. Sistem za podporo odločanja v podjetju mora managerjem omogočiti dostop do pravih informacij v pravem času za učinkovitejše sprejemanje odločitev, poleg tega pa podpirati managerjeve sposobnosti in spretnosti od odkrivanja problema pa vse do ocenjevanja različnih alternativ ter kontrole učinkovitosti izbrane alternative. Vse bolj sta pomembna tudi pogled v prihodnost in neprestano določanje cilja podjetja ter njegove pozicije na trgu v prihodnosti. Predračunavanje v hitro spreminjajočem se okolju managerjem pomaga zmanjševati vpliv negotovosti pri odločanju. Funkcija planiranja se izmed vseh štirih funkcij managementa najbolj dotika vrhnjega managementa (Dimovski, Penger & Žnidaršič, 2005). Predračunavanje je običajno opisano kot skupno računovodsko orodje, ki ga podjetje uporablja za implementacijo svojih strategij (Ostergren & Stensaker, 2011).

Predračuni zagotavljajo formalne in kvantitativne načrte podjetja, ki jih poslovodni podsistem sprejme in s tem postane tudi odgovoren za njihovo uresničitev (Hočevvar, 2007). Funkcija načrtovanja v povezavi s predračunom želi ovrednotiti in sistematično zbrati relevantne podatke, ki predstavljajo cilje organizacije. Da se bo vsak osebno zavzemal za uresničitev plana in se enačil z njegovimi cilji, mora biti udeležen pri njegovi sestavi in mora imeti v okviru svoje delovne funkcije končno odločitev o tem, katere cilje bo dosegel in po kateri poti (Deyhle, 1997). Ko so cilji postavljeni in načrti formalizirani v kvantitativnem smislu, pride v poštev funkcija nadzora, ko se spremljajo odstopanja med dejansko in želeno uspešnostjo v daljšem časovnem obdobju. Kontroler mora managementu ponuditi signalni sistem o odmikih, ki managerja spodbuja k uvedbi sprememb, s katerimi bi kolikor se le da ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev (Deyhle, 1997). Ker predračun predstavlja želeni cilj podjetja, ki se ga managerji zavedajo, bodo sprejemali odločitve, ki minimizirajo odstopanje od predračuna. Doseganje predračuna tako postane pomemben cilj managerja, saj se managerjeva uspešnost vsaj deloma vrednoti z odstopanjem dejanskega poslovanja od načrtovanega.

Kljub temu pa tradicionalno predračunavanje v danih okoliščinah ne more izpolniti mnogih zahtev managerjev, zato je deležno številnih kritik zaradi svojih pomanjkljivosti (Hope & Fraser, 1999a). Tradicionalno predračunavanje je namreč zamudno, preveč usmerjeno v preteklost in togo v smislu načrtovanja in nadzora (Hope & Fraser, 2003a).

Kritiki tradicionalnega predračunavanja (Hansen, Othey & Van der Stede, 2003; Nelly, Bourne & Adams, 2003; deWaal, Harmkens - Janssen & van de Ven, 2011; Pietrzak, 2013) izpostavljajo naslednje slabosti:

- zamudno in drago,
- je omejeno odzivno, kar je pogosto ovira za spremembe,
- redko je strateško usmerjeno in pogosto protislovno,
- daje malo dodane vrednosti,
- osredotoča se na zmanjševanje stroškov in ne na ustvarjanje dodane vrednosti,
- ne pripravlja in posodablja se pogosto, običajno letno,
- pogosto temelji na neutemeljenih domnevah in ugibanjih,
- krepi vertikalno vodenje in nadzor,
- krepi oddelčne meje in ne spodbuja izmenjave znanja, kar daje zaposlenim občutek podcenjenosti.

Teh slabosti letnega planiranja se zavedajo tudi v podjetju, ki je predmet analize, zato so se odločili za dopolnitev tradicionalnega letnega predračunavanja s stalnim predračunavanjem, ki ga izvajajo na mesečni ravni za dvanajst mesecev vnaprej.

Alternativni način predračunavanja, kot je stalno predračunavanje, pomaga podjetju planirati in se usklajevati v negotovem okolju (Morlidge & Player, 2010). Stalno predračunavanje je dinamično in prilagodljivo spremembam, saj poudarja potrebo po dinamičnem vodenju z gledanjem dvanajst ali osemnajst mesecev vnaprej in posodabljanjem predračunov na mesečni ali kvartalni ravni (Hansen, 2011). Bolj ko je zapleteno in negotovo okolje poslovanja podjetja, skrbneje in v več različicah je treba pripravljati predračune (Hočevár, 2007). Z uporabo stalnega predračunavanja podjetje odpravi slabosti tradicionalnega predračunavanja, kar omogoči vnaprejšnje finančno in operativno upravljanje, pospeši postopke odločanja in spodbuja aktivnosti, ki prinašajo dodano vrednost.

Namen magistrske naloge je prikazati, kdo v podjetju je uporabnik informacij, ki so rezultat stalnega predračunavanja, ter katere so informacije, ki jih stalno predračunavanje daje, da so odločitve v podjetju lažje in njihov rezultat boljši.

Pridobljene informacije in ugotovitve magistrske naloge bi bile lahko zelo koristne za zaposlene na področju kontrolinga kot oblikovalce informacij, ki jih managerji potrebujejo

za odločitve glede poslovanja podjetja. Koristne bi bile tudi managerjem v podjetjih kot uporabnikom teh informacij, ki se soočajo z izzivom podpore odločanju.

Cilji magistrske naloge so naslednji:

- preučiti teoretične osnove informacij za managersko odločanje,
- preučiti teoretične osnove predračunavanja,
- podrobneje preučiti teorijo s področja stalnega predračunavanja in vpliv stalnega predračunavanja na odločanje v podjetju,
- analizirati stanje v podjetju pred vključitvijo stalnega predračunavanja in po njej ter podati pomembne ugotovitve,
- analizirati spremembe v izvajanju osnovnih managerskih funkcij v podjetju kot tudi v načinu komuniciranja znotraj podjetja in kulturi v podjetju.

Pri pisanju magistrske naloge sem uporabila znanje, ki sem ga pridobila v času dodiplomskega in podiplomskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, in izkušnje, ki sem jih pridobila z delom v kontrolingu v obravnavanem podjetju.

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, tematika pa je dodatno razdelana v podpoglavjih. Za dosego omenjenih ciljev je magistrska naloga zasnovana na analizi obstoječega teoretičnega in praktičnega znanja. V prvem delu je uporabljena deskriptivna metoda, pri čemer sem uporabila domačo in tujo literaturo, objavljeno v knjigah, člankih in prispevkih s področja informacij za managersko odločanje, predračunavanja na splošno, predračunavanja v multinacionalnem podjetju, katerega del je tudi izbrano podjetje, in v tretjem poglavju podrobneje stalno predračunavanje. Poleg deskriptivne metode v prvih treh poglavjih uporabim tudi metodo kompilacije, s pomočjo katere povzamem opazovanja, spoznanja, stališča in sklepe drugih avtorjev. V prvem delu opredelim teoretična izhodišča stalnega predračunavanja, pri čemer poudarim predvsem vidike, ki se kažejo v izbranem podjetju.

Drugi, praktični, del naloge vsebuje kratek opis izbranega podjetja, predstavitev procesa predračunavanja pred uvedbo stalnega predračunavanja ter podroben pregled postopka stalnega predračunavanja. Z uporabo metode analize analiziram proces stalnega predračunavanja v izbranem podjetju, pred tem pa uporabim metodo zbiranja podatkov, saj lahko na osnovi zbranih podatkov, pridobljenih s proučevanjem interne dokumentacije podjetja, preidem na metodo analize. Analiziram tudi spremembe v izvajanju osnovnih managerskih funkcij, kulturi podjetja in komuniciranju znotraj podjetja, do katerih je prišlo z uporabo stalnega predračunavanja. Na koncu z metodo indukcije na podlagi ugotovljenih empiričnih dejstev v konkretnem podjetju sklepam na skupne vzroke, ki vodijo k smiselnosti uporabe stalnega predračunavanja v podjetju. V nalogi uporabim tudi primarne vire, kot so razgovori in intervjuji o obravnavani temi z zaposlenimi v izbranem podjetju.

1 INFORMACIJE ZA MANAGERSKO ODLOČANJE

1.1 Opredelitev pojma informacija

Informacija je bistvena sestavina procesa odločanja. Vsaka poslovna odločitev ima določene posledice, ki so skladnejše, če so ob odločitvi na voljo relevantne informacije kot če se odločevalec odloča na pamet. Informacije lahko bistveno izboljšajo kakovost procesa odločanja ter tako tudi kakovost same odločitve.

V vsakdanjem življenju pogosto zamenjujemo pojma podatek in informacija, čeprav nimata enakega pomena. Informacije dobimo tako, da zbiramo in seštevamo podatke ter te podatke posredujemo prejemnikom v takšni obliki, da so zanj koristne (Checkland & Holwell, 1998). Informacija je torej podatek, ki ima za prejemnika uporabno vrednost, saj jo zna koristno uporabiti, mu povečuje znanje in zmanjšuje negotovost v procesu odločanja. Podatek je samo nevtralno dejstvo, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejemanje odločitev (Turk, Kavčič & Kokotec–Novak, 2003).

Informacije lahko pomenijo potencialno znanje za prejemnika, če si jih ta pravilno razlaga in jih poveže z obstoječim znanjem, kar pomeni, da kakovostni podatki olajšajo pretvorbo v informacije in nato v znanje (Eppler, 2003).

Informacije za podjetje pomenijo vir strateške prednosti tako kot kapital, zaposleni, sredstva in podobno. Podjetje jih potrebuje za uspešno poslovanje, zato moramo na njih gledati kot na dobrine, ki niso proste in jih moramo upravljati na enak način kot zaposlene, stroje in kapital.

1.2 Vrste informacij in njihovi uporabniki

Informacije so glavno delovno sredstvo managerjev, saj jih potrebujejo na vseh stopnjah odločanja, to je na stopnji načrtovanja, organiziranja, vodenja in nadziranja. Za vse te odločitve management potrebuje dober informacijski sistem, ki nudi tako računovodske kot tudi neračunovodske informacije.

V podjetju je običajno oddelek kontrolinga ali del poslovnega računovodstva tisti, ki zagotavlja podporo upravljanju in vodenju poslovanja sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju.

Za **računovodske informacije** velja, da zadevajo vrednostno (v denarnih enotah) izražene poslovne transakcije (Turk et al., 2003). **Neračunovodske informacije** razumemo kot tiste informacije, ki se nanašajo na nedenarne kategorije, oziroma informacije, ki niso izražene v denarni enoti mere, kot so človeška, tehnološka in razvojna sposobnost podjetja,

zadovoljstvo kupcev, vrednotenje poslovanja podjetja s strani drugih poslovnih partnerjev, zadovoljstvo kupcev in podobno. Sodobno pojmovanje uspešnosti poslovanja obravnava neračunovodske kazalce enakovredno kot računovodske in jih uporablja za presojanje uspešnosti poslovanja podjetja kot celote.

Uporabniki računovodskih in neračunovodskih informacij niso le vodstvo in ostali zaposleni v podjetju, ampak tudi zunanje skupine udeležencev v poslovanju podjetja. **Zunanji uporabniki** informacij so vsi udeleženci v poslovanju podjetja, ki niso zaposleni v podjetju in imajo zakonsko podlago za vpogled v določene informacije. Obstajajo tudi ostali uporabniki, ki te pravne podlage sicer nimajo, vendar se zanimajo za poslovanje podjetja. Slovenski računovodski standard 30 (2006) (v nadaljevanju: SRS 30) navaja naslednje zunanje uporabnike računovodskih informacij:

- lastniki podjetja, ki niso člani upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji) – ti imajo interes, da na vložena sredstva dobijo čim višji donos, zato jih zanimajo predvsem računovodski izkazi ter letno poročilo,
- posojilodajalci – njihov interes je, da podjetje posojena sredstva vrne v skladu z dogovorjenimi pogoji, zato potrebujejo predvsem informacije o kreditni sposobnosti podjetja, ki jih dobijo iz računovodskih izkazov,
- dobavitelji – želijo dolgoročne poslovne odnose, zato jih zanimajo dolgoročni pokazatelji uspešnosti podjetja,
- kupci – zanimajo jih tehnične lastnosti proizvodov, videz proizvoda, ceniki,
- država – vladne službe pričakujejo poravnavo obveznosti do države in do širše družbe, zato zahtevajo vpogled v računovodske izkaze, pripravljene v davčne namene,
- javnost (tudi tekmeci).

Notranji uporabniki računovodskih informacij so izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja, vodstvo podjetja od najnižje ravni do uprave, upravljalni in nadzorni organi ter zaposleni v podjetju (SRS 30, 2006). Koliko in kakšne informacije dobi posamezni zaposleni, je odvisno od ravni in obsega odločanja. Nižje, operativne ravni zaposlenih z ožjim razponom odločitev potrebujejo zelo podrobne in natančne informacije, ki so tudi zelo številne, le da vsebinsko pokrivajo ožje področje. Informacije za te uporabnike so usmerjene v sedanost – kratkoročno usmerjene informacije. Zaposleni na višjih (strateških) ravneh odločanja pa potrebujejo zbirne, zgoščene informacije, ki pa vsebinsko pokrivajo celotno poslovanje podjetja in so usmerjene v prihodnost. Informacije, potrebne za taktično raven odločanja, so vmes med navedenima vrstama informacij.

Podrobnejši prikaz značilnosti informacij glede na raven odločanja je prikazan v Tabeli 1, iz katere je razvidna pestrost potrebnih informacij glede na raven odločanja, kar pomeni, da je treba informacijske zahteve glede na raven odločanja reševati različno.

Tabela 1: Značilnosti informacij glede na raven odločanja

Značilnost informacije	RAVEN ODLOČANJA		
	strateška	taktična	operativna
Natančnost	majhna	↔	velika
Zgoščenost	velika	↔	majhna
Časovna usmerjenost	prihodnost	↔	sedanjost
Problemska usmerjenost	široka	↔	ozka
Pogostost uporabe	občasno	↔	pogosto
Izvor	zunanji	↔	notranji
Tip	kakovostna	↔	količinska
Starost	starejša	↔	sprotna

Vir: G. Žurga (v Palmer & Weaver, 1998), *Model direktorskega informacijskega sistema*, 1996, str. 341.

1.3 Viri informacij

Managerji dobijo informacije za potrebe odločanja iz notranjih in zunanjih virov. **Zunanji viri** so lahko različne baze, ki se nahajajo izven podjetja in se prenašajo ali vnašajo v interne sisteme podjetja po različnih kanalih. Uporabljajo se za različne namene in v različnih okoljih. Nanašajo se na okolje organizacije in so lahko informacije o konkurentih, pravnem okolju, ekonomski politiki, novicah in podobno (Hudej & Zidarn, 2000). **Notranji viri** se zajemajo interno prek običajnega delovanja organizacije. Delijo se na tiste, ki nastajajo v organizaciji in se v njej tudi uporabljajo, ter tiste, ki se iz organizacije posredujejo v okolje (Hudej & Zidarn, 2000).

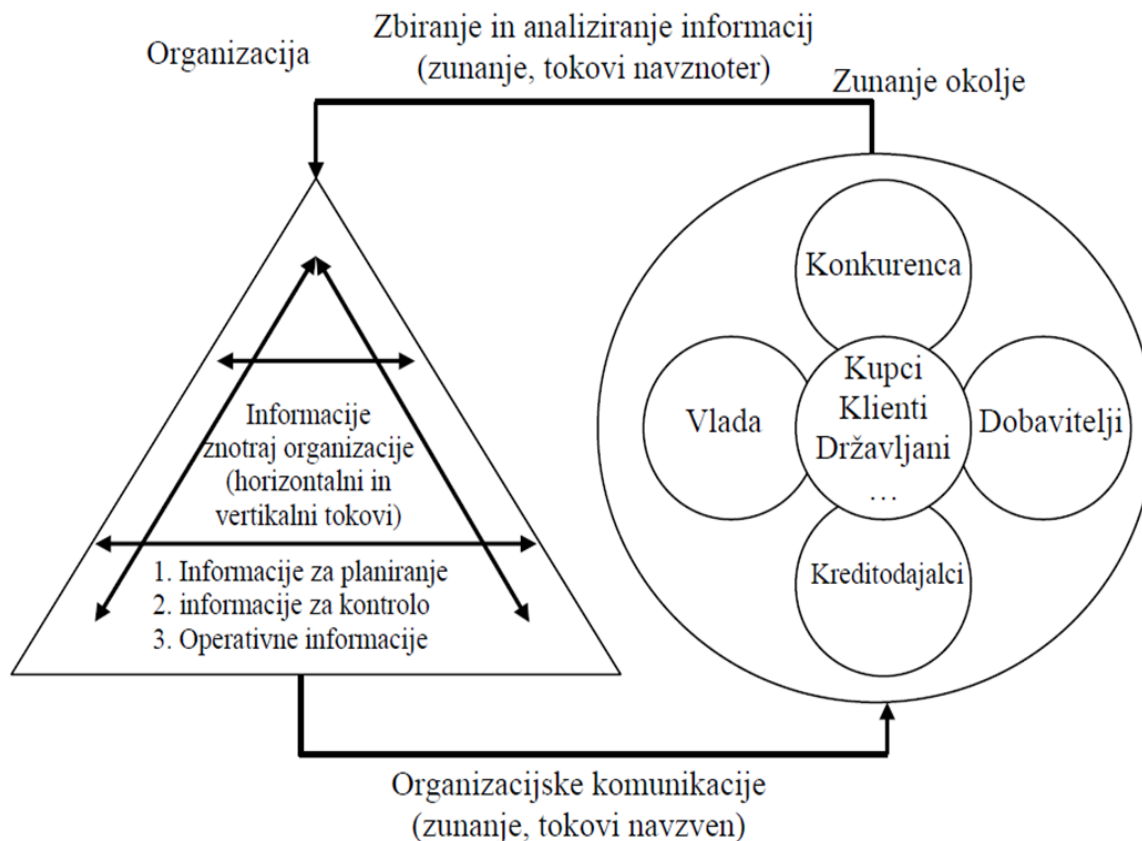
Kot kaže Slika 1, informacijski tokovi zunaj organizacije prehajajo iz organizacije v njeno okolje ali iz okolja v organizacijo. Tokovi, ki prehajajo iz okolja v podjetje, se nanašajo na zbiranje in analiziranje podatkov o konkurentih in drugih subjektih, medtem ko se tokovi, ki prehajajo iz podjetja v okolje, nanašajo na organizacijske komunikacije (Dimovski, 2000).

Tokovi pri zbiranju in analiziranju podatkov se nanašajo na različne elemente okolja, v katerem podjetje deluje, na primer kupce, konkurente, dobavitelje, posojilodajalce in podobno. Te vrste informacij so podpora strateškemu planiranju, pri čemer so še posebej pomembne informacije o ekonomskem okolju (npr. trend dohodka potrošnikov, vzorci porabe poslovnih organizacij in podobno) in imajo na organizacijo dolgoročni vpliv (Dimovski, 2000). Organizacijsko komuniciranje pa poteka iz organizacije v okolje, v katerem podjetje deluje, pri čemer lahko podjetje samo nadzoruje vsebino teh informacij. Takšno komuniciranje poteka običajno prek oglaševanja in drugih vrst promocije.

Dimovski (2000) na sliki prikazuje potek tokov informacij znotraj podjetja, ki se pretakajo po vertikali in po horizontali, pri čemer se v organizacijah pojavlja težnja po formaliziranju

teh tokov s ciljem, da pride prava informacija do pravega človeka ob pravem času, da bo zanj koristna in uporabna.

Slika 1: Vrste informacij in informacijski tokovi



Vir: V. Dimovski, *Temelji organiziranja in odločanja*, 2000, str. 76.

1.4 Kakovost informacij

Kakovost informacij lahko definiramo kot popolnost podatkov in informacij. Bolj natančna kot je informacija, bolj je uporabna za sprejemanje poslovnih odločitev. Kadar imamo zanesljive informacije o vseh dejavnikih, ki so potrebni pri sprejemanju kake poslovne odločitve, govorimo o popolnih informacijah (Kavčič, Kokotec-Novak & Turk, 1994). Kakovost informacij razumemo subjektivno, na primer izpolnjevanje pričakovanj uporabnika, in objektivno, na primer ustrežanje danim zahtevam. To dejstvo moramo upoštevati pri vsakem merjenju kakovosti, saj le-te ne moremo prepustiti samodejnim meritvam, ampak morajo te meritve uporabniki subjektivno interpretirati in presoditi (Eppler, 2003).

Kakovost informacije se kaže v tem, kako spodbuja prejemnika k dejanjem oziroma kako prispeva k boljšemu odločanju, in jo lahko merimo z naslednjimi sodili (Gradišar & Resinovič, 1999):

- dostopnost – V največji meri je povezana s časovnim intervalom, v katerem lahko dostopimo do informacije. Hitra dostopnost informacije, ko jo uporabnik potrebuje, je izredno pomembna za učinkovito odločanje, saj se s čakanjem na informacijo vrednost le-te že preveč zmanjša. Dostopnost merimo s časom od trenutka zahteve po določeni informaciji do trenutka, ko lahko razpolagamo z informacijo.
- točnost – Odvisna je od stopnje zanesljivosti, ki je razmerje med številom točnih informacij in številom vseh informacij v nekem poročilu. Nezanesljivost je posledica nepravilnega ali napačnega delovanja informacijskega sistema, katerega rezultat je napačna informacija ali dezinformacija. Zanesljivost informacije je možno povečati z vgraditvijo nadzornih mehanizmov, ki omogočajo odkrivanje in popravljanje napak.
- pravočasnost – Dobra informacija je tista, ki je sporočena pravočasno. Pravočasnost informacije je funkcija odzivnosti informacijskega sistema. Čim večja je odzivnost sistema, tem prej bo informacija na voljo uporabniku.
- popolnost – Popolna informacija je tista, ki daje uporabniku vse potrebne elemente za sprejemanje ustreznih odločitev in akcij. Popolnih informacij ni. Pomembno je, da je informacija popolna z vidika ključnih elementov problema.
- zgoščenost – Zaradi težnje po čim večji popolnosti informacije obstaja nevarnost zasičenosti uporabnika s preveliko količino podrobnosti. Zato mora biti informacija ravno prav zgoščena oziroma kratka in jedrnata, da nudi uporabniku le tiste podrobnosti, ki jih nujno potrebuje.
- ustreznost – Z merilom ustreznosti ugotavljamo, do kolikšne mere je sporočilo prilagojeno potrebam in zahtevam uporabnika, saj je zanj učinkovita le tista informacija, ki odraža dejansko stanje hotenega področja in omogoča učinkovite odločitve in akcije. Ustreznost informacij se glede na uporabnika spreminja. Za nekoga je informacija odločujoča, za drugega pa je ta ista informacija neustrezna. Ustreznost informacij se spreminja tudi s časom. Informacija, ki je bila v preteklosti ustrezna, lahko postane zaradi spremenjenih pogojev neustrezna.
- razumljivost – Informacija mora biti uporabniku razumljiva, sicer izgubi svojo vrednost in je ni možno učinkovito uporabiti.
- objektivnost – Sporočilo mora čim bolj stvarno odražati neko stanje. Tisti, ki posreduje sporočilo, ga mora oblikovati čim bolj nepristransko.

Informacije nizke kakovosti so tiste, ki so nepopolne, netočne, nejasne, nekoristne, razvlečene, nedosledne, nepravilne, neveljavne, prepozne, katerega viru ni mogoče slediti, ki so toge, na voljo prek infrastrukture, ki ni dostopna, izpostavljene manipulaciji in drugim varnostnim tveganjem, niso vzdrževane ali je njihovo vzdrževanje drago ter so počasne (Eppler, 2003).

Eppler (2003) problem kakovosti informacij definira kot situacijo, v kateri vsebina in medij informacije ne zadovoljujeta potreb proizvajalcev, skrbnikov ali uporabnikov informacij. Kakovost informacij razumemo tako subjektivno kot objektivno. To dejstvo moramo upoštevati pri vsakem merjenju kakovosti, saj le-te ne moremo prepustiti samodejnim meritvam, ampak morajo te meritve uporabniki subjektivno interpretirati in presoditi (Eppler, 2003).

Tabela 2: Primeri težav kakovosti podatkov v povezavi s težavami kakovosti informacij

Primeri težav neakovostnih podatkov	Primeri težav neakovostnih informacij
Podvojeni zapisi, več virov podatkov	Nasprotujoča priporočila v raziskavi ali analizi
Manjkajoče podatkovne povezave	Nejasni, vzročno-posledični učinki v diagnozi
Nesmiselni podatki	Dolga, nelogično strukturirana poročila
Črkovalne napake	Stilsko neustrezno besedilo z jezikovnimi napakami
Zastareli podatki	Neažurirane analize, ki ne upoštevajo novih odkritij
Nekonsistentna struktura in pojmovanje podatkov	Nekonsistentni pregledi in navigacija programa
Podatki shranjeni na napačnih mestih	Izgubljeni dokumenti
Zapletene poizvedbe za dostop do podatkov	Zahtevno iskanje želenih informacij
Napačno označeni podatki (neustrezni metapodatki)	Neprimerna ali pomanjkljiva kategorizacija
Netočen vnos podatkov zaradi pomanjkljive kontrole	Neutemeljene odločitve na podlagi nezadostnih podatkov
Neželene spremembe podatkov (brisanje, spreminjanje)	Neželene spremembe v odločitvenih procesih (zavajanje, zmeda, dvoumnosti)

Vir: M. J. Eppler, Managing Information Quality, 2003, str. 29.

Pojma kakovost informacij in podatkov se med seboj razlikujeta. Kakovost informacij je širše opredeljena kot kakovost podatkov. Kakovost informacij je v korelaciji s kontekstom uporabe in vsebine. Iz spodnje tabele so razvidne težave kakovosti tako z vidika podatkov kot informacij.

1.5 Računovodske informacije za odločanje

Odločanje lahko na splošno opredelimo kot proces izbiranja med različnimi alternativami, ki odločujočemu omogočajo uresničitev želenega cilja. Vodstvo podjetja potrebuje takšne informacije, s pomočjo katerih bo sprejemalo poslovne odločitve o podjetju kot celoti. Računovodske informacije so temelj in podpora pri sprejemanju poslovnih odločitev, saj so plod računovodskega obravnavanja podatkov, problemsko usmerjene in kot take podlaga za odločanje.

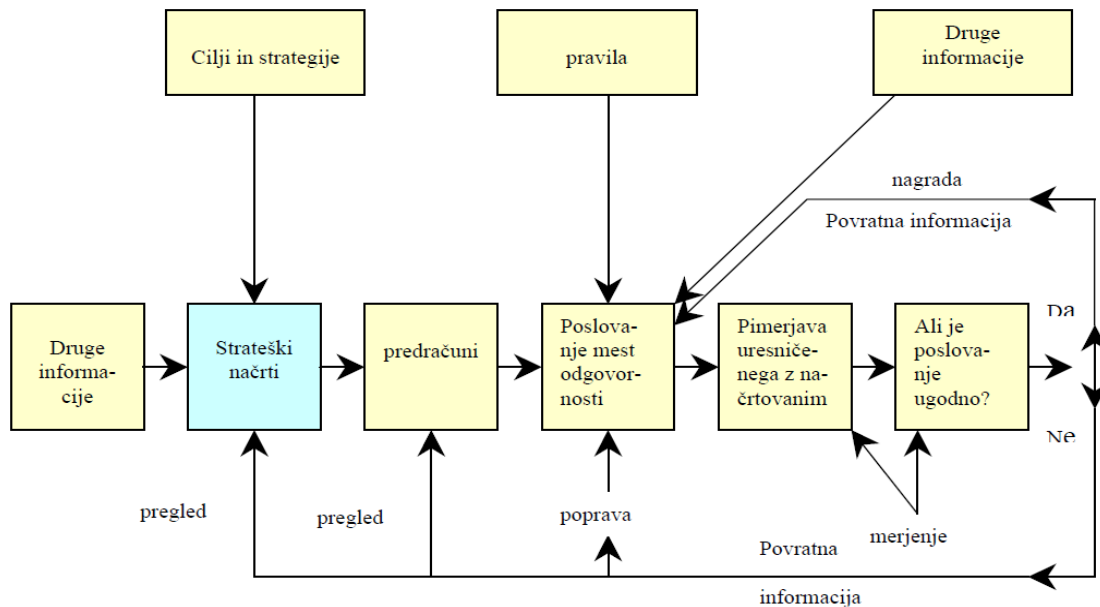
Računovodske informacije so vrednostno izražene informacije, kar omogoča zunanjim uporabnikom informacij spoznanje o dobičkonosnosti (uspešnosti) poslovanja podjetja, notranjim uporabnikom pa odlično informacijsko podlago za poslovodsko odločanje. Bolj kot so uporabniki podkovani o lastnostih računovodskih informacij in njihovem oblikovanju, njihovih slabostih in omejitvah ter primernosti za odločanje, tem boljši bo njihov izkoristek pri odločanju (Hočevvar, Igličar & Zaman Groff, 2013).

Računovodske informacije niso potrebne le za sprotno odločanje, temveč tudi za del, ki zajema načrtovanje in nadziranje. Za poslovodno odločanje so pomembne predvsem predračunske informacije, ki so pomembnejše od obračunskih, saj omogočajo odločanje o (Hočevvar & Igličar, 1997):

- programih, strateških načrtih oziroma o približnih zneskih sredstev, namenjenih izvedbi posameznega programa;
- letnih načrtih, ki vključujejo kvantitativne (denarno) načrtovane kategorije za enoletno poslovanje;
- uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med načrtovanim in uresničenim poslovanjem.

Slika 2 prikazuje proces poslovodnega odločanja, ki se začne z odločanjem o strateških načrtih podjetja. Ti so podlaga za letne načrte podjetja. Primerjava uresničenega poslovanja z načrtovanim poslovodstvu omogoča ugotavljanje nepravilnosti v poslovanju, na podlagi tega pa se odloča o ukrepih, ki naj bi odpravili vzroke in posledice nastalih odmikov med načrtovanim in uresničenim.

Slika 2: Vloga informacij v poslovodskem odločanju



Vir: M. Hočevar, *Kontroling stroškov*, 2007, str. 200.

Vendar Hočevar (2003) meni, da je treba računovodske informacije dopolnjevati z neračunovodskimi informacijami, ki niso izražene vrednostno, pridobimo pa jih z neposrednim pogovorom, na podlagi opazovanj, na sestankih in podobno. Računovodske informacije ne dajejo informacij o tehnološkem razvoju, sposobnostih zaposlenih, lojalnosti kupcev in drugem. Hočevar (2007) navaja naslednje skupine neračunovodskih informacij, s katerimi lahko dopolnujemo računovodske informacije:

- kakovost – pritožbe in zadovoljstvo kupcev, garancijske zahteve, nadzor nad kakovostjo storitev in sestavnih delov dobaviteljev,
- zaloga – število uskladiščenih enot, izkoristek skladiščnega prostora, koeficient obračanja po vrsti materiala in proizvodov po lokacijah,
- odpadek materiala – kakovost vhodnega materiala, merjenje odpadkov po proizvodih, delovnih postopkih in vrsti materiala,
- vzdrževanje opreme – statistika izkoristka strojev, delovanje in okvare ter vzdrževanje in izkušnje s stroji,
- razpečevanje – čas razpečevanja, izpolnjevanje naročil, čas proizvodnje, vezava dokončanih proizvodov v zalogi, odstotek izpolnjenih naročil,
- prilagodljivost – število sestavnih delov po proizvodih, odstotek enakih sestavnih delov po proizvodih,
- človeški dejavniki – izostajanje z dela, fluktuacija zaposlenih, morala, delovna usposobljenost zaposlenih, število izgubljenih delovnih dni zaradi stavk, število sodnih sporov z zaposlenimi,
- varnost – število zaporednih dni brez delovne nesreče, število delovnih dni zaradi nesreč.

V dobi informacij se managerji ne srečujejo s problemom pridobivanja informacij, ampak je ravno obratno: na voljo je prevelika količina informacij, med katerimi je veliko nekoristnih, zato se od managerjev pričakuje sposobnost razlikovanja med podatki in informacijami. Pritožbe managerjev glede informacij so naslednje (Dimovski, 2000):

- dobijo preveč neustreznih informacij in premalo pravih,
- prevelika razpršenost informacij po podjetju, tako da je težko odgovoriti na preprosta vprašanja,
- podrejeni ali managerji drugih funkcij tajijo informacije, ki so pomembne za podjetje,
- informacije, ki so zelo pomembne, so pogosto prepozno na voljo.

Manager torej potrebuje pravo informacijo ob pravem času, zato je velikokrat pravočasnost pomembnejša od natančnosti, saj natančnost informacije nima nobenega pomena, če je manager ne dobi takrat, ko jo potrebuje. Prav tako je kakovost informacij pomembnejša od same količine le-teh.

Sistem za podporo odločanja v podjetju mora za učinkovitejše sprejemanje odločitev managerjem omogočiti dostop do pravih informacij v pravem času, poleg tega pa podpira managerjeve sposobnosti in spretnosti od odkrivanja problema pa vse do ocenjevanja različnih alternativ ter kontrole učinkovitosti izbrane alternative. Dimovski (2000) navaja naslednje značilnosti učinkovitih sistemov za podporo odločanja:

- podpirajo, a ne nadomeščajo managerskega odločanja,
- olajšajo managersko odločanje v vseh organizacijah, prvenstveno pa na ravni višjega in srednjega managementa,
- odločevalcu omogočajo računalniško analiziranje učinkov alternativnih odločitev,
- zbirajo, shranjujejo in dajejo na razpolago podatke in modele odločanja, ki so relevantni za specifične vrste odločitev,
- so prijazni do uporabnika.

2 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE

2.1 Opredelitev predračunavanja

V slovenski strokovni literaturi se za predračunavanje uporablja vrsta različnih izrazov, npr. vrednostno planiranje, planiranje, budžetiranje, predračunsko, finančno ali letno planiranje (Hočevár, 1995). Medtem ko v angleški literaturi zasledimo predračunavanje z izrazom »budgeting«, se v slovenski literaturi pomen besede »budgeting« razlaga nekoliko drugače.

Računovodsko predračunavanje je v prihodnost usmerjen del računovodske funkcije, katerega končni izdelki so računovodski predračuni. Računovodski predračun je

sistematizirano, formalno poročilo, katerega informacije so kvantitativno izražene in se nanašajo na prihodnje poslovanje podjetja (Hočevár, Glažar, Gostiša, Okorn & Ravnik, 2005).

O računovodskem predračunavanju govori SRS 20, ki daje računovodskemu predračunavanju ustrezen pomen, saj ga šteje za temeljni sestavni del računovodenja. Predračunavanje ima podobno vlogo kot knjigovodstvo, le da je knjigovodstvo usmerjeno nazaj, računovodsko predračunavanje pa naprej (Kavčič et al., 2007).

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. SRS 20 razlikuje med računovodskim in finančnim predračunavanjem. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, medtem ko je računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja podjetja, sestavina stroškovnega računovodstva (SRS 20, 2006).

Predračuni so lahko usmerjeni k različnim uporabnikom računovodskih informacij. Računovodski predračuni se sestavljajo predvsem za notranje potrebe v podjetju, se pravi, da so njihovi uporabniki managerji na različnih ravneh. Za zunanje uporabnike se sestavijo le izjemoma, na primer za potrebe po zunanjem posojilodajalcu, ki se odloča na podlagi teh podatkov in informacij (SRS 20, 2006). Najpomembnejši vzrok za razvoj računovodskega predračunavanja je zahteva posloводства po predračunskih informacijah za začetne poslovne odločitve, ki določajo izhodiščno in bodoče poslovanje podjetja (Melavc & Novak, 2007).

Pomembnejše funkcije predračunavanja so naslednje (Siegwart, Schaefer & Hoke, 2003):

- Funkcija načrtovanja, ki je opredeljena kot usmerjanje prihodnjih aktivnosti podjetja na skupni cilj in skupno načrtovanje vrednosti. To naj bi omogočilo boljše načrtovanje prihodnjega razvoja podjetja in s tem prispevalo k zmanjšanju negotovosti v poslovanju.
- Koordinacijska funkcija predračunavanja izhaja iz vpliva predračunov na orientiranje zaposlenih k skupnem cilju in odločitvam. Tako predračunavanje predstavlja ključ do enotnega ravnanja, ki naj bi preprečevalo izpolnjevanje ciljev, ki niso v skupnem interesu lastnikov podjetja. S tem bi dosegli optimalno porazdelitev resursov v podjetju in harmonično delovanje delnih enot v podjetju.
- Motivacijska funkcija pojasnjuje usmerjanje vodilnih delavcev posameznih funkcij k uresničevanju zastavljenih ciljev. V tem primeru opravlja tradicionalno predračunavanje vlogo kontrole ter je ocenjevalec dosežkov, ko pride do razlik med izvedenim in načrtovanim.

Arnold in Hope (1990) navajata naslednje pozitivne posledice predračunavanja:

- managerji so prisiljeni razmišljati o prihodnosti,
- predračun razkriva prihodnost in tako znižuje tveganje,
- proces predračunavanja povezuje in pospešuje komuniciranje med managerji, ker pa v tem procesu delujejo zaposleni z različnih ravni, lahko managerji pridobijo nova spoznanja o podjetju,
- predračun pomaga pri določanju odgovornosti za managerje,
- predračun z analizo omogoča, da tako podjetje kot posamezna področja delujejo ciljno usmerjeno.

K uspešnosti in učinkovitem poslovanju podjetja pripomorejo tudi stranske, posredne prednosti predračunavanja (Kavčič, 1998):

- izpolnjuje zahteve tekočega načrtovanja,
- spodbuja koordinacijo, kooperacijo in komunikacijo,
- sili poslovodstvo v ovrednotenje načrtov podjetja,
- daje okvir za ovrednotenje in nadziranje dosežkov kot poročevalske enote,
- ustvarja mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje,
- zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve,
- spodbuja zaposlene, da svoje dejavnosti usmerijo v doseganje podjetniških ciljev.

Kakovostno načrtovanje prihodnjih aktivnosti predstavlja enega najpomembnejših temeljev uspešnega poslovanja podjetij in dolgoročnega poslovanja podjetij, saj so v računovodskih predračunih zajeti vrednostno izraženi cilji podjetja (Zaman, 2004). Če bi vprašali managerje, zakaj se običajno uporabljajo predračuni, bi odgovorili, da za določanje ciljev in za nadzor v podjetju (Hope & Fraser, 1999b).

2.2 Celostni predračun podjetja

Celostni predračun je vseobsegajoči vrednostno izraženi poslovni načrt za celotno podjetje za eno leto ali manj in je sestavljen iz številnih posebnih predračunov, ki jih lahko razvrstimo v tri osnovne skupine (Hočevár, 2007):

- I. predračun poslovanja, ki obsega:
 1. predračun programov in aktivnosti
 - a) predračun prodaje
 - b) za trgovska podjetja: predračun nabave prodajnega blaga
 - c) za proizvodjalna podjetja:
 - predračun proizvodnje
 - predračun nabave materiala

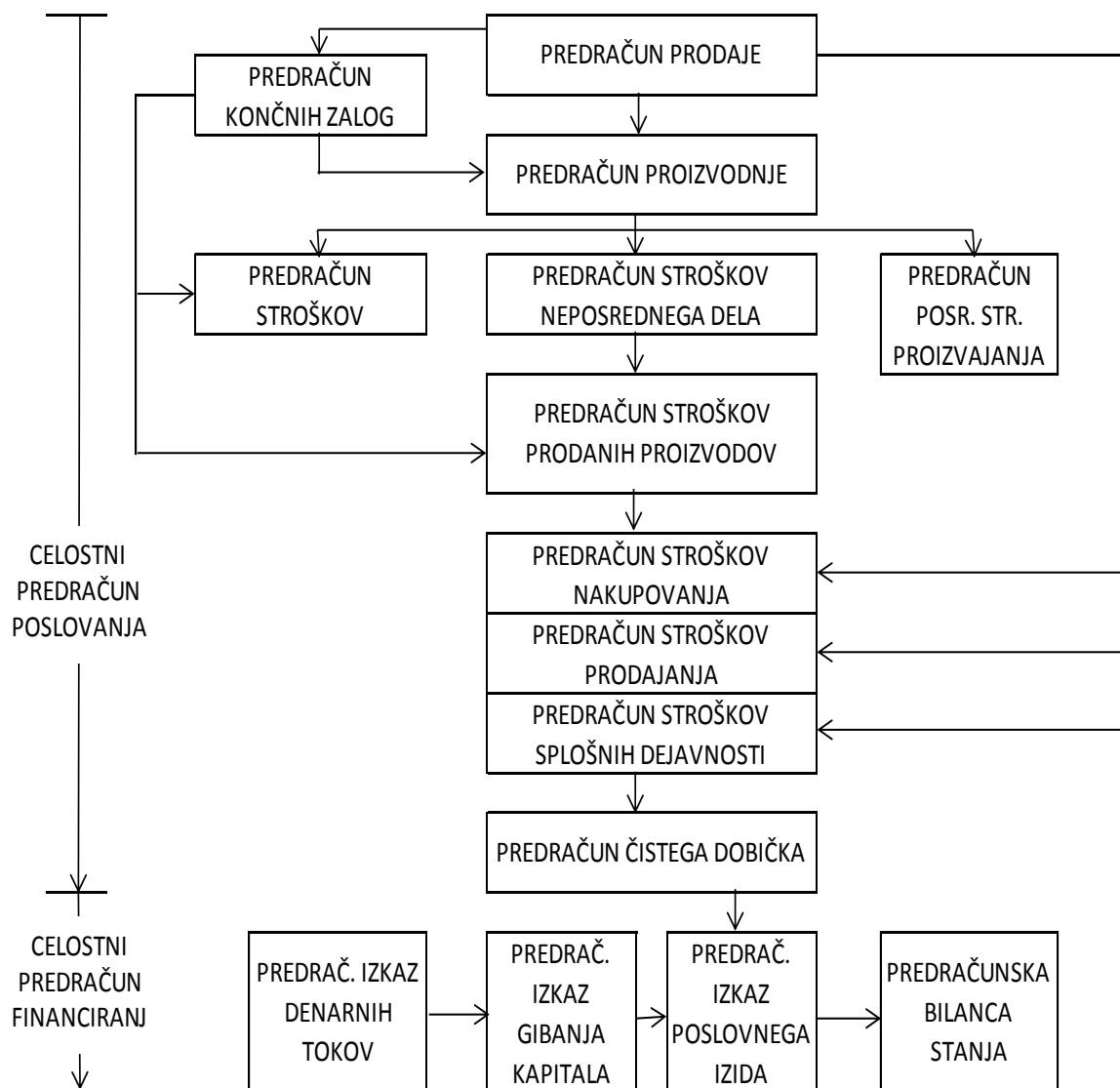
- predračun neposrednih stroškov dela
- predračun splošnih proizvodjalnih stroškov
- 2. predračun po mestih odgovornosti
 - a) predračun stroškovnega mesta odgovornosti
 - b) predračun prihodkovnega mesta odgovornosti
 - c) predračun dobičkovnega in naložbenega mesta odgovornosti
- II. predračun naložb
- III. predračunski računovodski izkazi
 - 1. predračunski izkaz denarnih tokov
 - 2. predračunski izkaz uspeha
 - 3. predračunski izkaz stanja

Nekaterih predračunov ni možno sestaviti, če niso poznani in sestavljeni že nekateri drugi predračuni. Osnova vseh predračunov pa je predračun prodaje.

Hočevar (2007) navaja naslednje korake pri sestavljanju posameznih predračunov znotraj celostnega predračuna:

1. Predračun prodaje mora biti sestavljen najprej, saj vrednost in struktura prodaje vplivata na obseg in lastnosti delovanja podjetja.
2. Sledi mu predračun proizvodnje, saj predstavlja temelj za pripravo predračuna nabave materiala, predračuna neposrednih stroškov dela in predračuna splošnih proizvodjalnih stroškov.
3. Če namerava podjetje v predračunskem obdobju investirati v stalna sredstva, se naslednji sestavi predračun naložb. Ta predračun naj bi imel za osnovo dolgoročen načrt prodaje in ne načrtovano prodajo predračunskega leta.
4. Na podlagi informacij iz predračunov poslovanja in predračuna naložb sestavimo predračunski izkaz denarnih tokov. Če so v predračunu vidna velika neskladja med prejemki in izdatki, je treba ponovno pregledati in ustrezno popraviti predhodne predračune.
5. Naslednji se sestavlja predračunski izkaz poslovnega izida. Če je predračunski dobiček nezadovoljiv, je potrebno ponovno pregledati in ustrezno popraviti predhodne predračune.
6. Zadnji se sestavlja predračunski izkaz stanja. Tudi tukaj velja: če analiza pokaže nezadovoljive izide (na primer prevelike obveznosti iz naslova dolgovi), je treba znova pregledati in popraviti predhodne predračune (na primer naložbeni predračun).

Slika 3: Pregled celostnega predračuna organizacije



Vir: C. T. Horngren et al, *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, 2000, str. 183.

2.3 Metode predračunavanja

Računovodski predračunski izkazi morajo biti sestavljeni metodološko povsem enako kot so na koncu obračunskega obdobja sestavljeni obračunski računovodski izkazi, da je med njimi možno realno računovodsko proučevanje (računovodska analiza) ter da je z analizo mogoče ugotoviti razlike in vzroke za odstopanja med načrtovanimi in ustvarjenimi gospodarskimi kategorijami (Koletnik & Koželj, 2008).

2.3.1 Tradicionalne metode predračunavanja

Za izdelavo računovodskih predračunov so nam na voljo štiri tradicionalne metode predračunavanja (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007):

- statično oziroma mirujoče predračunavanje,
- dinamično oziroma gibljivo predračunavanje,
- rastoče predračunavanje,
- ničelno predračunavanje.

2.3.1.1 Statični oziroma mirujoči predračun

Statični oz. mirujoči predračun je predračun za obseg dejavnosti, vendar se predvidevanja glede obsega dejavnosti v praksi le redko uresničijo, saj se precej ekonomskih kategorij spreminja z obsegom dejavnosti (Kavčič et al., 2007). Kot pravi Kavčičeva in ostali (2007), je to posledica tega, da so odmiki pri statičnem predračunavanju zelo veliki, tudi neugodni, čeprav je bilo poslovodstvo pri svojih odločitvah uspešno. Zaradi tega statičen predračun ni zelo uporaben za presojanje dosežkov odgovornih, zlasti ne v razmerah, ko je napovedovanje bodočih dosežkov zelo negotovo (Kavčič et al., 2007).

2.3.1.2 Gibljivi (dinamični) predračun

Gibljivi (dinamični) predračun je tisti predračun, ki podjetjem omogoča izračun stroškov za različne obsege dejavnosti (Kavčič et al., 2007). Kavčičeva in drugi (2007) navajajo naslednje prednosti dinamičnega predračunavanja pred statičnim:

- uporabiti ga je možno ne glede na obseg dejavnosti,
- z njim lahko ugotovimo, kolikšni bi morali biti stroški pri različnih obsegi dejavnosti; ko so ugotovljeni pričakovani stroški, lahko ugotovimo, koliko se uresničeni stroški odmikajo od pričakovanih,
- vodstvu podjetja pomaga, da zaradi negotovosti pri predračunavanju predvidi različen obseg stroškov pri različnem obsegu dejavnosti.

Ob upoštevanju, da so stroški delovanja vsakega podjetja sestavljeni iz stalnih in spremenljivih, lahko sklenemo, da je za podjetje zelo pomembno predračunavati z vidika stalnih oziroma spremenljivih stroškov (Kavčič et al., 2007).

2.3.1.3 Rastoče predračunavanje

Rastoče predračunavanje (angl. *Incremental Budgeting*) je najpogostejše predračunavanje v podjetjih. Izhodišče zanj je predračun preteklega leta, ki ga podjetja popravijo (povečajo,

zmanjšajo) zaradi sprememb, ki jih pričakujejo v prihodnjem poslovnem letu (Kavčič et al., 2007). Kavčičeva in drugi navajajo naslednje slabosti tega predračunavanja:

- zaradi načina predračunavanja v podjetju ne analizirajo potrebnih dejavnosti za doseganje ciljev in s tem povezanih stroškov,
- večina stroškov, povezanih z dejavnostjo, ostane nespremenjenih,
- pogosto se dogaja, da se v predračune naslednjega obdobja vgradijo slabosti preteklega obdobja, ki se nato pojavijo tudi v ostalih predračunih.

2.3.1.4 Ničelno predračunavanje

Ničelno predračunavanje temelji na predpostavki, da je treba vse sedanje dejavnosti preučiti in jih v prihodnosti izvajati le, če so potrebne in zagotavljajo doseganje ciljev podjetja (Turk et al., 2003). Vsak poslovodja mora vsak izdatek posebej upravičiti, sicer ga ni možno zajeti v predračun stroškov.

Ničelno predračunavanje je potrebno v praksi uresničiti v štirih korakih (Drury, 2005):

- opredelimo enoto odločanja (oddelek, dejavnost, program,...), za katero pripravimo predračun,
- postavimo cilje vsake odločevalske enote v skladu s cilji podjetja in opredelimo aktivnosti, potrebne za doseg postavljenih ciljev,
- razvrstimo posamezne alternativne rešitve glede na njihovo predvideno sprejemljivost za podjetje, pri čemer je treba upoštevati njihove dolgoročne in kratkoročne posledice,
- izberemo najpomembnejše alternative oziroma aktivnosti, ki sestavljajo končni predračun.

Prednosti ničelnega predračunavanja so naslednje (Lucey, 2003):

- omogoča pravilno razporeditev sredstev glede na potrebe in pričakovane koristi,
- vodi management v preučevanje učinkovitosti obstoječih dejavnosti oziroma aktivnosti,
- omogoča decentralizacijo procesa predračunavanja in s tem vključevanje širšega kroga zaposlenih v proces sprejemanja poslovnih odločitev,
- sistematično proučuje obstoječe stanje v podjetju, hkrati pa omogoča, da v podjetju pravočasno zaznajo in opustijo tiste dejavnosti oziroma aktivnosti, ki so zastarale in so stroškovno neučinkovite.

Lucey (2003) navaja naslednje slabosti ničelnega predračunavanja:

- proces predračunavanja je dolgotrajen in zahteva veliko pisarniškega dela,
- lahko se zgodi, da je potrebno znanje, ki ga zaposleni v podjetju nimajo,

- pride lahko do težav pri sestavljanju prednostnega seznama posameznih odločitev, hkrati pa se lahko pojavi dvom v pravilnosti odločitev, saj so rezultat subjektivne presoje,
- poudarja lahko kratkoročne koristi na škodo dolgoročnih,
- za delovanje tega koncepta je potrebnega veliko medsebojnega zaupanja med zaposlenimi na različnih ravneh v podjetju,
- zahteva spremembe v miselnem pristopu vseh sodelujočih in vodenju podjetja.

Ničelno predračunavanje je primerna metoda predračunavanja za storitvene dejavnosti, nepridobitne organizacije, manj primerna pa je za proizvodno usmerjene organizacije (Brammer & Penning, 2003).

Prve tri metode tradicionalnega predračunavanja izhajajo iz obračuna preteklega leta, ki se ga popravi glede na predvidene spremembe v prihodnosti, s čimer se tudi vse napake iz preteklosti prenesejo v predračun prihodnjega poslovanja. Ničelno predračunavanje pa temelji na predpostavki, da je treba vse dejavnosti ponovno preučiti, zato ga mnogi avtorji štejejo med novejšje metode predračunavanja (Drury, 2005).

2.3.2 Novejše metode predračunavanja

Skupina avtorjev iz Cranfield School of Management je pripravila obsežen pregled literature o predračunavanju. Identificirali so 12 slabosti tradicionalnega predračunavanja in jih združili v tri kategorije (Neely et al., 2003):

- **Strategija konkurenčnosti**
 - Predračuni so redko strateško usmerjeni in so pogosto kontradiktorni.
 - Predračuni so usmerjeni k zniževanju stroškov in ne k ustvarjanju dodane vrednosti.
 - Predračuni omejujejo odzivnost in fleksibilnost in so pogosto ovira za spremembe.
 - Predračunavanje prinaša malo dodane vrednosti, saj se nagiba k birokraciji in zavira kreativno razmišljanje.
- **Poslovni proces**
 - Sestavljanje predračunov je zamudno in drago.
 - Predračuni se ne pripravljajo in posodablajo dovolj pogosto (običajno letno).
 - Predračuni temeljijo na neutemeljenih domnevah in ugibanjih.
 - Predračuni spodbujajo manipuliranje in nefunkcionalno obnašanje.
- **Organizacijske sposobnosti**
 - Predračuni krepijo vertikalno vodenje in nadzor.
 - Predračuni ne odražajo nastajajočih mrežnih struktur organizacije.
 - Predračuni krepijo oddelčne meje in ne spodbujajo izmenjave znanja.
 - Predračuni dajejo zaposlenim občutek manjvrednosti.

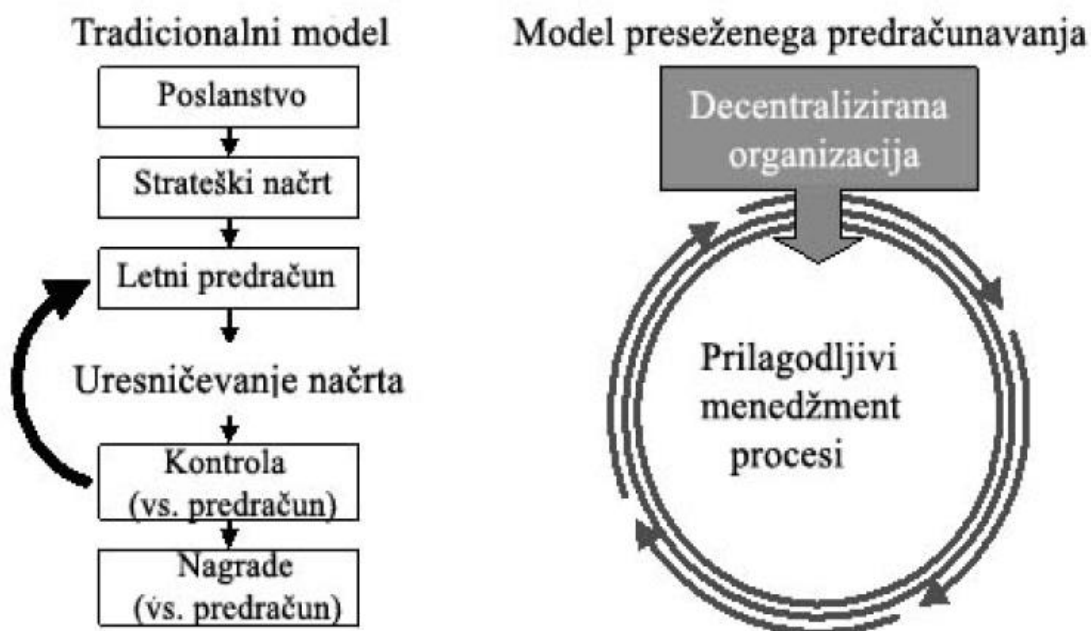
Spremembe v okolju ter pomanjkljivosti tradicionalnih predračunavanj so povzročile, da se v strokovni literaturi uveljavljajo novi pogledi na predračunavanje. V nadaljevanju so opisane trije novejši koncepti predračunavanja, ki predstavljajo napredek od tradicionalnega predračunavanja:

- **preseženo predračunavanje** (angl. *Beyond Budgeting*),
- **predračunavanje po sestavinah dejavnost** (angl. *Activity-Based Budgeting - ABB*),
- **stalno predračunavanje** (angl. *Rolling Forecast*).

2.3.2.1 Preseženo predračunavanje

Preseženo predračunavanje so leta 1997 začeli razvijati Hope, Fraser in Brunce. Bistvo preseženega predračunavanja je, da se finančno načrtovanje nadomesti s prilagodljivimi procesi ter s prenosom več pristojnosti in strateških odločitev na najnižjo vodstveno raven, torej s prilagodljivo in decentralizirano organizacijo (Hope & Fraser, 2003a). Gre za spremenjen sistem upravljanja in vodenja, ki na različnih ravneh organizacije podpira relativne cilje in nagrajevanje, stalno predračunavanje, porazdelitev resursov glede na povpraševanje, dinamično koordinacijo med enotami oziroma področji in večjo lokalno anatomijo (Hope & Fraser, 2003a).

Slika 4: Primerjava modelov tradicionalnega in preseženega predračunavanja



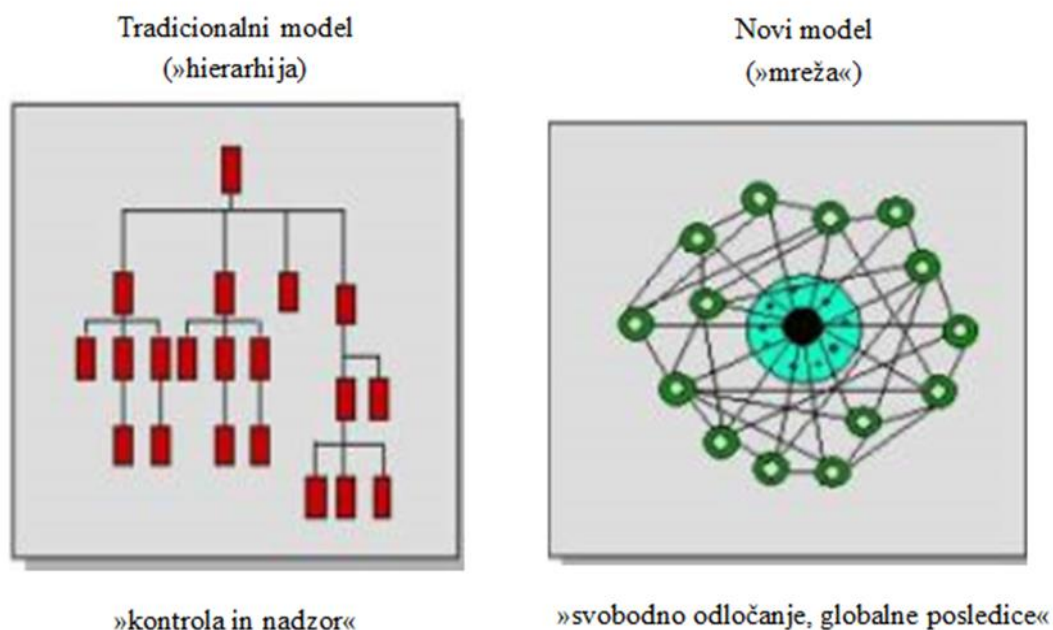
Vir: J. H. Daum, *Beyond Budgeting: Ein Management- und Controlling- Model für nachhaltigen Unternehmenserfolg*, 2002, str. 408.

Hope in Fraser (2003a) pravita, da opustitev tradicionalnega predračunavanja in nadomestitev le-tega s preseženim predračunavanjem ne pomeni uvedbe drugega managerskega orodja, ampak ponovni razmislek o načinu upravljanja celotne organizacije in uvedbo novih načinov izvajanja.

Šest načel, ki jih je treba upoštevati pri uvedbi prilagodljivih managerskih procesov (Hope & Fraser, 2003a):

- giblivi cilji – postavitve ciljev, ki temeljijo na zunanjih primerjalnih merilih in ne na merilih, ki so bila dosežena s pogajanjem,
- ocenjevanje in nagrajevanje – temeljita na pogodbah o relativnih ciljih uspešnosti dela in se izvajata za nazaj, ne temeljita na pogodbi o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela,
- stalno predračunavanje – nenehen proces, v katerega so vključeni vsi zaposleni, in ni le letna naloga,
- upravljanje sredstev – sredstva se dodeljujejo na zahtevo in ne na podlagi letnih predračunov,
- usklajevanje dejavnosti – dinamično, skladno s prevladujočim povpraševanjem strank in ne na podlagi vnaprej določenega glavnega predračuna,
- vrednotenje in kontrola poslovanja – temelji na uspešnem vodenju ter na izbranih relativnih kazalnikih uspešnosti in ne na primerjavah z letnimi predračuni.

Slika 5: Primerjava mrežnega modela v primerjavi s tradicionalnim modelom



Vir: J. H. Daum, *Von der Budgetsteuerung zum Beyond Budgeting: Motivation, Fallbeispiele der Pioniere und Zukunftsperspektiven*, 2003, str. 63.

Uvedba radikalne decentralizacije predstavlja proces prenosa odgovornosti s centralnih oddelkov na nižje vodstvene ravni in ustvarjanja čim večje lokalne avtonomije (Hope & Fraser, 2003a). Slika 5 kaže primerjavo med gradnjo t.i. mrežne organizacije, za katero je značilna visoka stopnja prilagodljivosti, in tradicionalnim »hierarhičnim« modelom.

K oblikovanju radikalne decentralizirane organizacije, ki zahteva kulturo zaupanja, odprtosti in na drugi strani zdrave notranje konkurence, pomagajo naslednja načela (Hope & Fraser, 2003a):

- vzpostavitev sistema vodenja in nadzora, ki temelji na jasno določenih načelih in omejitvah ter skupnih vrednotah,
- ustvarjanje ozračja za doseganje visokih rezultatov na podlagi relativne uspešnosti,
- omogočanje svobodnega sprejemanja lokalnih odločitev, skladnih z načeli vodenja in cilji organizacije,
- zaupanje odgovornosti za odločitve za ustvarjanje vrednosti ekipam na najnižji vodstveni ravni – oblikovanje mreže,
- organizacija mora biti za učinkovito delovanje in nizke stroške sposobna locirati in kombinirati zaupanje v celotni mreži in tako skupno znanje združiti z namenom zagotavljanja rešitev za stranke,
- podpiranje odprtih informacijskih sistemov, ki posredujejo »eno samo resnico« za celotno organizacijo.

Preseženo predračunavanje je zelo težko uvesti, saj vključuje uvajanje različnih zahtevnih sistemov ter zahteva harmonizacijo ne samo sistema predračunavanja, ampak je treba radikalno spremeniti tudi organizacijo in kulturo podjetja (Banović, 2005).

Pristop preseženega predračunavanja je boljši od tradicionalnega načina predračunavanja v naslednjih pogledih (Hansen et al., 2003):

- omogoča, da managerji in ostali zaposleni sprejemajo odločitve, ki so v skladu s strateškimi cilji organizacije,
- način merjenja učinkovitosti zaposlenih pri tem pristopu se lahko prilagaja spremembam v okolju, kar je v primeru fiksno postavljenih ciljev težje izvedljivo,
- tradicionalno predračunavanje ne spodbuja konkurenčnega vzdušja, saj so fiksni cilji odločilni pri ocenjevanju kakovosti delovanja,
- pri tradicionalnem predračunavanju prevladujejo finančni cilji, zadovoljstvo kupcev pa nima pravega pomena,
- pri pristopu preseženega predračunavanja se sredstva ne načrtujejo vnaprej, ampak se dobavljajo sproti, uporablja se »just-in-time« način proizvodnje, kar omogoča nižje stroške.

Uvajanje modela v prakso je postopno in odvisno od razvitosti podjetja, prilagodljivosti spremembam in od zaposlenih samih. Poleg tega mora biti model prilagojen vsakemu podjetju posebej.

2.3.2.2 Predračunavanje na podlagi aktivnosti

Predračunavanje na podlagi aktivnosti je proces načrtovanja in nadziranja pričakovanih aktivnosti v podjetju z namenom izdelati stroškovno učinkovit predračun, ki ustreza predvidenemu obsegu dela in dogovorjenim strateškim ciljem (Brimson & Antos, 1999). Po Brimsonu in Antosu (1999) je končni rezultat predračunavanja na podlagi aktivnosti predračun, ki je kvantitativna predstavitev pričakovanih aktivnosti v podjetju in odraža napoved managementa glede obsega dela ter finančnih in nefinančnih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za doseganje dogovorjenega obsega dela.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti je sestavljeno iz zaporedja naslednjih korakov (Kaplan & Cooper, 1998):

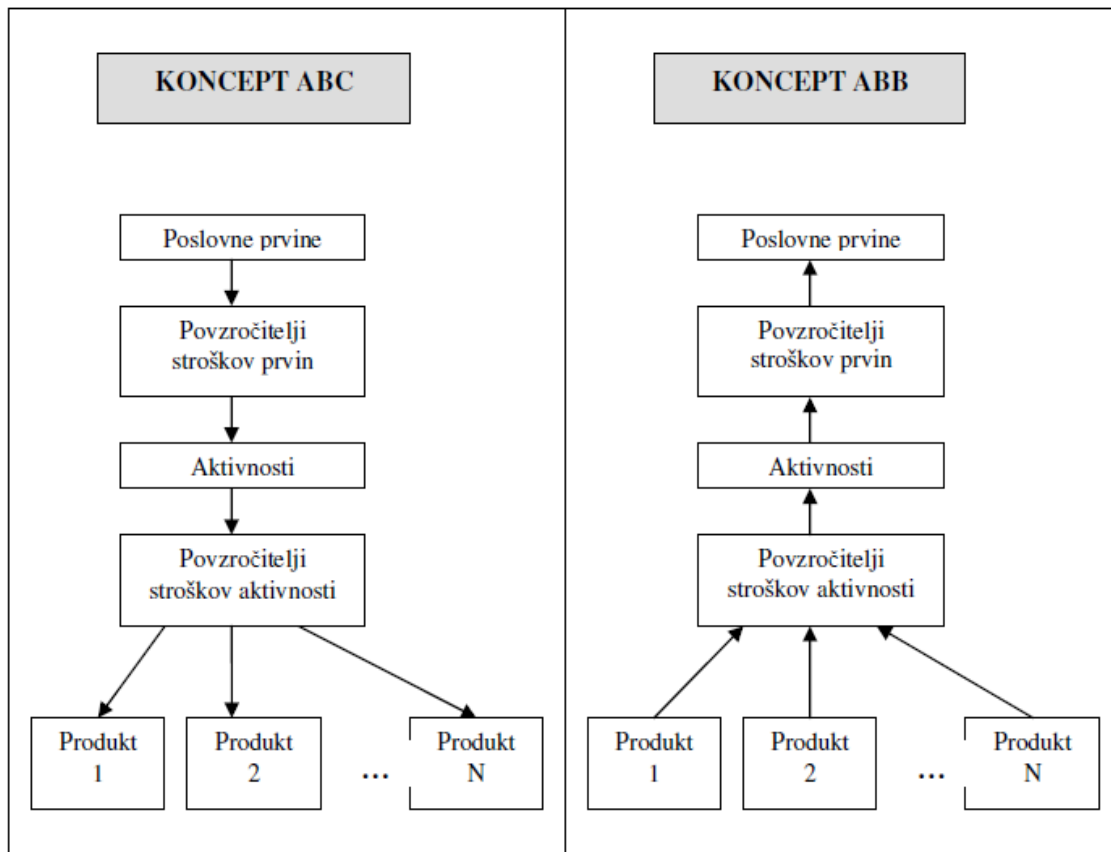
- podjetje oceni obseg proizvodnje in prodaje za posamezni proizvod ter za posameznega kupca v naslednjem obdobju,
- predvidi aktivnosti, ki so potrebne za ocenjeni obseg proizvodnje in prodaje,
- izračuna prvine poslovnega procesa, ki jih potrebuje za posamezne aktivnosti,
- določi skupni obseg posameznih prvin poslovnega procesa,
- določi stopnjo zmogljivosti za posamezno aktivnost.

Kot prikazuje Slika 6, je predračunavanje na podlagi aktivnosti obraten proces od kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti, kar pomeni, da iz ciljnega obsega poslovnih učinkov načrtujemo potrebne aktivnosti, iz teh pa v nadaljevanju izračunamo potrebno porabo poslovnih prvin.

Hočevar (2007) z raziskavo ugotavlja, da imajo angleška podjetja naslednje težave pri uvajanju metode ABC, kar posledično pomeni tudi težave pri uvajanju predračunavanja na podlagi aktivnosti:

- zahteva velike stroške, saj morajo podjetja največkrat najeti svetovalce,
- pridobiti je treba ustrezne podatke (še posebej za povzročitelje stroškovnih dejavnosti),
- dejavnosti prehajajo prek meja oddelkov in področij odgovornosti podjetja,
- druge spremembe v podjetju imajo prednost,
- zahteva veliko delovnega časa računovodij.

Slika 6: Koncept ABC je koncept ABB v obratni smeri



Vir: Kaplan & Cooper, 1998, *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, str. 303.

2.3.2.3 Stalno predračunavanje

Podrobnejša analiza teorije s področja stalnega predračunavanja in praktičen primer uporabe te metode stalnega predračunavanja v podjetju X so predstavljeni v naslednjih dveh poglavjih.

2.4 Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju

Podjetje, obravnavano v tem magistrskem delu, je del multinacionalnega podjetja, zato bom v nadaljevanju preučila teorijo s področja predračunavanja v multinacionalnem podjetju.

Multinacionalno podjetje je tisto, ki ima znatne naložbe v dveh tujih družbah ali pa sodeluje s podjetji, ki jih aktivno nadzira oziroma jih upravlja (Jaklič, 2005). Široka definicija multinacionalnega podjetja, ki temelji na enostavnem geografskem merilu, pravi, da je multinacionalno podjetje opredeljeno kot skupina podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje izven države obvladujočega podjetja (Zaman, 2003).

Težavnost nadzora odvisnih podjetij naj bi se povečevala z geografsko in psihološko oddaljenostjo. Sodobne komunikacijske poti so vpliv geografske oddaljenosti deloma izničile. Psihološka oddaljenost pa vključuje kulturo podjetja ter nasprotje interesov.

Pomembnost predračunov in uspešnost odvisnih podjetij sta povezani z nizko psihično oddaljenostjo, kar pomeni, da je uporaba predračuna v funkciji nadzora uspešnejša v odvisnih podjetjih, ki so kulturno blizu obvladujočemu podjetju (Hassel & Cunningham, 2004).

Proces predračunavanja v multinacionalnem podjetju je zahtevnejši kot v enonacionalnem podjetju. Pri nadzoru multinacionalnega podjetja je predračun predvsem osnova za ocenjevanje uspešnosti. Odmiki uresničenih rezultatov od predračunskih ciljev običajno predstavljajo najpomembnejši del sistema merjenja uspešnosti v multinacionalnem podjetju.

Evans (v Zaman, 2003) navaja, da zahtevnost predračunavanja v multinacionalnem podjetju povečujejo naslednji dejavniki, ki izvirajo iz različnih poslovnih okolij:

- **Nestabilnost poslovnih okolij**, v katerih delujejo odvisna podjetja v tujini, otežuje dolgoročno načrtovanje, zato je treba predračunsko obdobje ustrezno skrajšati, v proces računovodskega predračunavanja pa aktivneje vključiti lokalno poslovodstvo, ki se lahko hitreje odziva na spremenjene razmere na trgu in upošteva učinke teh sprememb v predračunavanju. Računovodske predračune je smiselno sestavljati za krajše časovno obdobje tudi v razmerah visoke inflacije;
- **Slabša izobrazbena struktura poslovodstva** v državah, kjer je možnost postavljanja tujcev na vodilne položaje omejena. Problemi izobrazbene strukture se kažejo v slabši komunikaciji med obvladujočim in odvisnim podjetjem, drugačni nagnjenosti k tveganju in v nejasnem razmejevanju odgovornosti;
- **Dejavniki, povezani z različnimi kulturami**, kot so običaji in vrednote. Od teh dejavnikov je odvisna dejanska vpletenost obvladujočega podjetja v postavljanje predračunskih ciljev odvisnega podjetja;
- **Zakonodaja na področju delovne sile**, ki lahko prepoveduje ali omejuje odpuščanje delavcev in s tem zmanjšuje fleksibilnost predračuna.

Zamanova (2003) navaja naslednje oblike sprejemanja računovodskih predračunov v multinacionalnem podjetju:

- V smeri **od zgoraj navzdol** (centralizirano predračunavanje) cilje odvisnih podjetij določa vrhnje poslovodstvo obvladujočega podjetja. Ta oblika ni priporočljiva, saj cilji, ki so lokalnemu poslovodstvu vsiljeni, niso dober motivator. Prednost centraliziranega predračunavanja pa je lažje koodiniranje aktivnosti v mednarodnem okolju ter s tem uresničevanje ciljev multinacionalnega podjetja kot celote.

- V smeri **od spodaj navzgor** (decentralizirano predračunavanje) so za pripravo predračunov v celoti odgovorni lokalni poslovodje. Taka oblika ogroža težnjo po optimalni zahtevnosti ciljev, saj lokalno poslovodstvo postavlja cilje, ki jih bo z lahkoto doseglo. Prednost te oblike pa je v boljšem poznavanju lokalnih razmer poslovanja in večji motiviranosti lokalnega poslovodstva.
- **Hibrid obeh pristopov** je najbolj običajna praksa. Vključevanje lokalnih poslovodstev odvisnih podjetij v tujini v proces pripravljanja računovodskih predračunov je smiselno iz motivacijskih razlogov, saj lokalno poslovodstvo ob večji udeležnosti kaže večjo zavzetost za doseganje načrtovanih rezultatov, če jih zazna kot lastne in ne kot vsiljene cilje. Hkrati se že v fazi priprave predračuna ter v fazah pregledovanja in usklajevanja bolj seznaja s cilji in načinom njihovega doseganja.

Belkaoui (1985) loči naslednje skupne faze predračunavanja v multinacionalnem podjetju. V prvi fazi vrhnje poslovodstvo postavi strateške cilje multinacionalnega podjetja kot celote, v drugi predračunski odbor, upoštevajoč strateške cilje, pripravi napoved razmer poslovanja, s katerimi glede na organizacijsko strukturo seznanjeni funkcijske oddelke ali neposredno odvisna podjetja v tujini. V tretji fazi odvisna podjetja določijo lastne predračunske cilje, v četrti pa predračunski odbor pregleda predlagane predračune. S tem skuša zmanjšati manipulacije ciljev, ki jih zaradi asimetričnosti informacij med lokalnim in vrhnjim poslovodstvom pogosto ni mogoče odpraviti. Ko so predračuni pregledani, jih predračunski odbor potrdi ali zavrne z obrazložitvijo pričakovanih popravkov. Potrjeni predračuni so na koncu vključeni v celostni predračun, ki vključuje predračun poslovanja, predračun naložb, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunsko bilanco stanja in predračunski izkaz finančnega izida.

Specifičnost predračunavanja v multinacionalnem podjetju je izbor valute, v kateri so predračuni sestavljeni. V okviru sestavljanja predračunov v multinacionalnem podjetju je potrebno posamezne predračune odvisnih podjetij v tujini prevesti v poročevalsko valuto, ki je običajno valuta obvladujočega podjetja (Zaman, 2003). Zamanova (2003) navaja, da se prevedba lahko opravi po različnih menjalnih tečajih, izbira posamezne možnosti pa mora biti skladna z dodeljevanjem odgovornosti za tečajne razlike.

Empirične raziskave v slovenskih multinacionalnih podjetjih (Zaman, 2003) je pokazala, da večja vključenost v proces računovodskega predračunavanja vodi k boljšemu doseganju v predračunu postavljenih ciljev. To izhaja iz motivacijskih razlogov, saj lokalno poslovodstvo ob večji udeležbi kaže večjo zavzetost za doseganje načrtovanih rezultatov, če jih zazna kot lastne in ne kot vsiljene.

Predračun poslovanja v multinacionalnem podjetju ima tri pomembne funkcije (Zaman, 2003):

- **vlogo napovedovalca prihodnjih poslovnih rezultatov** – predračun predstavlja kompromis med interesi posloводства obvladujočega podjetja, ki teži k postavljanju optimističnih ciljev, in posloводства odvisnih podjetij, ki so nagnjeni k postavljanju nižjih ciljev;
- **vlogo motivatorja;**
- **osnovo za ocenjevanje uspešnosti odvisnih podjetij** v tujini in njihovih poslovodij.

Predračune in njihovo doseganje uporablja vrhovno posloводство za ocenjevanje delovanja managerjev. S tem so managerji izpostavljeni velikemu pritisku za doseganje predračunskih ciljev, saj se v primeru nedoseganja ciljev soočajo z ukrepi vrhovnega posloводства. Ti ukrepi so lahko izguba letnih premij, izguba virov za nemoteno delovanje organizacijskih enot in v skrajnem primeru celo izguba zaposlitve. Zato managerji pri določanju predračuna stremijo k postavitvi nižjih ciljev, ki so lažje dosegljivi in vgrajujejo predračunsko mrtvilo.

Predračunsko mrtvilo je definirano kot razlika med postavljenimi cilji in cilji, ki jih je možno doseči (Turk et al., 2003). Vzroki za mrtvilo so povezani z motivacijo managerja za doseg cilja, saj so učinki za podjetje, če je cilj postavljen prenizko, lahko manjši, kot bi bili v optimalnih razmerah v podjetju (Turk et al., 2003). Poleg tega prihaja tudi do problema nerealne informacijske podlage, saj nizko postavljeni delni cilji vodijo k neoptimalnim odločitvam, s čimer zmanjšujejo uspešnost in učinkovitost poslovanja celotnega podjetja (Zaman, 2004).

Participacija dovoljuje managerjem, da vgradijo mrtvilo v predračune. Kadar je poudarek na doseganju predračunov velik, takrat vključenost v proces računovodskega predračunavanja vodi v zmanjšanje mrtvila. V multinacionalnih podjetjih je potreba po takojšnjih dobičkih velika, zato ima vrhovno vodstvo velik razlog, da zmanjša mrtvilo, včasih celo s kratkoročnimi ukrepi, ki so na dolgi rok za podjetje celo škodljivi. Značilno je, da se v časih, ko podjetje deluje dobro, mrtvilo povečuje, slabše poslovanje podjetja pa ga zmanjšuje. Vrhovno posloводство ponavadi z velikimi nagradami in drugimi oblikami pozitivnih spodbud poskuša zniževati vgradnjo predračunskega mrtvila, vendar le do neke meje, da ne prihaja do zadušitve inovacij in pojava disfunkcionalnega vedenja, kot so kratkoročno usmerjeni cilji.

3 STALNO PREDRAČUNAVANJE

3.1 Opredelitev stalnega predračunavanja

Stalno predračunavanje je metoda, ki jo podjetja uporabljajo pri pripravi rednih posodobitev napovedi (Tanlu, 2007). Kot pravi Tanlu (2007), je cilj stalnega predračunavanja zagotoviti informacije, ki se jih bo uporabilo za planiranje, razporejanje sredstev, komunikacijo in kontrolo.

De Leon in ostali (2012) definirajo stalno predračunavanje kot proces predračunavanja, ki odstrani zgodovinska obdobja in doda prihodnja obdobja in stalno sili organizacije, da se osredotočijo v prihodnost. Ko se en mesec ali kvartal konča, je enostavno odstranjen iz napovedi in nov mesec ali kvartal je dodan na konec obdobja napovedi, kar pomeni, da se končno obdobje napovedi stalno projicira naprej (De Leon et. al, 2012).

Bergstrand (2009) opisuje stalno predračunavanje kot metodo predračunavanja, ki temelji na projekcijah majhnega števila ključnih spremenljivk, ki se pogosto obnavljajo in so pripravljene v nekaj dneh v primerjavi s tradicionalnim letnim predračunavanjem. Stalno predračunavanje tako vodi k zmanjšanju dela, povečanju zanesljivosti informacij in k manj togemu planiranju in kontroli (Bergstrand, 2009).

Dosledno z zgornjimi definicijami Tanlu (2007) navaja naslednje značilnosti stalnega predračunavanja:

- Stalno predračunavanje je redno obnavljajoče predračunavanje. Večina podjetij uporablja mesečni ali kvartalni interval (Barret, 2003).
- Stalno predračunavanje ima drseč časovni okvir, kar pomeni, da se predračunski časovni okvir ob vsaki posodobitvi predračuna podaljša za eno obdobje.
- Stalni predračuni niso vezani na ocenjevanje uspešnosti managerjev, kot je to pri tradicionalnem predračunavanju. Z ločevanjem predračunov od upravljanja ciljev učinkovitosti se za stalne predračune pričakuje, da bodo bolj natančni v primerjavi z metodami, ki so združene s cilji. Edini cilj stalnih predračunov je pripraviti pregled poslovanja v prihajajočem obdobju.
- Stalni predračuni so običajno narejeni manj podrobno kot tradicionalni predračuni. Na splošno so stalni predračuni pripravljene za majhno število ključnih kazalnikov poslovanja, ki so za podjetje najbolj pomembni. Manj podrobne predračune je lažje pripraviti, kar tudi omogoča stalno posodabljanje.

Stalni predračuni, ki običajno pokrivajo časovni horizont 12–18 mesecev, se uporabljajo za zmanjševanje tveganja, prepoznavanje novih priložnosti in čim boljši izkoristek investicij z visokimi povračili. Omogočajo dosledne, natančne in v prihodnost usmerjene finančne napovedi kljub nestabilnemu okolju, saj se napovedi sproti prilagajajo spremembam v okolju.

Na Sliki 7 je prikazana posodobitev predračuna za pet kvartalov, ki konec vsakega kvartala vključuje posodobitev nadaljnjih štirih kvartalov in dodatno napoved za peti kvartal. Posodobljen predračun vključuje zadnje informacije s trgov skupaj s čisto zadnjimi doseženimi rezultati podjetja. Dejanski rezultati dajejo podjetju informacije o delovanju v preteklosti, ki se jih lahko uporabi kot osnovo za prilagoditev predračuna za prihodnost

Slika 7: Stalni predračun za obdobje petih kvartalov

Predračuni pripravljani v:		Predračuni pripravljani za:									
		Leto 2				Leto 3				Leto 4	
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2
Leto 1	Q4	F ₁₋₃	F ₁₋₃	F ₁₋₃	F ₁₋₃	F ₁₋₃					
Leto 2	Q1	A	F ₂₋₁	F ₂₋₁	F ₂₋₁	F ₂₋₁	F ₂₋₁				
Leto 2	Q2	A	A	F ₂₋₂	F ₂₋₂	F ₂₋₂	F ₂₋₂	F ₂₋₂			
Leto 2	Q3	A	A	A	F ₂₋₃	F ₂₋₃	F ₂₋₃	F ₂₋₃	F ₂₋₃		
Leto 2	Q4	A	A	A	A	F ₂₋₄	F ₂₋₄	F ₂₋₄	F ₂₋₄	F ₂₋₄	
Leto 3	Q1	A	A	A	A	A	F ₃₋₁	F ₃₋₁	F ₃₋₁	F ₃₋₁	F ₃₋₁

A- predstavlja dejanski rezultat za kvartal

F_{i-j} -predstavlja predračun za tekoči kvartal pripravljen za leto i, kvartal j

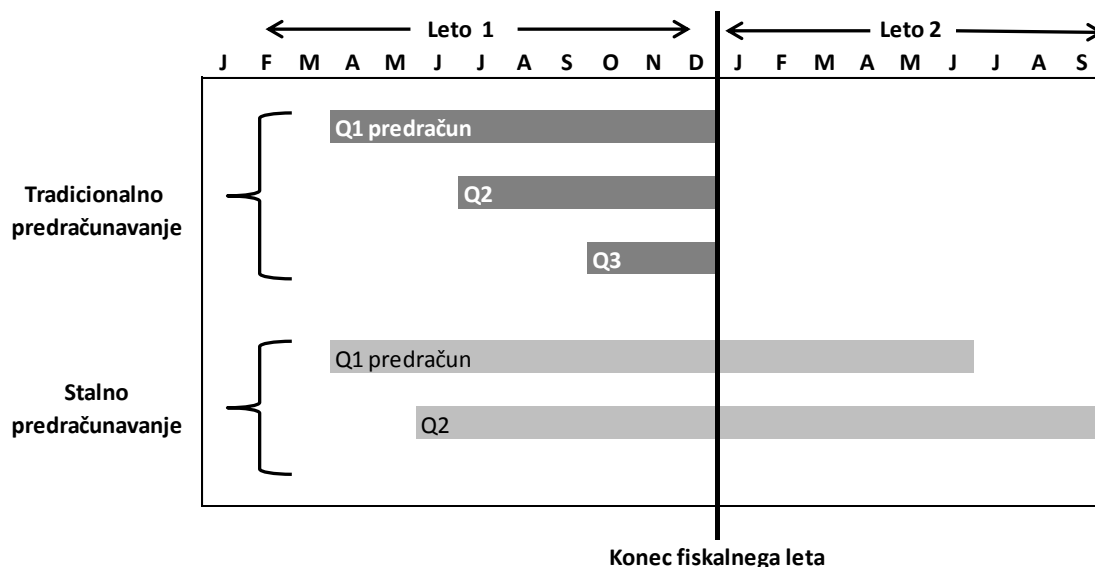
Vir: L. Tanlu, 2007, *Does the adoption of Rolling Forecast improve planning*, str. 38.

Ta metoda je bila predlagana ob koncu 90-ih let kot zamenjava za tradicionalno predračunavanje, da bi rešili nekaj zaznanih slabosti le-tega (Hope & Fraser, 2003b). Nasprotniki tradicionalnega predračunavanja so navajali v podjetjih zelo razširjeno razočaranje nad tradicionalnim predračunavanjem, ki naj bi ga bilo treba zamenjati z drugim orodjem ali metodo (Hope & Fraser, 2003a). Preživetje v tekmovalnem in hitro spreminjajočem se okolju za podjetje pomeni, da mora biti fleksibilno in inovativno, kar se v veliki meri kaže prek razvoja novih proizvodov in storitev, istočasno pa s stalnim izboljšanjem produktivnosti in oskrbe kupcev. Vključitev vplivov inovacij v predračunavanje je še posebej težavno v podjetjih, ki uporabljajo predračun za fiksno določeno obdobje, ponavadi eno fiskalno leto. Ti fiksni predračuni bi morali biti pregledani v rednih časovnih intervalih, da se lahko naredijo prilagoditve in popravki, če je to potrebno. V prizadevanju za rešitev problema rigidnega časovnega okvirja tradicionalnega planiranja so nekatera podjetja, še posebej tista v hitro spreminjajoči se industriji, začela uporabljati stalno predračunavanje (Hayes, 2002). Stalno predračunavanje daje podjetju možnost pripraviti napoved, ki je daljša od konca fiskalnega leta, kar managementu zagotavlja boljše informacije.

Lorain (2010) povzema, da obstajajo različne tehnike, s pomočjo katerih lahko podjetja pogosto pregledujejo svoje finančne kazalce, da bi povezali planiranje s strategijo in da bi sprejemali ustrezne odločitve. Nekatera podjetja redno pripravljajo projekcije končnega letnega rezultata (angl. *Rolling Budgets*), kot kaže Slika 7, medtem ko gredo drugi dlje od fiskalnega leta in uporabljajo obnavljajoče se stalno predračunavanje (angl. *Rolling Forecast*) za obdobje 12–18 mesecev (Lorain, 2010). Lorain nadaljuje, da mora biti obnavljanje stalnega predračunavanja redno (mesečno ali kvartalno) ali spodbujeno s

kakšnim pomembnim dogodkom, kot je predstavitev novih proizvodov ali storitev, ali kot reakcija na motnje oskrbovalne verige.

Slika 8: Tradicionalno v primerjavi s stalnim predračunavanjem



Vir: J. Hope, 2010, 33. *Rolling Forecasts*, str. 306.

3.2 Uvajanja stalnega predračunavanja

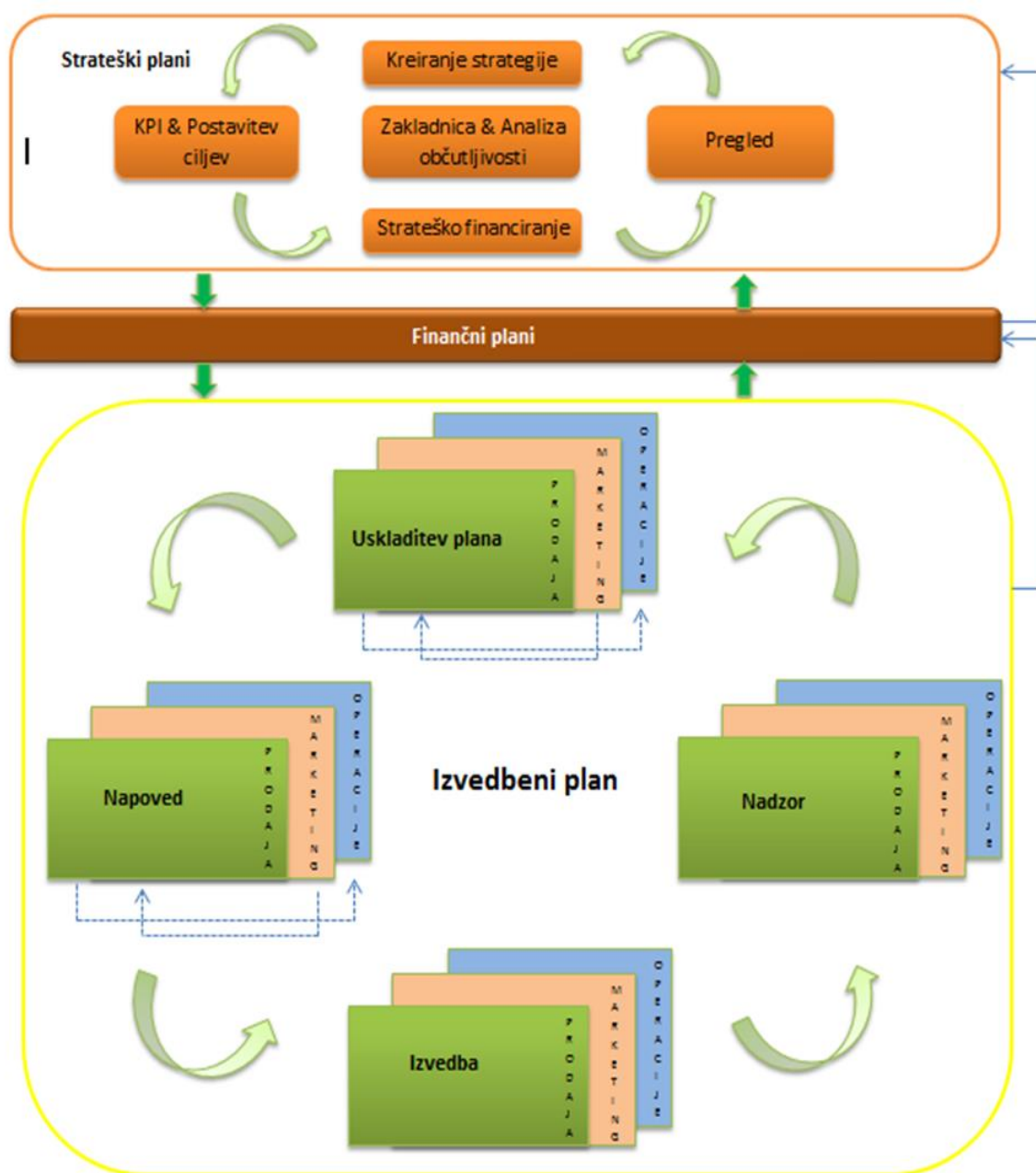
Podjetje, ki želi vpeljati stalno predračunavanje, ki bi mu pomagalo najti priložnosti sredi nestanovitnega okolja in intenzivne tekmovalnosti, se mora osredotočiti na naslednje ključne korake (Garlapati & Durga, 2011):

- Usmeriti se na **ključne poslovne dejavnike** – predračunavanje se mora usmeriti na dejavnike, ki so ključni za analiziranje in odločanje. To da podjetju preglednost in kontrolo nad predračunavanjem kakor tudi doslednost v odločanju.
- **Povezati predračunavanje s strateškimi in operativnimi odločitvami** – ključna cilja stalnega predračunavanja sta ponoven pregled strategije in hitra ter učinkovita uskladitev sredstev. Tveganja in priložnosti, ki so zaznane med stalnim predračunavanjem, bi morali sprožiti »kaj-če« analize in načrtovanje scenarijev.
- Zagotoviti **neposredno lastništvo in udeležbo lastnikov** predračunavanja – primarna naloga stalnega predračunavanja je kontrola realnosti in ne prilagajanje števil, da bi zapolnili vrzel in dosegli cilj. Odgovorni za predračunavanje morajo biti neposredno vpleteni v proces in morajo zagotavljati nepristranske podatke, da je proces predračunavanja uspešen. Večja udeležba zagotavlja odločevalcem natančnejšo sliko o trenutnem stanju in prihodnjih obetih.
- Razviti ustrezna **orodja in tehnike** – stalno predračunavanje sloni na mnogih predpostavkah in ponovitvah in je v veliki meri odvisno od pravočasnega vključevanja,

analiz in interpretacij podatkov, da se zagotovi smiselno odločanje. Bistveno je, da se vpelje tehnologijo, ki podpira model predračunavanja na podlagi ključnih dejavnikov in se odziva na spremembe ključnih dejavnikov uspešnosti.

- **Oblikovanje ustrezne spremembe politike upravljanja** – sprememba procesa predračunavanja povzroči tudi velike kulturne spremembe na vseh nivojih zaposlenih od glavnih managerjev prek odgovornih za predračunavanje. Mnogi vpleteni v proces predračunavanja bodo morali opustiti miselnost tradicionalnega predračunavanja in pogajanja.

Slika 9: Koraki priprave stalnega predračuna



Vir: N.R. Garlapati & R. Durga, 2011, *Replacing the Annual Budget with Rolling Forecast*, str. 3.

Garlapati in Durga (2011) prikazujeta okvir za strukturiran pristop k izgradnji stalnega predračuna kot organiziranega orodja, ki pomaga podjetjem usklajevati med operativnim poslovanjem in strategijo, olajša proces načrtovanja in zagotavlja nemoteno rokovanje z neodvisnimi moduli, kot so prodaja, prihodki itd. Slika 9 prikazuje korake priprave stalnega predračuna, ki so naslednji (Garlapati & Durga, 2011):

- **Nadzor področij delovanja** – vsi finančni in nefinančni kazalniki, povezani s podjetjem, se identificirajo in spremljajo. Ti kazalniki vključujejo tako notranje kot tudi tržne kazalnike, ki pomagajo podjetju ostati na vrhu kljub tržnim spremembam in izzivom.
- **Napoved** – nove predpostavke in nove osnove, pridobljene z nadzorom poslovanja podjetja, bodo sprožile proces stalnega predračunavanja. Podrobnejša analiza priložnosti in tveganj bo narejena z uporabo ustrezne tehnike, primerne za vrsto industrije, v kateri podjetje deluje.
- **Pregled strategije** – z izvedbo analize »kaj-če« in analize scenarija se opredelijo alternativne strategije za prilagajanje večjim priložnostim in tveganjem.
- **Uskladitev izvedb** – za novo opredeljene strategije je treba predefinirati prioritete za procese izvajanj. Operativni vodje predlagajo prilagoditve v procesih in aktivnostih.

Preskok na stalno predračunavanje ima po navedbah mnogih avtorjev za posledico veliko kulturno spremembo na vseh nivojih zaposlenih, saj morajo opustiti miselnost priprave letnega predračuna (Lynn & Madison, 2004). Medtem ko so bili zaposleni enkrat letno vajeni velik del časa nameniti predračunavanju, morajo biti sedaj osredotočeni na krajša in pogostejša obdobja med letom. Izobraževanje in usposabljanje managerjev, da bodo pripravljeni uporabljati stalne predračune, sta ključni točki pri uvedbi stalnega predračunavanja (Lynn & Madison, 2004). Posamezniki, ki bodo pripravljali stalne predračune, morajo imeti dobre analitske in komunikacijske sposobnosti ter biti sposobni videti celotno sliko in graditi modele.

Podjetje mora zelo dobro upravljati uvedbo procesa stalnega predračunavanja v podjetje in zaposlenim razložiti, kaj je cilj te spremembe, kako se bo sprememba procesov uvedla in katere ključne meritve bodo uporabljene za merjenje uspešnosti spremembe, kar podrobneje pomeni, da morajo podjetja obvestiti zaposlene, da je cilj prehoda na stalno predračunavanje preverjanje resničnosti, s katerim želijo prepoznati priložnosti (De Leon, Rafferty & Herschel, 2012).

Sprememba politike upravljanja se odraža predvsem v (Garlapati & Durga, 2011):

- Razlagi cilja spremembe, ki je v tem, da je pobuda stalnega predračunavanja v preverjanju realnosti – da bi raziskali možnosti dobičkonosnosti – in ne v preračunanju števil.
- Podana mora biti jasna razlaga komunikacijskih rutin, kot so sestanki in podobno.

- Natančno morata biti predstavljena prenos znanja in izobraževalni program, da se zaposleni prilagodijo novim procesom in tehnologiji.
- Politika naj bi navajala ključne metode ugotavljanja uspešnosti spremembe politike upravljanja.

Clarke (2007) pri uvajanju stalnega predračunavanja poudarja dve ključni značilnosti, ki naj bi jih predračuni imeli – za primerjavo uporabi vremensko napoved, ki jo vsi poznamo in ki jo v vsakdanjem življenju sprejemamo brez vprašanj:

- **Celovitost** – Predpostavljamo, da je bila vremenska napoved posodobljena nedavno in odraža vse, kar je bilo znanega o vplivih na naše vreme. Če se izkaže za napačno, se strinjamo, da je to zaradi česa neznanega ali nepredvidljivega.
- **Zaupanje** – Če vremenska napoved napove slabo vreme, tega ne ignoriramo ali poiščemo druge možnosti, ampak s seboj vzamemo dežnik.

Clarke (2007) poudarja, da je za izgradnjo strateškega predračunavanja, ki ga odlikujeta celovitost in zaupanje tistih, ki ga uporabljajo, potrebnega veliko časa. Stalno predračunavanje mora opozarjati na grožnje in priložnosti kolikor hitro je mogoče, hkrati pa bi moralo predstavljati vodilo za odzive. Da bi proces stalnega predračunavanja dobro deloval, je potrebno popolno sodelovanje prodajnega in trženjskega osebja, ki izpolnjuje načrte – ti namreč določajo pogoje, ki so koristni pri gradnji celovitosti in zaupanja, potrebnega za predračune.

Ključni uporabnik stalnega predračuna mora biti prodajni tim, ki dobi prave nove informacije, če je predračun (Clarke, 2007):

- pripravljen na podlagi ključnih informacij izven in znotraj podjetja, ki so bistvene za spremljanje sprememb v okolju,
- pripravljen brez vpliva obljub glede uspešnosti in spodbud,
- v lasti ene osebe,
- dovolj podroben glede vseh novic, dobrih ali slabih, da je lahko osnova za odziv,
- pripravljen in upravljan s strani prodajnega in trženjskega osebja, finance so podpora iz ozadja, ki napovedi o prodaji pretvori v prihodke in stroške.

Stalno predračunavanje omogoča podjetju zapolnitev vrzeli med strateškim planom in podrobnim operativnim predračunavanjem ter ustvarja na ta način idealen planski cikel (Slika 10). Strateški plan vključuje veliko nefinančnih vsebin, kot so analize konkurenčnosti, širše zasnovane iniciative in podobno, ki postanejo gonilna sila za stalno predračunavanje. Podroben predračun po drugi strani zagotavlja predračune in analize odmikov od načrtovanega na nižjih ravneh podjetja (npr. stroškovno mesto).

Slika 10: Integriran planski cikel



Vir: Montgomery, 2002, Effective Rolling Forecasts, str.42.

Če se podjetje odloči, da bo izvajala strateško finančno planiranje prek stalnega predračunavanja, mora zagotoviti, da so stalni predračuni ustrezno osredotočeni, ne le razširitev tradicionalnega podrobnega predračunavanja. Da bi bilo stalno predračunavanje učinkovito, mora torej (Montgomery, 2002):

- imeti jasno strateško finančnoplansko miselnost,
- se izvajati na manj podrobni ravni,
- biti zasnovano na operativnih meritvah in parametrih namesto splošnih posodobitev števil iz predhodnih napovedi,
- biti tesno vključeno v operativno predračunavanje.

3.3 Ključni dejavniki uspeha stalnega predračunavanja

Finančni managerji v podjetjih si neprestano prizadevajo za večjo učinkovitost in uspešnost finančnega poslovanja, zato spodbujajo k vrednosti usmerjeno kulturo, ki motivira in zaposlenim omogoča, da na vsakem koraku ustvarjajo vrednost celotnemu podjetju. Dinamične spremembe, ki vplivajo na poslovanje podjetja, silijo managerje k prilagajanju obstoječih procesov in sistemov v podjetju, da bi bilo poslovanje podjetja še vedno uspešno. V takem okolju je prilagoditev prakse predračunavanja ključna za doseganje finančne odličnosti in uspešnosti. Kot pri vseh dolgoročnih rešitvah zahtevajo uspešne taktične pobude močno podporo vodstva podjetja, prepričljiv poslovni primer in bistveno spremembo načina izvajanja procesa predračunavanja v podjetju ter pogleda vodstva na ta proces. Vodstvo mora razumeti vse koristi te spremembe, saj so mnoge od njih kvalitativne, na primer natančnost in odgovornost.

Clarke (2007) navaja naslednje kriterije, ki jih je vredno upoštevati pri izvajanju stalnega predračunavanja, saj bo tako podjetje dobilo signale, da bo vedelo, kdaj je pravi trenutek, da »odpre dežnik tik pred nevihto«:

- Stalno predračunavanje naj ostane brez vpliva osebnih pogodb ali spodbud, treba pa je vključiti učinke načrtovanih dogodkov, ki bi pomagali doseči osebne cilje.
- Bistvene so informacije izven podjetja, saj je brez njih predračun le preoblikovanje že znanega, kar pa nima veliko koristi za tiste, ki sodelujejo.
- Predračunavanje je temeljna dejavnost in mora biti tudi temu primerno financirana.
- Predračun mora imeti lastnika in tisti, ki predračune posodablajo, morajo biti tudi uporabniki predračunov.
- Vedno testirajte predračune, da vidite, ali so vplivali na vedenje, kot je bilo predvideno, in ali so bile odločitve na podlagi predračunov boljše.

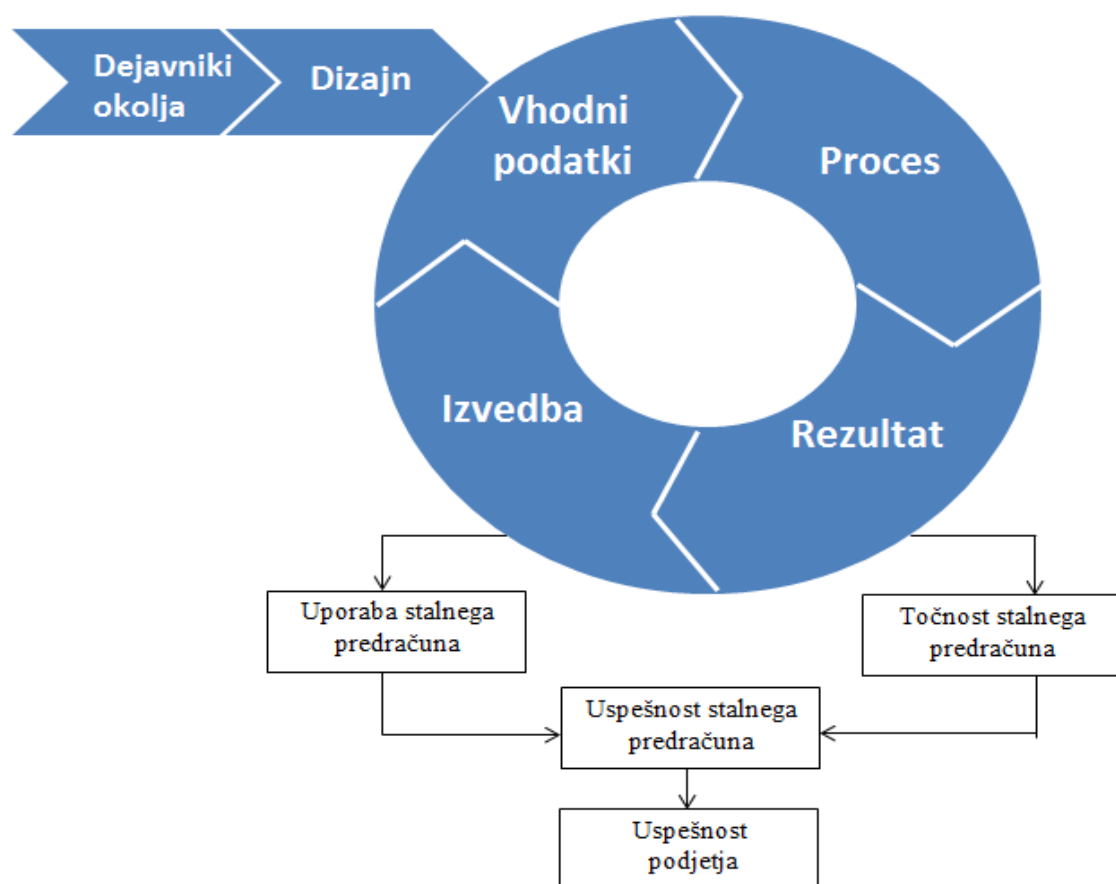
Umpathy (Hočevár, 2003) je na podlagi preučevanja predračunavanja v uspešnih ameriških podjetjih ugotovil naslednje dejavnike, ki izboljšujejo predračunavanje:

- Višje poslovodstvo se mora zavedati pomembnosti predračunavanja in mora biti prepričano o koristnosti predračunov. Vzeti si mora čas za učinkovito predračunavanje in dajati zgled nižjemu poslovodstvu.
- Predračunski cilji morajo biti razumljivi in sprejemljivi za poslovodje.
- Predračunski cilji morajo izražati odgovornost poslovodij.
- Višji poslovodje morajo obvestiti nižje poslovodstvo o dolgoročnih in srednjeročnih načrtih in predpostavkah poslovanja pred začetkom pripravljanja predračunov na nižjih ravneh.
- Potrebna je trdna povezava med dolgoročnimi načrti in letnimi predračuni poslovanja.
- V srednjih in velikih podjetjih je treba predračunavanje obravnavati kot glavni projekt, ga načrtovati in spremljati.
- Ustalone predračunske dejavnosti je koristno standardizirati v predračunskih navodilih z obliko predračunov in diagrami poteka.
- Razlike med predračunskimi cilji in uresničenimi izidi je treba skrbno proučiti in analizirati.
- Poslovodje, ki se med predračunavanjem ne vedejo v korist poslovanja celotnega podjetja, je treba kaznovati.
- Višje poslovodstvo mora stalno pregledovati predračunavanje in uvajati nujne spremembe.

Tehnologija igra ključno vlogo v uspehu vsake pobude stalnega predračunavanja, saj bi morali biti programi sposobni ustvariti in upravljati različne scenarije za lažje načrtovanje scenarijev, prav tako pa bi morali biti sposobni vključiti dejanske informacije za analiziranje trendov in ekstrapolacijo prihodnosti.

Slika 11 prikazuje okvir stalnega predračunavanja, ki kaže povezave med eksternimi dejavniki, prakso predračunavanja in uspešnostjo podjetja. Če ima dejavnik pozitiven ali negativen vpliv na uspešnost stalnega predračunavanja, se ga smatra kot ključni dejavnik uspeha. Slika prikazuje povezavo med točnostjo predračunavanja, uporabo predračunavanja in ostalimi komponentami okvira stalnega predračunavanja.

Slika 11: Okvir stalnega predračunavanja



Vir: Doeven, 2012, Critical Succes Factors for Rolling forecasting, str. 7.

Okvir stalnega predračunavanja zaokroža vse komponente stalnega predračuna. Dejavniki okolja podjetja delno določajo zasnovo (dizajn) stalnega predračuna. Na podlagi zasnove se organizirata zbiranje vhodnih informacij in proces predračunavanja, ki vodi do končnega rezultata stalnega predračuna. Na koncu lahko management sprejema odločitve na podlagi stalnega predračuna.

Glavne komponente okvira stalnega predračuna, iz katerih izhajajo ključni dejavniki uspeha stalnega predračuna, so naslednje (Doeven, 2012):

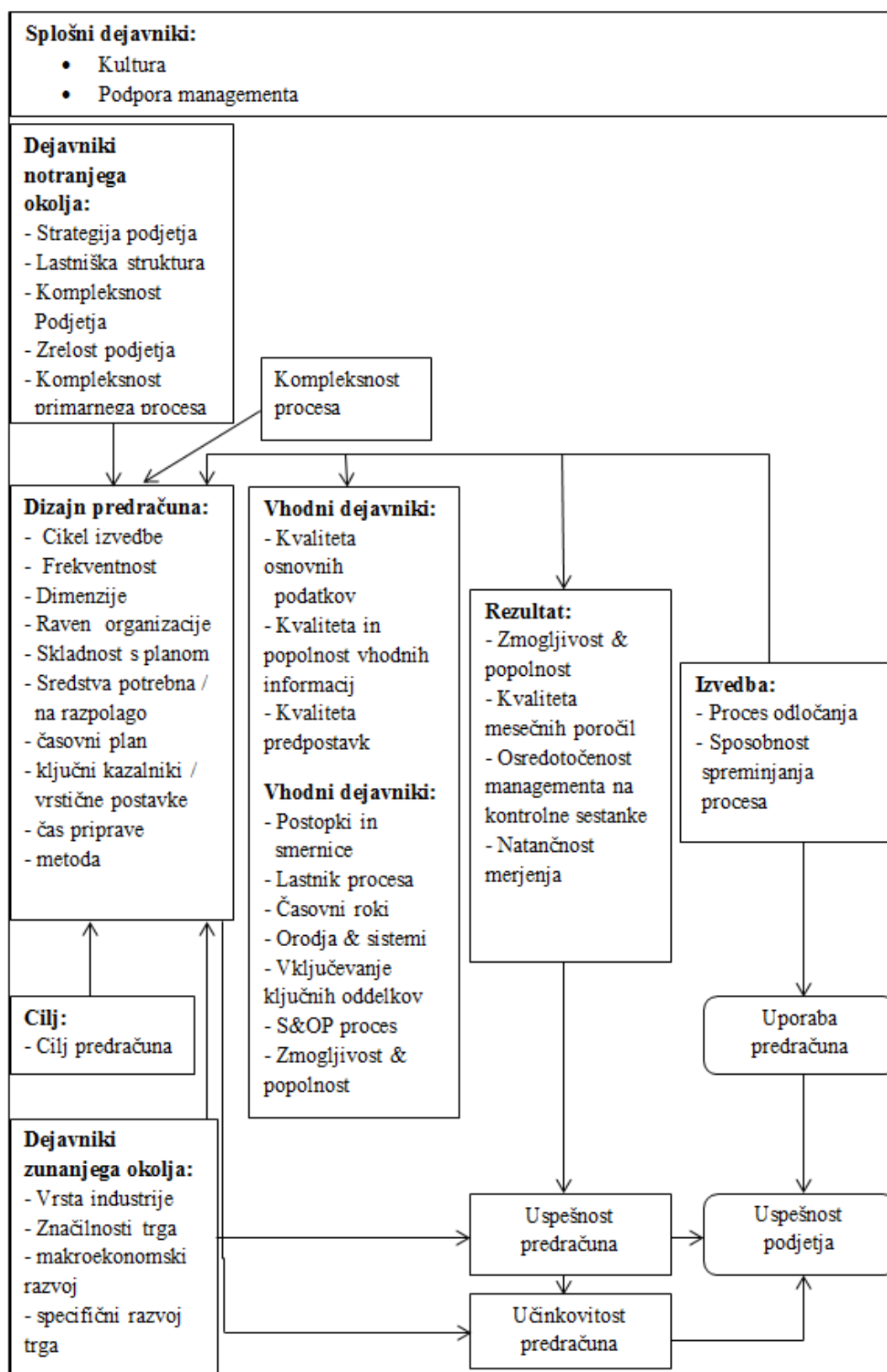
- **Vpliv dejavnikov okolja** – Ti se delijo na dejavnike notranjega okolja podjetja in na dejavnike zunanjega okolja. Med dejavnike notranjega okolja štejemo na primer

strategijo podjetja, kompleksnost podjetja, kulturo podjetja in lastniško strukturo podjetja. Dejavniki zunanjega okolja so na primer vrsta industrije, stopnja konkurenčnosti na trgu ali makroekonomski razvoj. Vsi dejavniki okolja, tako zunanji kot notranji, vplivajo na zasnovo stalnega predračuna, vendar podjetje, ki uporablja stalno predračunavanje, težko vpliva na njih. Podjetja se odzivajo na različne okoljske dejavnike s spreminjanjem zasnove ali procesa stalnega predračunavanja.

- **Zasnova** – Karakterizira stalni predračun. Vsako podjetje izvaja stalno predračunavanje na svoj način. Z uporabo različnega intervala obnavljanja predračunov lahko podjetja prilagodijo metodo svojim potrebam. V primeru dobre zasnove stalnega predračuna je časovni interval obnavljanja predračunov prilagojen vrsti poslovanja podjetja. Enako velja za vse ostale značilnosti zasnove, kot so raven organizacije, na kateri se stalni predračun pripravlja, ključni kazalniki podjetja in podobno. Poleg tega cilj podjetja zelo vpliva na stalno predračunavanje, saj podjetja uporabljajo stalne predračune za različne namene in spreminjajo zasnovo predračuna glede na cilj predračuna. Zasnova predračuna vpliva tudi na kompleksnost stalnega predračuna. S povečevanjem podrobnosti predračunavanja ali pogostosti predračunavanja se povečuje kompleksnost stalnega predračunavanja. Bolj kompleksno stalno predračunavanje je težje organizirati in upravljati, s čimer se povečuje verjetnost napak.
- **Vhodne informacije** – Zbrane so vse informacije za pripravo stalnega predračuna. Veliko oddelkov v podjetju ima v tej fazi pomembno vlogo podajanja vhodnih informacij. Vhodne informacije imajo zelo velik pomen, saj kakovost teh podatkov zelo močno vpliva na rezultat stalnega predračuna. Z uporabo nekakovostnih informacij ali izpustitvijo katere od pomembnih informacij se uspešnost stalnega predračuna zelo zniža.
- **Proces** – Dejavnosti, ki jih je treba izvesti, da se pripravi predračun. Pravilna raba orodij in sistemov, ki podpirajo proces, ter zmožnosti in sposobnosti zaposlenih in managerjev so ključni za uspeh stalnega predračuna.
- **Rezultat** – V tej fazi je stalni predračun dokončan. V večini podjetij se pripravi poročilo, ki povzema najbolj pomembne zaključke procesa stalnega predračuna.
- **Odločanje** – V tej fazi lahko management sprejema odločitve na podlagi stalnega predračuna. Poleg tega se lahko razpravlja o spremembah v procesu, ki bi izboljšale uspeh stalnega predračunavanja. Uspeh stalnega predračuna je delno določen z aktivnostmi, ki se izvedejo na podlagi zaključkov predračuna. Po zaključku procesa stalnega predračunavanja se začne nov krog predračunavanja, katerega osnova je predhodni predračun.

Slika prikazuje 28 kritičnih dejavnikov stalnega predračunavanja. Ti dejavniki imajo lahko pomemben vpliv na uspešnost stalnega predračunavanja in podjetje ima vpliv na njih.

Slika 12: Model ključnih dejavnikov uspeha



Vir: Doeven, 2012, *Critical Success Factors for Rolling forecasting*, str. 7.

Tako uspešnost predračunavanja kot tudi uporaba predračunov vplivata na uspešnost podjetja (Zotteri & Kalchsmidt, 2007). Uspešnost predračunavanja je pomembna za kakovost predračuna, ki se lahko meri s točnostjo predračunov. **Točnost stalnega predračunavanja** je indikator kakovosti napovedi in se računa z napako napovedi (Tanlu, 2007). Velika točnost stalnega predračuna, ki je rezultat velikih naporov v predračunavanju, vodi do procesa, v katerem so dejanski rezultati zelo blizu napovedanim.

Poleg točnosti predračunavanja je dober indikator kakovosti stalnega predračunavanja uporaba stalnih predračunov, ki se nanaša na ukrepe, ki so bili sprejeti kot rezultat informacij stalnega predračuna. Vpliv predračunavanja na uspešnost podjetja je odvisen od tega, kje se predračun uporablja – planiranje zalog surovin in materialov, planiranje podružnic (Zotteri & Kalchsmidt, 2007). Delna uporaba ali neuporaba stalnih predračunov vpliva na uspešnost podjetja: če je stalni predračun točen, ampak ga managerji ne uporabljajo, le-ta ne more prispevati k uspešnosti podjetja (Mentzer & Kahn, 1997). Proces odločanja določa, kako učinkovito se rezultat stalnega predračunavanja preslika v ukrepe za izboljšanje poslovanja podjetja, pri čemer so dejavnosti za izboljšanje procesov predračunavanja določene z dejavnikom možnosti za spremembo procesa (Doeven, 2012).

Doeven (2012) izpostavlja dva dejavnika, in sicer kulturo podjetja in podporo managementa, ki ne spadata k ostalim komponentam dejavnikov, vendar vplivata na proces predračunavanja od faze zasnove do faze odločanja.

Če povzamem ključne dejavnike različnih avtorjev, je za podjetje pomembno, da določi zasnovo predračuna, ki je skladna z vrsto industrije, s katero se podjetje ukvarja, prilagojena trgom, na katerih nastopa, ter ki ustreza ciljem predračunov. S prilagajanjem časovnega okvira in pogostosti predračunavanja tem pogojem si podjetje omogoči optimalno uporabo stalnega predračuna za odločanje. Pomembno je, da podjetja omejijo kompleksnost stalnega predračuna kolikor je možno in s tem preprečijo napake v predračunih in neuporabne napovedi. Najboljši način za dosego tega je, da se določijo ključni kazalniki podjetja in se predračuni ne pripravljajo preveč podrobno. Naslednja pomembna točka so vhodne informacije, saj le-te določajo kakovost končnega predračuna – boljši podatki neposredno vodijo k večji točnosti napovedi. Stalno predračunavanje potrebuje tudi podporo pravih orodij in sistemov ter ostalih sredstev, ki pomagajo preoblikovati vhodne informacije v dobre in točne predračune. Zadnji pomemben dejavnik pa so skupine ljudi, ki so vključene v proces predračunavanja. Zaposleni in managerji so ključni, saj s pripravo in interpretacijo predračunov igrajo pomembno vlogo pri doseganju točnosti predračunov in pri uporabi predračunov pri odločanju. Sodelovanje zaposlenih z različnih oddelkov pri predračunavanju se lahko doseže prek ponavljajočega procesa, ki managerjem in ostalim vključenim v predračunavanje omogoča medsebojno načrtovanje in deljenje scenarijev. Ključno vlogo pri usklajevanju načrtov znotraj podjetja pa ima oddelek kontrolinga.

3.4 Stalno predračunavanje v praksi

V hitro spreminjajočem se in nepredvidljivem gospodarskem okolju je težko določiti realne cilje in doseči pošteno oceno uspešnosti, če so na rezultate vplivali nepredvideni dogodki. Trenuten razvoj procesa predračunavanja je osredotočen na dve praksi: izboljšanje sistema tradicionalnega predračunavanja ali opuščanje le-tega (Hansen et al, 2003). Prvi tip temelji na vzdrževanju procesa tradicionalnega predračunavanja ter izboljševanju s komplementarnimi tehnikami, kot sta predračunavanje po sestavinah dejavnosti in stalno predračunavanje (Rickards, 2006). Druga kategorija pa je bolj radikalna in zagovarja popolno odpravo tradicionalnega predračunavanja, da bi podjetju omogočili hitrejše odzivanje in tako lažje spoprijemanje z negotovostjo (Hope & Fraser, 2001).

V praksi večina podjetij uporablja stalno predračunavanje kot dodatek tradicionalnemu predračunavanju (Sivabalan, Booth, Malmi & Brown, 2009). Lorain (2010) pojmuje stalno predračunavanje kot dinamično strateško plansko orodje, ki je zelo uporabno za upravljanje denarja in vsakdanji proces odločanja, vendar ne more nadomestiti tradicionalnega letnega predračuna za namen vrednotenja in motiviranja. Letno predračunavanje je skupen finančni inštrument managementa z namenom postavitve ciljev in nagrajevanja. Letni plan je cilj in spodbuda za vsakega zaposlenega.

Podjetja vidijo dodano vrednost v uporabi stalnega predračunavanja poleg tradicionalnega predračunavanja kljub stroškom, ki nastanejo pri časovno zamudnemu opravlilu in ostalih sredstvih, potrebnih za sam proces. Glavni razlogi za komplementarno uporabo obeh metod v podjetjih so naslednji (Tanlu, 2007):

- Časovni okvir stalnega predračunavanja – medtem ko je letno predračunavanje pripravljeno za časovni horizont do konca fiskalnega leta, stalno predračunavanje omogoča podjetjem pogled izven tega časovnega okvira.
- Naslednji razlog izhaja iz razlike med obema metodama: planski namen tradicionalnega letnega predračunavanja je v glavnem v operativnih informacijah in odločitvah kot izdelava akcijskih načrtov in usklajevanje virov, stalno predračunavanje pa na drugi strani zagotavlja boljše informacije za strateške odločitve zaradi daljšega časovnega okvira.
- Uporaba stalnega predračunavanja poleg tradicionalnega ima pozitiven vpliv zaradi večje natančnosti stalnega predračunavanja. Natančnost je izboljšana zaradi pogostega posodabljanja stalnih predračunov in zaradi dejstva, da stalno predračunavanje ni osnova za ocenjevanje uspešnosti managerjev. Natančnost napovedi se meri kot napaka napovedi, ki je razlika med napovedjo in dejanskim rezultatom, in je kazalnik kakovosti napovedi.

Slika 13: Vodilne prakse na področju predračunavanja



Vir: Hunt, 2007, *Budgeting and Forecasting : Issues and Leading Practices*, 6.

Hunt (2007) je mnenja, da podjetja, ki prepoznajo povezavo med uspešnostjo in predračunavanjem, vse bolj sprejemajo kombinacijo različnih praks, saj nobena od praks sama po sebi ne ponuja odgovorov na vsa vprašanja (Slika 13). S kombinacijo naslednjih vodilnih praks pa podjetje lahko zares začne premagovati težave s predračunavanjem (Hunt, 2007):

- Uporaba **stalnega predračunavanja**.
- **Večja udeležba operativnih vodij** – S tem pridobimo pravilnejše in zanesljivejše napovedi, saj lahko najboljše napovedi pripravijo tisti, ki so odgovorni za dejanske poslovne aktivnosti. Ključnega pomena za uspešno sprejetje nove rešitve je, da so končni uporabniki deležni dovolj praktičnega izobraževanja. Izobraževanje ne sme temeljiti le na tehničnih rešitvah, ampak tudi na osnovnem konceptu predračunavanja: kaj je predračun, kaj želi podjetje pridobiti s predračunavanjem, kje in kako dobiti ključne podatke. Te vrste izobraževanja so bistvenega pomena za oblikovanje kulture podjetja, ki je osredotočena na oblikovanje dodane vrednosti za podjetje ter poganja visoko uspešnost.
- **Povezava podrobnosti z odgovornostjo** – Povezati je treba podrobnosti predračunavanja z odgovornostmi zanje, saj se s tem poveča natančnost, ker vodje predračunavajo zadeve, ki jih upravljajo in o katerih diskutirajo na dnevni ravni. Vloge

in odgovornosti operativnih vodij je treba oceniti, da razumejo, za katere skupne elemente poslovnega modela so odgovorni in – prav tako pomembno – za katere niso odgovorni.

- **Predračunavanje na podlagi ključnih dejavnikov** – Pristop k upravljanju, ko podjetje določi ključne poslovne dejavnike in ustvarja vrsto poslovnih predračunov v matematičnem modelu, kako različne spremenljivke vplivajo na ključne poslovne dejavnike podjetja.
- **Analize za končne uporabnike** – Napredek v planskih aplikacijah omogoča napredne analize in poročila, ki so na voljo širši množici končnih uporabnikov. V preteklosti je imel dostop do teh orodij samo finančni oddelek, ki je bil edini usposobljen za njihovo uporabo. Zagotavljanje analitične zmožnosti lokalnih operativnih vodij jim daje orodje za upravljanje in sledenje lokalnemu poslovanju kar pomaga usposobiti lokalno vodenje in zagotavlja kritje novemu procesu predračunavanja, vendar to zahteva vnaprejšnje investiranje v razumevanje poslovnih zahtev tako operativnih vodij kot tudi višjega vodstva. Tako operativni vodje dobijo model s poročili in analitičnimi možnostmi, ki jim pomaga voditi lokalno poslovodstvo.

3.5 Prednosti in slabosti stalnega predračunavanja

Stalno predračunavanje zagotavlja veliko koristi za podjetja z vidika reakcijskega časa in usklajenosti dejavnosti. Managementu omogoča, da se osredotoči na sprejemanje odločitev, ki so pomembne in imajo daljnosežne posledice ter lahko pripeljejo podjetje do njegovih strateških ciljev in skupne vizije. Če so stalni predračuni pripravljeni pravilno, lahko zagotavljajo pravo konkurenčno prednost podjetja v stalno in hitro spreminjajočem se poslovnem okolju.

Mnogi avtorji navajajo prednosti stalnega predračunavanja. Banović (2005) vidi prednosti stalnega predračunavanja v tem, da:

- spodbuja managerje, da raje razmišljajo o planiranju kot o stalnem procesu in ne kot o statičnem dogodku,
- daje priložnost za hitrejši odziv na stalno spreminjajoče se okolje,
- teoretično je proces letnega planiranja odpravljen, saj je projekcija za naslednje leto enostavno prvi stalni predračun,
- planiranja ne narekuje koledar, ampak je lahko sproženo s pomembnimi dogodki in spremembami.

Clarke (2007) poudarja naslednje pridobitve uvedbe stalnega predračunavanja:

- poganja stanje novih poslov,
- tvori osnovo za načrtovanje kapacitet v tovarnah in ostalih splošnih področjih,

- deluje kot podpora managerjem pri pogajanjih s kupci,
- spodbuja kritičen pogled, ki ga vodstvo potrebuje za prihodnost,
- je temelj za letni plan in dolgoročne strateške plane.

Hunt (2007) vidi naslednje prednosti stalnega predračunavanja:

- Zmanjša ali ukine tradicionalni pristop, saj stalno predračunavanje sili posameznike, da posodablajo svoje poslovne napovedi vsak mesec in so aktivni pri teh mesečnih postopkih.
- Pomaga ukiniti na leto naravnano miselnost in osredotočenost na obstoječe leto s priznanjem, da so poslovne funkcije tekoče poslovanje in morajo biti upravljane v tem smislu.
- Ves čas zagotavlja npr. 18-mesečni pregled poslovanja, kar managerjem omogoča sprejetje sanacijskih ukrepov, ko se napove sprememba poslovnih razmer.
- Odpravi nerealistično vrzel v obdobju december–januar, ki nastane, ko se v koledar prvič vpiše predračun za naslednje leto. Z izvajanjem stalnega predračunavanja je predračun december–januar enak vsem ostalim.
- Zmanjša ali potencialno ukine letni proces planiranja. V času, ki je običajno za letno planiranje, bodo managerji že iz svojih zadnjih predračunov imeli zelo dobro napoved, kako bo videti naslednje leto.
- Služi kot mehanizem za spodbujanje kulture, v kateri je ustvarjanje in merjenje vrednosti v glavah vseh zaposlenih organizacije. Takšna kultura ne samo razlikuje zelo uspešna podjetja od ostalih, ampak tudi služi kot temeljni kamen za prispevek financ k podjetju.
- Spodbuja finančno razmišljanje in omogoča, da kazalniki vrednosti podjetja prežemajo podjetje in postanejo skupen jezik podjetja, kar vodi odločitve in ukrepe k odličnosti.

Kljub vsem prednostim pa ima – tako kot vsaka metoda – tudi stalno predračunavanje nekaj slabosti. Banović (2005) navaja naslednje slabosti stalnega predračunavanja:

- Kot pri vsakem predračunavanju morajo managerji in zaposleni napovedovati odgovorno in ne smejo gledati na napovedi kot rutinsko opravilo.
- Stalni predračuni morajo biti izpolnjeni vsak mesec ali kvartal namesto letno, kot prej, kar poveča delo in stroške, vezane na predračunavanje.
- Stalno spreminjanje predpostavk in finančnih vplivov teh predpostavk navadno izniči cilje skupaj z zavezo za njihovo uresničenje.
- Planski čas lahko postane preveč zamuden.

Stalni predračuni zahtevajo tudi specifična informacijska orodja in sisteme, ki jih ni vedno enostavno zgraditi, kaj šele uporabljati. Modeli predračuna morajo biti enostavni za načrtovanje scenarijev ter prožni in prilagodljivi. Preglednice so nagnjene k napakam, kar je lahko razlog za netočno stalno predračunavanje.

4 STALNO PREDRAČUNAVANJE V PODJETJU X

Na podlagi v predhodnih poglavjih opisanega in pojasnjenega teoretičnega pogleda predračunavanja v praktičnem delu magistrske naloge analiziram proces stalnega predračunavanja in smiselnosti uporabe le-tega v izbranem podjetju.

4.1 Predstavitev izbranega podjetja

Podjetje, ki je obravnavano v praktičnem delu magistrske naloge, je proizvodno podjetje v gradbeni panogi s sedežem v Sloveniji. Je sodobno in uspešno podjetje, ki je poslovno in lastniško že od leta 1997 integrirano v evropsko gospodarstvo. Podjetje zaposluje 124 delavcev. Večino prihodkov podjetje ustvari na tujih trgih, kar ga uvršča med največje izvoznike v Sloveniji. Zaradi želje podjetja po varovanju poslovnih podatkov identitete podjetja ne bom razkrila, popolnoma pa bodo prirejeni tudi podatki o poslovanju podjetja.

Podjetje je bilo ustanovljeno leta 1982 in je do leta 1992 menjalo različne organizacijske oblike v okviru slovenskega podjetja. Leta 1992 je podjetje kupilo nemško podjetje z delovanjem v isti panogi. Le-to je leta 2002 prešlo v last velikega španskega koncerna, enega večjih proizvajalcev gradbenega materiala v Evropi. Gospodarska kriza v Evropi, predvsem na področju gradbeništva, je špansko podjetje pahnila v dolgove, ki jih je v zameno za lastniški delež pokrilo ameriško finančno podjetje (Interni viri podjetja, 2016).

Osnovno poslanstvo podjetja X je (Interni viri podjetja, 2013): »Postati referenčni partner pri varčevanju energije in zvočnega ugodja v gradbeništvu za naše proizvode, k čemer nas ženejo poslovna odličnost, najbolj učinkovita dobavna veriga in strast ekipe«.

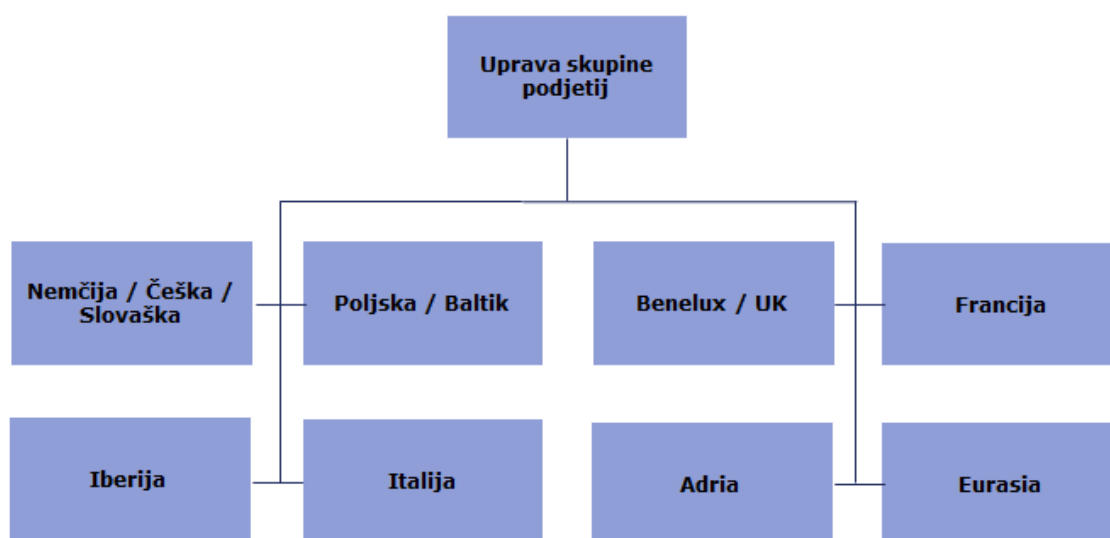
Glavne vrednote podjetja X (Interni viri podjetja, 2013):

- širitev, razvoj trgov, in izboljšava standardov izdelkov,
- aplikativni razvoj proizvodov v ključnih segmentih,
- prednostna usmerjenost k povečevanju kakovosti vseh proizvodov,
- vlaganje v razvoj in povečevanje proizvodnih zmogljivosti,
- zagotavljanje dobičkonosnega poslovanja z ukrepi za stroškovno racionalizacijo in povečevanje produktivnosti,
- krepitev ustvarjalnosti in inovativnosti, motivacije ter podjetniške in ciljne naravnosti,
- sistematična skrb za kakovost življenja in dela zaposlenih,
- ohranjanje ekonomske, socialne in naravovarstvene odgovornosti do okolja, v katerem poslujemo,
- krepitev prepoznavnosti in pozitivne javne podobe podjetja.

4.2 Organizacijska struktura

Organizacijsko podjetje X deluje v skupini, ki obsega trinajst proizvodnih podjetij v osmih državah in je s svojimi proizvodi prisotno na približno štiridesetih trgih v Evropi, na Bližnjem Vzhodu in v severni Afriki. Skupina zaposluje približno dva tisoč zaposlenih v evropskih državah in Rusiji. Skupina podjetij je organizirana v poslovne enote, tako da je evropski trg razdeljen na osem poslovnih enot (Slika 14).

Slika 14: Organizacijska struktura skupine

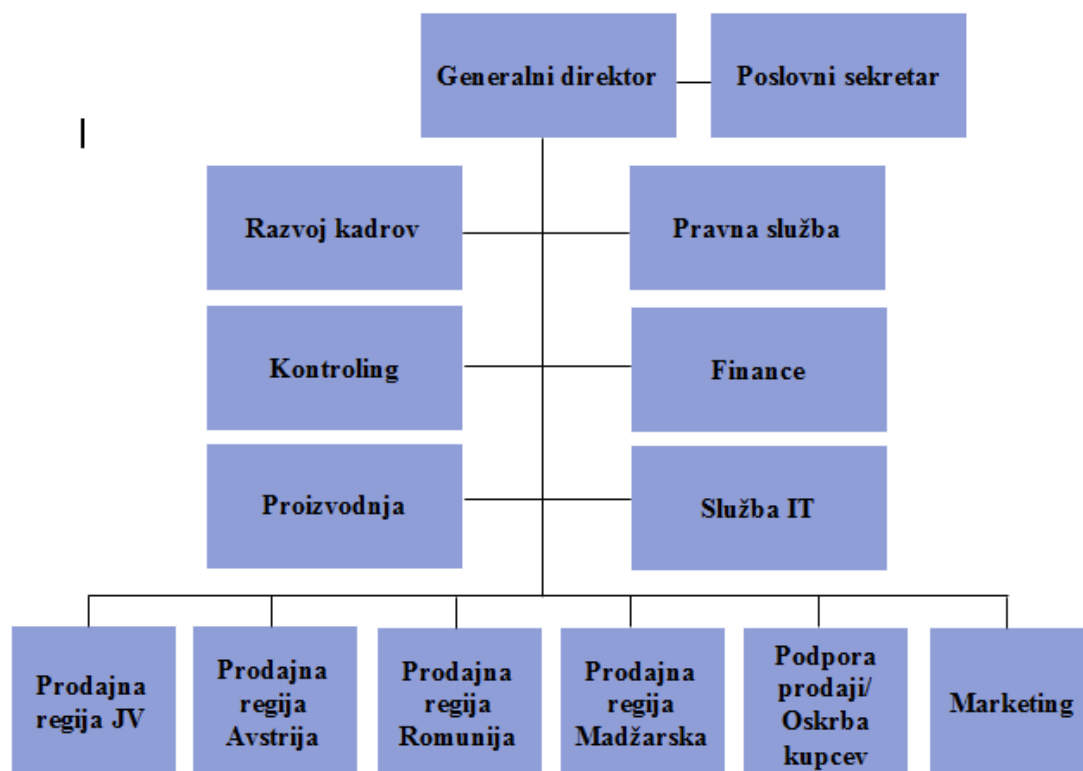


Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2016.

Izbrano podjetje X je vključeno v poslovno enoto Adria, ki pokriva področje jugovzhodne Evrope s sedežem enote v Sloveniji. Države, ki jih pokriva poslovna enota Adria: Slovenija, Avstrija, Madžarska, Hrvaška, Bosna in Hercegovina, Srbija, Kosovo, Romunija, Bolgarija in Makedonija.

Funkcije prodaje, marketinga in oskrbe kupcev v podjetju opravljajo samostojno. Funkcije proizvodnje, logistike, kadrovanja, informatike, financ in kontrolinga so funkcijsko vezane na funkcijske vodje znotraj skupine. Posamezne funkcije so pod odgovornostjo pristojnega sektorja. V podjetju so zaposleni vodje posameznih področij ter generalni direktor. Pri pomembnejših odločitvah in postavljanju strategij podjetje ni samostojno, čeprav ti samostojno opravljajo navedene funkcije. Posamezni postopki v okviru opravljanja določenih funkcij so določeni s strani matičnega podjetja, tako kot sta s strani matičnega podjetja določena tudi cilj predračuna in strategija za doseg predračuna. Vse pomembnejše investicijske odločitve se sprejemajo v matični družbi. Centralizirane so tudi storitve informatike – podatkovne mreže, strežniki, nabava programske opreme in podobno.

Slika 15: Organizacijska struktura poslovne enote Adria



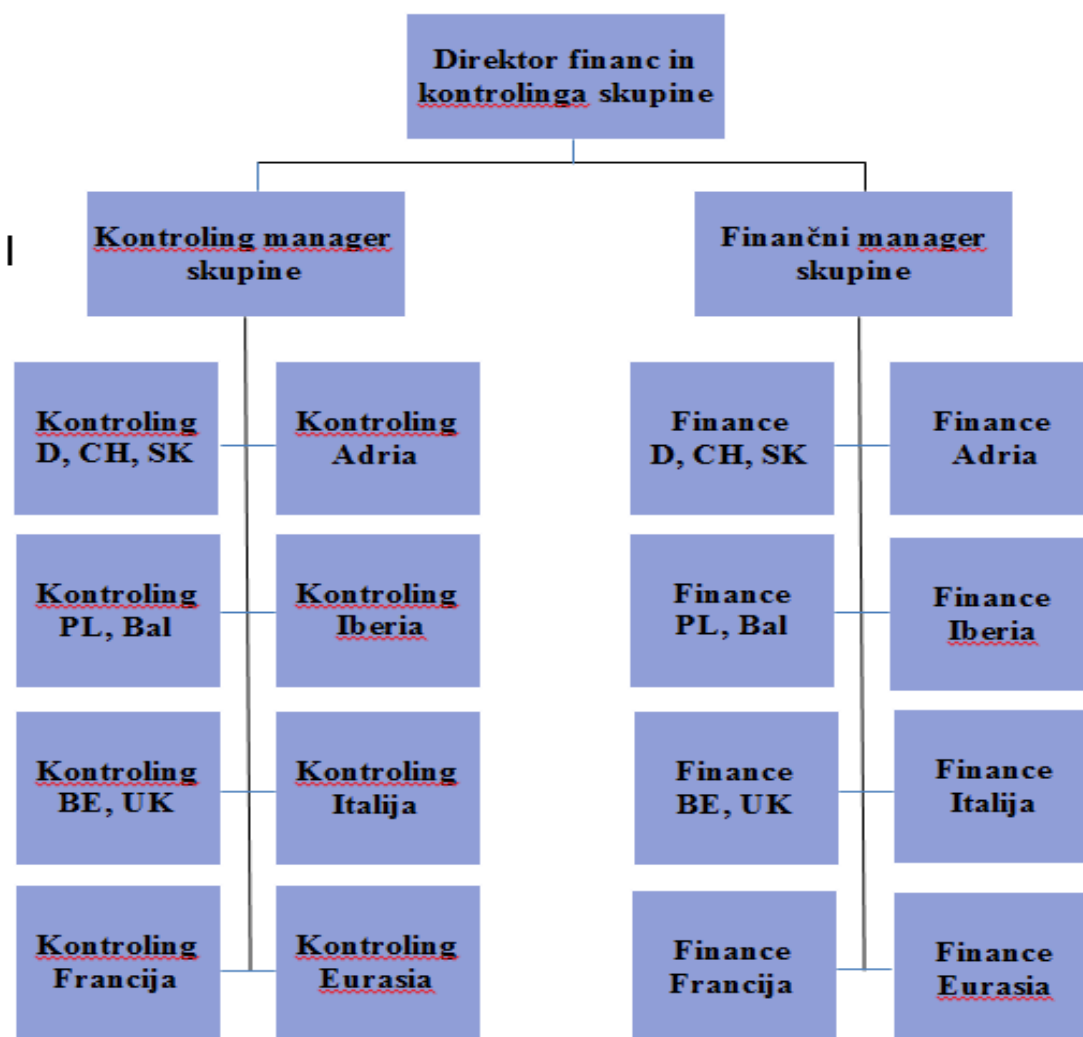
Vir: Podjetje X, Interno gradivo. 2016.

Kot je razvidno s Slike 15, je v obravnavanem podjetju prisotna linijska organizacijska struktura prodajnih služb, ki so odgovorne za operativno izvajanje poslovnih aktivnosti. Ostale servisne službe so štabne funkcije, ki služijo kot podpora poslovanju podjetja in so funkcijsko neposredno podrejene funkcijskemu vodji v skupini.

Če natančneje pogledamo oddelek kontrolinga in računovodstva, ki sta v podjetju odgovorna za pripravo stalnih predračunov, sta oddelka funkcijsko odgovorna kontroling managerju oz. finančnemu managerju skupine. Vloga kontrolinga in financ centrale je izvajati funkcije v centrali, hkrati pa so odgovorni za zasnovo in podporo kontrolinga in financ v hčerinskih družbah. Zasnova temelji na viziji in strategiji skupine. Centrala je zadolžena za pripravo navodil, ki na splošno in podrobneje razdeljujejo naloge, odgovornosti, pravila, terminske načrte in podobno.

Slika 16 prikazuje službo financ in kontrolinga, ki ima skupnega direktorja, ki je odgovoren generalnemu direktorju skupine. Direktorju financ in kontrolinga sta neposredno odgovorna managerjema financ in kontrolinga skupine, ki koordinirata delo kontrolinga in financ znotraj skupine podjetij. Organizacijsko strukturo prikazujem, ker ima organiziranost skupine velik vpliv na predračunavanje v podjetju X.

Slika 16: Organizacijska struktura kontrolinga in financ podjetja X



Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2016.

4.3 Predračunavanje v izbranem podjetju

Predračunavanje se v podjetju X izvaja za celotno regijo Adria, znotraj katere je šest podjetij, vendar v nalogi predstavim predračunavanje le za podjetje X s sedežem v Sloveniji.

Proces načrtovanja v podjetju X se začne s petletnim strateškim načrtom. Strateški načrt pripravi oddelek kontrolinga skupine podjetij v sodelovanju z generalnim direktorjem poslovne enote ter oddelkoma prodaje in marketinga poslovne enote. Strateški načrt je proces, s katerim vodstvo podjetja določa glavne smeri poslovanja podjetja ob upoštevanju zmogljivosti podjetij, predvidevanju vedenja konkurence, sprememb v tehnologiji in prihodnjega povpraševanja na trgu. Strateški načrt je vodilo za pripravo predračunov v podjetju.

4.3.1 Sprememba procesa predračunavanja in razlogi zanjo

4.3.1.1. Uvedba stalnega predračunavanja

Do leta 2012 je podjetje pripravljalo letni predračun enkrat letno. Ta proces se je običajno začel septembra in trajal tri mesece. Letni predračun podjetja je bil pripravljen zelo podrobno in podjetje je potrebovalo nekaj mesecev, da ga je dokončalo. Letni predračun je bil zelo podroben, da je pokrival vsa področja poslovanja. Predračunavanje je potekalo »od spodaj navzgor«, kar pomeni, da tisti, ki so odgovorni za uresničitev predračuna, sodelujejo pri pripravi le-tega s posredovanjem podrobnih informacij, na podlagi katerih se je pripravil zbirni predračun.

Vendar je – tako kot za večino podjetij in panog – tudi za podjetje X poslovno okolje postalo zelo nestabilno. Gospodarska kriza je zelo prizadela gradbeništvo, zato je podjetje za preživetje v tem negotovem času potrebovalo veliko prilagodljivosti in odzivnosti na trgu. Časi, ko je podjetje v svoje predračune vgrajevalo nekajodstotno rast prodaje, ki so jo z lahkoto tudi dosegli, so minili. Finančna kriza je povzdignila pomen predračunavanja v poslovnem razmišljanju in očitno je postalo, da je tradicionalno letno predračunavanje zastarelo. Managerji so se pritoževali, da so se okoliščine na trgu od septembra, ko se je predračun pripravljal, pa do januarja, ko so se dejanski rezultati začeli kazati, zelo spremenili. Porabili so veliko preveč časa za pojasnjevanje, zakaj predpostavke v predračunu niso več relevantne. Letni predračun je postal popolnoma zastarel še pred začetkom fiskalnega leta in nikomur ni predstavljal vodilo in cilj. Podjetje je čutilo potrebo po občasnem pregledu ključnih kazalcev uspešnosti, da so lahko ustrezno reagirali z akcijskimi plani z namenom, da dosežejo zastavljeni cilj. Razlog za spremembo načina predračunavanja je v veliki meri tudi finančne narave, saj je podjetje v slabih časih potrebovalo orodje za upravljanje denarnih sredstev.

Da bi rešili vsesplošno nezadovoljstvo s procesom predračunavanja tako v matičnem podjetju kot v poslovnih enotah, je podjetje sprejelo sistem stalnega predračunavanja kot dodatek k letnemu predračunavanju. Podjetje torej tradicionalnega letnega predračunavanja ni ukinilo, saj verjame, da je letni predračun pogled na to, kam podjetje želi priti, medtem ko so stalni predračuni pogled na to, kam podjetje verjame, da bo prišlo v sedanjih okoliščinah ali kot rezultat sprememb, ki jih lahko uvede. Poleg tega ostaja letni predračun edinstvena referenca za analizo odmikov in osnova za nagrajevanje.

Uvedbo stalnega predračunavanja je vodila matična družba, ki je pripravila okvir stalnega predračunavanja, orodje za predračunavanje ter navodila in izobraževanje vseh vpletenih v proces, tako managerjev na vseh nivojih kot tudi zaposlenih v oddelkih kontrolinga in financ, ki koordinirajo proces znotraj poslovnih enot in na koncu sestavljajo končni predračun.

Podjetje je uvedlo sistem mesečnega stalnega predračunavanja v oktobru 2012. Podjetje naj bi vsak mesec z izjemo avgusta, ko je večina zaposlenih na letnem dopustu, in decembra zaradi praznikov pripravilo stalni predračun do konca fiskalnega leta. Na Sliki 17 vidimo časovni okvir stalnega predračunavanja v podjetju X, ki vključuje mesečne posodobitve predračuna. Posodobljeni predračun vključuje zadnje informacije s trgov skupaj s čisto zadnjimi doseženimi rezultati podjetja. Dejanski rezultati dajejo podjetju informacije v zvezi z delovanjem v preteklosti, ki se jih lahko uporabi kot osnovo za prilagoditev predračuna za prihodnost.

Slika 17: Časovni okvir stalnega predračunavanja v podjetju X za leto 2013

Predračuni pripravljeni v:	Predračuni pripravljeni za:											
	Leto 2013											
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec
Jan	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Feb	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Mar	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Apr	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Maj	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F
Jun	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F
Jul	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F
Sep	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F
Okt	A	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F	F
Nov	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F

A- predstavlja dejanski rezultat za mesec

F -predstavlja predračun za mesec

Meja konec leta se ni pokazala za dobro, saj so bili vsi usmerjeni v to, kako bomo končali leto, ni pa se upoštevalo prihodnosti. Pripravljali so se predračuni, ki so bili zasenčeni s cilji. Cilj predračunavanja je pokazati najbolj realistično sliko – kako podjetje sledi smeri svojih ciljev – ne pa sliko, ki jo podjetje želi videti. Slika naj bi segala tako daleč v prihodnost, kolikor daleč seže pogled managerjev. Predvsem uprava skupine podjetij ni bila zadovoljna s predračuni, ki so bili enaki ciljem managerjev. Čutilo se je pomanjkanje razprav o tem, katere akcije so potrebne in katera sredstva so potrebni za dosego cilja. Vse to pa zakriva ideja o tem, kako lahko rastemo hitreje. Žal, nič od tega ne pripomore k večji točnosti, ki je potrebna za pametne poslovne odločitve.

Slika 18: Časovni okvir stalnega predračunavanja v podjetju X za leto 2014

Predračuni pripravljeni v:	Predračuni pripravljeni za:																	
	Leto 2014												Leto 2015					
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun
Jan	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F						
Feb	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F					
Mar	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F				
Apr	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F			
Maj	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F		
Jun	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	
Jul	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Sep	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Okt	A	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F	F
Nov	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	F	F	F	F	F	F	F	F

A- predstavlja dejanski rezultat za mesec

F -predstavlja predračun za mesec

Tako se je uprava skupine podjetij odločila za spremembo časovnega okvira predračunavanja, in sicer se vsak mesec pripravi predračun za naslednjih 12 mesecev. To je bistvo metode stalnega predračunavanja, ki poudarja gibanje poslovanja naprej, ker vedno gleda 12 mesecev vnaprej. V podjetju poudarjajo pomen stalnega predračunavanja tudi zaradi tesne povezave s strategijo, kar pomeni: imaš pregled nad tem, kaj se dogaja v poslovanju, oceniš vpliv in izvedeš ustrezne popravke. Tak način predračunavanja omogoča pogled v preteklo in prihodnje poslovanje, kar daje boljšo osnovo za odločanje.

4.3.1.2 Prilagoditev letnega predračunavanja stalnemu predračunavanju

Podjetje je bilo z uvedbo stalnega predračunavanja zelo zadovoljno, vendar le-to ni bilo v funkciji nadomestitve letnega predračuna. Letni predračun se je pripravljajl z drugimi orodji in na drugačen način. Zato so se odločili še za poenostavitev letnega predračuna, ki naj bi imel za osnovo model stalnega predračuna.

Proces letnega predračunavanja v podjetju se je izkazal kot:

- zelo močan: pokriva vsa poslovna področja,
- ravno dovolj podroben: omogoča spremljanje odmikov na večini ravni,
- podjetje zelo dobro ve, kako se spopasti s procesom,
- tehnično zelo dobro organiziran.

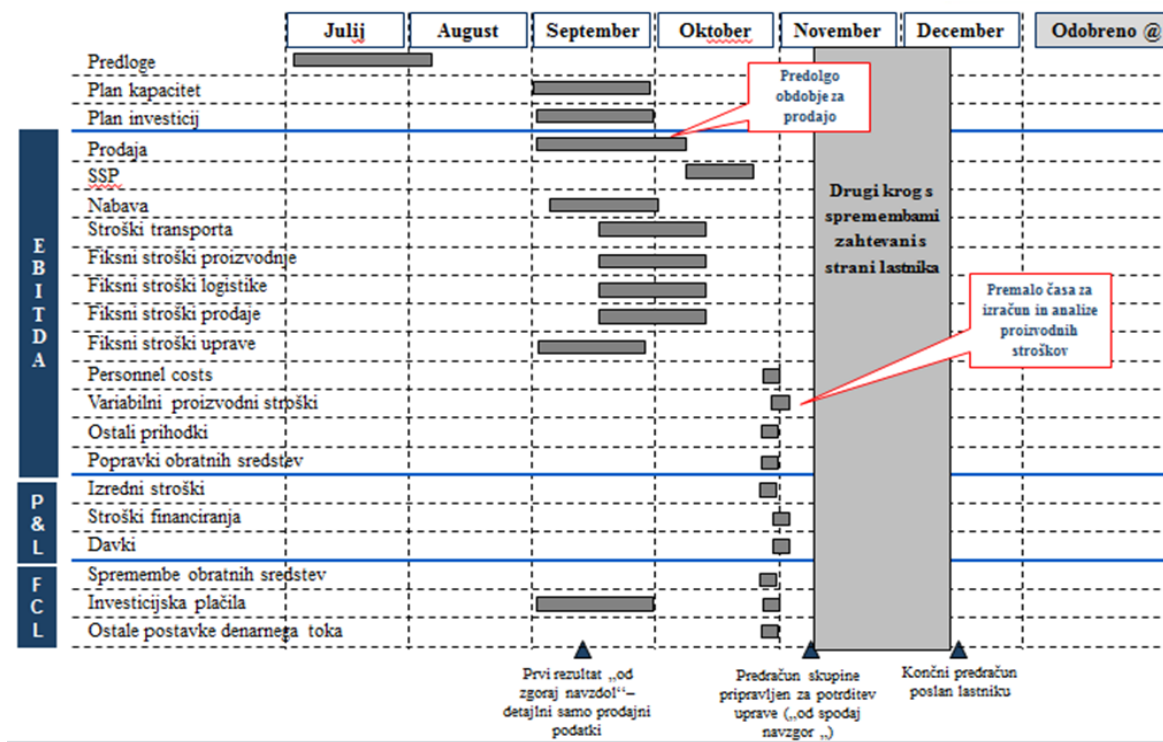
... vendar istočasno:

- proces je zelo »težek« glede na raven podrobnosti + veliko število podjetij, za katere se predračun pripravlja,
- ekstremno težko je izvajati mnoge ponovitve zaradi prilagoditev: največ 1–2 je sprejemljivo za predračunski časovni okvir (3 mesece),
- končni rezultat/denarni tok je znan šele na koncu procesa, zaradi česar lahko pride do presenečenj,
- včasih je lahko raven kompleksnosti razlog za težko obvladovanje celotne slike.

Kljub dobremu postopku letnega predračunavanja »na papirju« in glede na nezmožnost izvajanja več ponovitev postopka predračunavanja so bili v zadnjih letih v predračune vključeni popravki v zadnjem trenutku, da bi dosegli končna pričakovanja, kar pa je povzročilo:

- preveč pritiska na vseh ravneh v zadnjih tednih procesa predračunavanja,
- kritično obdobje za dnevne naloge in pomanjkljivo osredotočenost na vsakodnevno poslovanje, ki traja predolgo,
- slabo spremljanje odmikov,
- frustracijo celotne ekipe, ki je vpletena v proces.

Slika 19: Prikaz letnega predračunavanja v podjetju X pred spremembo



Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Slika 19 prikazuje časovni okvir letnega predračunavanja in opozarja na težave v časovni razporeditvi za določene naloge. S slike 19 je razvidno, da je obdobje, ki je na voljo za uskladitev prodaje, trajalo predolgo, medtem ko je za izračun in analizo proizvodnih stroškov ostalo premalo časa, zaradi česar je prihajalo do napak, ki pa so imele velik vpliv na rezultat predračuna.

V svojih internih virih (2013) navaja naslednje prednosti stalnega predračunavanja, ki so vodile do prilagoditve modela letnega predračunavanja modelu stalnega predračunavanja:

- dobro znano po celotni organizaciji;
- s stalnimi mesečnimi ponovitvami se je model kontinuirano dopolnjeval v tej meri, da smo dobili dobro avtomatiziran model za konsolidacijo medsebojne transakcije povezanih podjetij tako na ravni poslovne enote kot tudi na ravni skupine;
- je fleksibilno in celoten proces mesečnega predračunavanja traja štiri do največ pet dni od prodajne napovedi do konsolidacije celotne skupine.

Vendar mesečni stalni predračun ne zagotavlja vseh podatkov za letno planiranje:

- standardi podjetja zahtevajo bolj podrobne podatke, da je možno spremljati uspešnost dejanskega poslovanja in odmike (cene, proizvodni stroški, konto fiksnih stroškov in podobno),
- lastnik zahteva bolj podrobne letne pradžunske podatke,
- orodje stalnega predračunavanja predvideva 12-mesečni časovni okvir, zato je treba dodati tri do štiri dodatne mesece,
- obstajajo določene omejitve v obstoječem modelu stalnega predračunavanja, da bi lahko ta veljal kot letni predračun: ne vsebuje podatkov o investicijah, ni podrobnih podatkov o investicijskih plačilih, proizvodnih kapacitetah, nabavnih cenah in podobno.

Podjetje X je tako v letu 2013 za letno predračunavanje kot osnovo začelo uporabljati izboljšani model stalnega predračuna, ki vsebuje dodane informacije za namen letnega predračunavanja: obdobje predračunavanja se podaljša za štiri mesece, da predračun zajema celotno naslednje leto, ter vsebuje dodatne zavihke, ki zajemajo podrobne informacije, potrebne za letni predračun. Letni predračun se od stalnega predračuna raziskuje tudi v tem, da obvladujoče podjetje postavi cilje, ki naj bi jih posamezna podjetja in poslovne enote dosegle. Cilji so običajno postavljeni z EBITDA in neto denarnim tokom ter določenimi usmeritvami glede dni vezave obratnih sredstev. Podjetja nato pripravijo in usklajujejo podrobne predračune prodaje, proizvodnje, nabave, splošnih stroškov in stroškov dela, da pridejo do zastavljenih ciljev. Tako se letni predračun pripravlja na način od zgoraj navzdol, medtem ko se stalni predračuni pripravljajo od spodaj navzgor.

4.3.2 Proces stalnega predračunavanja v podjetju X

Glede na to, da je zahteva za spremembo procesa predračunavanja prišla s strani generalnih managerjev poslovnih enot kakor tudi s strani managerjev obvladujočega podjetja, je uprava skupine podjetij projekt potrdila in prevzela njegovo vodenje in sponzorstvo. Managerji so želeli orodje, ki bi olajšalo odločanje, prav tako so to orodje z velikim navdušenjem predstavili v poslovnih enotah. Sprejetje stalnega predračunavanja s strani managerjev je bila velika prednost pri procesa uvajanja, ker je to v bistvu poganjalo celoten projekt. Močno pa je sprejetje sprememb odvisno od kulture podjetja, na katero lahko v večji meri vpliva samo vodstvo.

Management si prizadeva, da stalne predračune uporablja celotno podjetje in da v podjetju obstaja enotno poslovno razumevanje. Stalno predračunavanje in informacije, ki jih pri tem pridobimo, so pomembno orodje za izmenjavanje znanja, učenja, ki se odseva na vseh, tudi na najvišjem managerskem nivoju. Pomen izmenjave znanja in učenja je proces, ki poteka od vodstva navzdol in je zelo občutljiv ter ki lahko vpliva na boljšo komunikacijo znotraj podjetja in boljše poslovno razumevanje. Najvišje vodstvo lahko s komunikacijo od zgoraj navzdol poveča pozornost na določene ključne kazalnike uspeha in aktivnosti, zato je pomembno, da imajo vse poslovne enote pravo znanje.

Vodja projekta uvajanja stalnega predračunavanja kot enega od razlogov za uvedbo stalnega predračunavanja navaja povečanje poslovnega razumevanja v celotnem podjetju.

Projekt je bil voden centralizirano v upravi skupine, kar je pri procesih predračunavanja v multinacionalnih podjetjih nujno, saj ne more vsako podjetje ali poslovna enota imeti svojega sistema predračunavanja, različnih standardov, predpostavk, ravni podrobnosti podatkov, časovnega okvira in pogostosti posodabljanja. Proces koordinirata oddelka kontrolinga in financ skupine podjetij.

Podjetje je določilo ključne kazalnike poslovanja, ki jih bo s stalnim predračunavanjem spremljalo in ki najboljše kažejo uspešnost podjetja. Ti dejavniki tudi nakazujejo, katere informacije so potrebne za pripravo predračuna, ki pa so manj podrobne kot pri letnem predračunavanju.

Kot je razvidno iz Tabele 3, so za podjetje X in skupino, v kateri podjetje posluje, ključnega pomena spremljanje prodaje tretjim osebam, prispevek za kritje, EBITDA, denarni tok, zadolženost ter dnevi vezave obratnih sredstev. Ti kazalniki opisujejo poslovanje in rezultate ter pomagajo managerjem, da se osredotočijo na najpomembnejše stvari. Poleg finančnih kazalnikov podjetje spremlja tudi nefinančne kazalnike, kot so zadovoljstvo kupcev, tehnični razvoj panoge in podobno, ki imajo prav tako velik vpliv na poslovanje podjetja, le da jih je težko vrednotiti.

Tabela 3: Ključni kazalniki poslovanja podjetja X

PREGLED KLJUČNIH KAZALNIKOV POSLOVANJA

Prodaja tretjim osebam	[k eur]
PRISPEVEK ZA KRITJE	[k eur]
EBITDA brez blagovne znamke	[k eur]
% EBITDA (od prodaje)	[%]
EBITDA	[k eur]
% EBITDA (of total sales)	[%]
FCF	[k eur]
SPREMEMBA ZADOLŽENOSTI	[k eur]
KONČNA BRUTO ZADOLŽENOST	[k eur]
Dnevi vezave zalog	[#dni]
Dnevi vezave terjatev	[#dni]
Dnevi vezave obveznosti	[#dni]

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2012.

Stalno predračunavanje se pripravlja v Excelovi preglednici, pripravljeni s strani službe informatike, kontrolog in finančnega oddelka centrale. To je standardizirana predloga, ki se uporablja v vseh podjetjih znotraj skupine. Predračun za določeno podjetje je pripravljen v eni Excelovi datoteki, ki vsebuje več listov, ki so med seboj povezani in vsebujejo vse potrebne informacije za izračun ključnih kazalnikov poslovanja. Ti listi so naslednji:

- prodaja: pregled prodaje po državah in glavnih skupinah proizvodov,
- proizvodnja: izračun stroškov proizvodnje ter sprememba zalog gotovih proizvodov,
- skladišče: pregled nabave trgovskega blaga in izračun spremembe zalog trgovskega blaga,
- splošni stroški po funkcijskih področjih,
- stroški dela po funkcijskih področjih,
- zaposleni: prikaz števila zaposlenih po funkcijskih področjih,
- tokovi blaga med podjetji v skupini: količinski tokovi blaga med podjetji,
- transakcije znotraj skupine podjetij: vrednostno in količinsko izražena nabava blaga in storitev med povezanimi podjetji ter
- investicijska plačila.

Na zbirnem listu so prikazani ključni kazalniki poslovanja, izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, izkaz denarnih tokov in pa izračuni dni vezave obratnih sredstev. Za vsako poslovno enoto ter za celotno skupino podjetij so pripravljene še konsolidacijske datoteke, v katerih se izločijo medsebojni promet in stanja med povezanimi podjetji. Excelova preglednica je za namen konsolidacije povezana z bazo podatkov o količinskih in vrednostnih prometih podjetij v skupini, stanjih odprtih postavk med povezanimi podjetji ter investicijskih plačilih.

Prvih nekaj mesecev po uvedbi stalnega predračunavanja se je pojavljalo precej težav s pravilnostjo formul v preglednicah, kar je povzročalo zamude v procesu ter slabo voljo uporabnikov, vendar se je proces stabiliziral. Vedno pa obstaja riziko napak, še posebej, kadar se uvajajo določeni dodatki k obstoječi predlogi.

Predračuni se pripravljajo v lokalni valuti zaradi računanja vpliva tečaja na rezultat podjetja. Valuta skupine podjetij je evro, zato so predračuni podjetij preračunani v valuto skupine po tečaju, ki ga določi finančni oddelek centrale.

Stalni predračuni se obnavljajo mesečno, in sicer za dvanajst mesecev naprej, z izjemo septembra, ko se to obdobje podaljša za dodatne štiri mesece za namene letnega predračunavanja. Podjetje je poleg stalnega mesečnega predračuna z namenom upravljanja denarja uvedlo tudi tedensko predračunavanje denarnih tokov za 13 tednov vnaprej z namenom upravljanja likvidnosti.

Proces predračunavanja se izvaja od spodaj navzgor, in sicer različni managerji, odgovorni za informacije, le-te predajajo na višjo stopnjo, s čimer se zagotovita avtonomija in odgovornost. Predračun naj bi temeljil na informacijah, ki so trenutno na voljo, in na obstoječih predračunih. Predpostavke, uporabljene v predračunih, morajo biti jasno razložene in komentirane managementu. Pomembno je, da so stalni predračuni »iskreni« in realistično kažejo pričakovane rezultate in trende za prihodnost, zato je proces ločen od procesa ciljev poslovanja in alokacije sredstev.

Mesečno se spremljajo odstopanja dejanskih rezultatov v primerjavi s predračunom z namenom merjenja točnosti predračunavanja, ne merjenja uspešnosti, saj je uspeh izboljšanje poslovanja v primerjavi s konkurenco in ne izboljšanje glede na predračun. Ta primerjava naj bi managementu in vsem vpletenim v proces predračunavanja zagotovila boljše razumevanje, zakaj predračun ni bil dosežen, ter služila za učenje in odkrivanje sistematičnih pristranskosti.

Mesečno se spremlja razvoj dejanskih rezultatov v primerjavi z rezultati iz stalnega predračunavanja ter cilji podjetja, kar je podlaga za diskusije, če je podjetje na poti doseganja ciljev. Če obstajajo odstopanja, je treba najti aktivnosti, ki bodo zapolnile vrzel do ciljev. Stalni predračuni torej poskušajo povezati rezultate preteklosti, sedanje rezultate, napovedi in ambicije.

Stalni predračuni se s strani obvladujočega podjetja primerjajo med sabo, kar pomeni, da se primerja stalni predračun za določeno obdobje, pripravljen v tem mesecu, s predračunom za isto obdobje, pripravljenim v preteklem mesecu. Vodstvo razpravlja o spremenjenih podatkih, ocenjuje odmike in razmišlja o možnih vzrokih. To ocenjevanje da vodstvu znanje o tem, kaj se je zgodilo, kaj sta podlaga in ključni dejavnik za odmike. Znanje, ki ga management dobi pri primerjavi različnih predračunov, je dragoceno v procesu izbire pravih

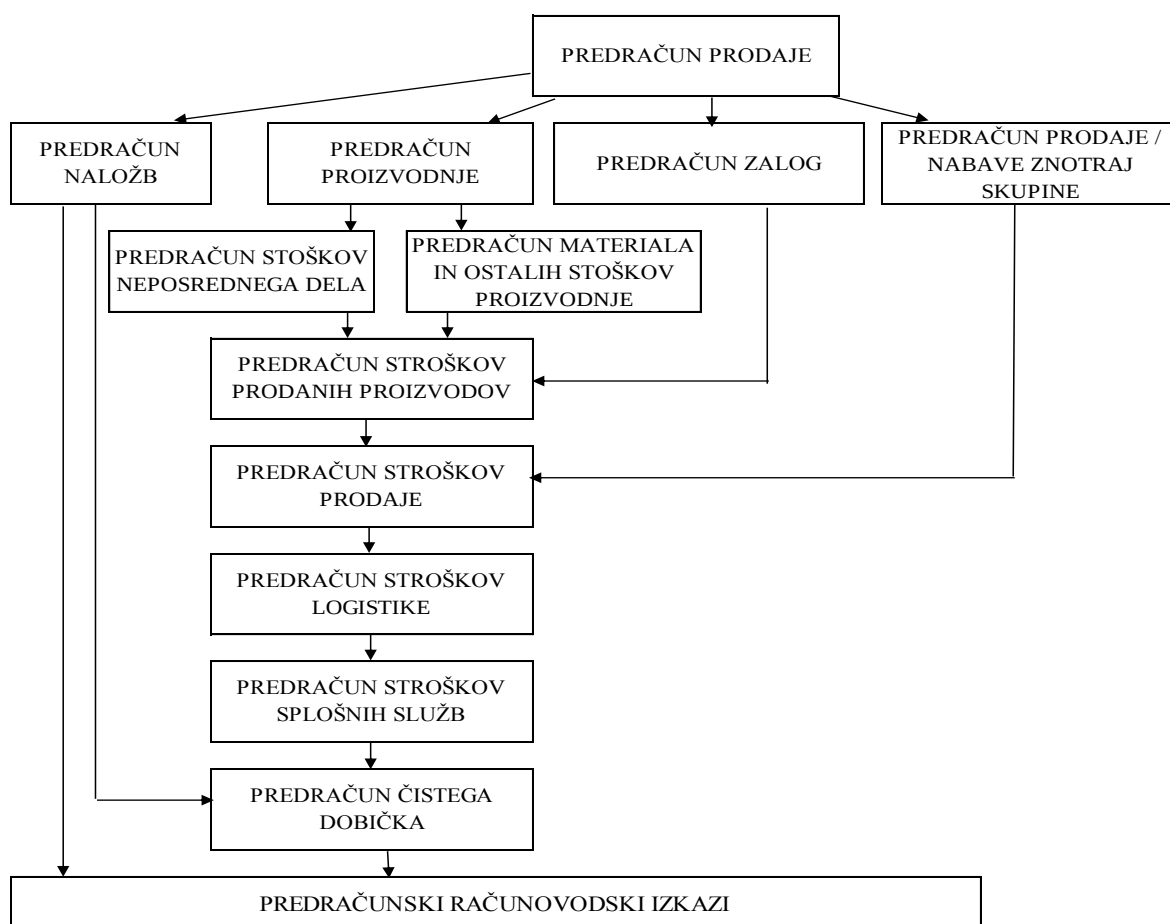
ukrepov. Kadar management dobi boljši pregled in razumevanje o tem, kateri so ključni dejavniki, je lažje primerjati predračune s cilji in razpravljati o ukrepih za zapolnitev potencialne vrzeli.

Stalni predračun je ena od točk na sestankih managementa tako v poslovni enoti kot na ravni skupine. Vodstvo poskuša na teh sestankih pa tudi pri vsakokratni komunikaciji z zaposlenimi dati pogled na stalno predračunavanje kot orodje, ki je usmerjeno v prihodnost in krmili podjetje. Glavni namen teh sestankov je z diskusijo dobiti nove spodbude in ideje, ki naj bi bile uporabljene v naslednjem predračunu. Vodstvo gleda na stalne predračune kot na pomembno orodje za razumevanje sprememb in kot osnovo za diskusijo ter odločanje. Predvsem pa so reakcije vodstva na odstopanja hitrejše in boljše.

4.4 Celostni predračun izbranega podjetja

V nadaljevanju predstavim celostni predračun podjetja X, ki obsega predračun poslovanja, predračun naložb in predračunske računovodske izkaze, kot prikazuje Slika 20.

Slika 20: Prikaz celostnega predračuna podjetja X



4.4.1 Predračun poslovanja v podjetju X

4.4.1.1 Predračun prodaje tretjim osebam

Za potrebe izdelave predračunskega izkaza poslovnega izida podjetje X najprej pripravi predračun prodaje tretjim osebam na končnih trgih, ki je osrednji predračun in izhodišče za vse ostale predračune podjetja, zato se vedno pripravi prvi. Kakovost celotnega poslovnega predračuna je odvisna od predračuna prodaje, zato mora biti pripravljen zelo skrbno, natančno in pošteno. Predračun prodaje se pripravlja za dve skupini proizvodov, ki predstavljata večino prihodkov podjetja X. Predračun prodaje pripravljajo komercialisti, ki so zadolženi za določen trg, saj imajo neposredne informacije o tem, kakšno je povpraševanje na trgu, kako se gibljejo cene, ter dobro poznajo kupce in njihove projekte. Pri predračunu je treba upoštevati tudi zunanje dejavnike, ki vplivajo tako na obseg prodaje kot tudi na prodajne cene. Ti dejavniki so splošne razmere v gospodarstvu, obseg povpraševanja, delovanje konkurence, sezonski vpliv prodaje, politika cen in podobno. Poleg tega morajo prodajalci slediti prodajni strategiji, ki jo je podjetje sprejelo za določen trg, kar pomeni proizvode, ki jih bo podjetje prodajalo na določenem trgu, morebiten terminski načrt glede dviga cen ter kupce, ki jim bo podjetje prodajalo svoje izdelke in katerim ne, glede na njihovo dobičkonosnost. Prodajalci svoje predračune prodaje posredujejo prodajnemu managerju, ki je odgovoren za trg, skupaj z njimi uskladijo predračune prodaje in jih posredujejo v službo kontrolinga.

Tabela 4: Predračun prodaje podjetja X

Skupina proizvodov A		FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		mar.13	apr.13	maj.13	jun.13	jul.13	avg.13	sep.13	okt.13	nov.13	dec.13	jan.14	feb.14
Bruto prodaja	TEUR	10.825	8.660	9.382	9.021	8.660	7.938	11.908	10.103	9.382	7.938	10.609	10.609
Prodajni popusti	TEUR	4.566	3.653	3.957	3.805	3.653	3.348	5.023	4.262	3.957	3.348	4.475	4.475
Prodajni bonusi in finančni popusti	TEUR	1.135	908	983	945	908	832	1.248	1.059	983	832	1.112	1.112
Fakturirana prodaja	TEUR	6.259	5.007	5.425	5.216	5.007	4.590	6.885	5.842	5.425	4.590	6.134	6.134
Neto prodaja	TEUR	5.125	4.100	4.441	4.271	4.100	3.758	5.637	4.783	4.441	3.758	5.022	5.022
Prodajna količina	Tcbm	180	144	156	150	144	132	198	168	156	132	168	168
Prodajna količina	to	2.763	2.210	2.395	2.303	2.210	2.026	3.039	2.579	2.395	2.026	2.579	2.579
Povprečna neto cena	EUR/cbm	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	28,5	29,9	29,9
Povprečna neto cena	EUR/to	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.854,7	1.947,5	1.947,5
Gostota	kg/cbm	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4

Prodajni popusti	42%
Prodajni bonusi in finančni popusti	18%

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Kot prikazuje Tabela 4, prodajalci pripravijo napoved prodajnih količin, prodajnih cen ter gostoto izdelkov, ki kot ključni dejavnik vpliva na stroške proizvodnje. Ustrezno prilagodijo tudi odstotek popustov, bonusov ter finančnih popustov glede na povprečje preteklih obdobij, ki jim ga posreduje oddelek kontrolinga. Ločeno prikazovanje fakturirane prodaje in neto prodaje je pomembno pri izdelavi predračunskega izkaza denarnih tokov in predračunske bilance stanja. Zaradi varovanja podatkov podjetja X so podatki, vključeni v predračune, izmišljeni.

Prodajni kontroler predračunske prodajne podatke vseh prodajnih trgov podjetja vnese v podatkovno skladišče, kjer se zberejo predračunski prodajni podatki vseh trgov za vsa podjetja v skupini.

4.4.1.2 Predračun celotne prodaje, proizvodnje in zalog

Na podlagi predračunov prodaje na končnih trgih skupine oddelek logistike v obvladujočem podjetju s pomočjo količinskega predračuna razpoložljivih kapacitet tovarn v skupini pripravi za vsako tovarno količinski predračun proizvodnje, prodaje znotraj skupine podjetij, nabave trgovskega blaga izven skupine ter predračune zalog. Predračun razpoložljivih kapacitet tovarn v skupini, ki je prikazan v Tabeli 5, je pripravljen z usklajevanjem z logističnimi in proizvodnimi managerji posameznih tovarn in predstavlja razpoložljive kapacitete proizvodnje skupine podjetij.

Tabela 5: Predračun razpoložljivih kapacitet tovarn v skupini

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	dec.12	jan.13	feb.13	mar.13	apr.13	maj.13	jun.13	jul.13	avg.13	sep.13	okt.13	nov.13	dec.13	jan.14	feb.14
Tovarna 1	240	184	229	228	227	151	242	233	234	233	225	242	233	209	242
Tovarna 2	141	139	140	149	154	149	86	154	153	158	155	154	154	125	140
Tovarna 3	157	144	150	145	105	0	141	155	145	155	151	136	147	143	146
Tovarna 4	282	285	288	273	299	303	261	281	297	285	289	192	306	281	288
Tovarna 5	177	154	188	177	181	162	181	148	175	177	159	177	177	160	171
Tovarna 6	171	147	165	149	168	158	168	164	162	164	162	146	168	147	168
Tovarna 7	246	227	253	230	265	250	190	252	241	249	240	250	246	227	253
Tovarna 8	168	143	164	172	169	142	154	153	157	159	156	137	168	143	164
Skupaj	1.582	1.422	1.577	1.522	1.568	1.315	1.423	1.540	1.565	1.581	1.539	1.434	1.600	1.436	1.571

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

V skupini obstaja točno določena razdelitev trgov, ki jih oskrbuje določena tovarna glede na optimizacijo transportnih stroškov, ki predstavljajo pomemben delež v celotnih stroških. Poleg tega v podjetju skrbno načrtujejo zalogo dokončanih proizvodov, saj prevelika zaloga podjetju povzroča stroške skladiščenja, zavarovanja, poškodb zaradi staranja, premajhna zaloga pa lahko povzroči upad prodaje in izgubo kupcev, kar ima lahko dolgoročne posledice. Glede na predračun prodaje, distribucijsko mrežo, razpoložljivost tovarn in obstoječe zaloge logistični oddelek skupine pripravi tako imenovani predračun proizvodnje, prodaje in zalog za posamezno tovarno oziroma skladiščno lokacijo.

Tabela 6 prikazuje predračun prodaje proizvodov tretjim osebam in podjetjem v skupini, predračun proizvodnje, predračun nabave gotovih izdelkov od podjetij v skupini ter predračun zalog za skupino proizvodov, ki jih proizvaja tovarna podjetja X. Nekaj različic proizvodov iz te skupine tovarna ne more proizvesti, vendar za njih obstaja povpraševanje na trgih, zato jih podjetje kupuje od povezanih podjetij. Iz Tabele 6 je razvidno, da bo tovarna proizvajala s polno zmogljivostjo skozi vse leto razen decembra, ko podjetje ustavi proizvodnjo za nekaj dni zaradi rednih vzdrževalnih del, in februarja zaradi investicijskih del. Videti je trend naraščanja zalog zaradi velike investicije na glavnih osnovnih sredstvih,

ki je bila načrtovana v aprilu 2014, zaradi česar se bo v aprilu proizvodnja ustavila za tri tedne. Podjetje si zaradi tega povečuje zalogo gotovih proizvodov, da bo lahko brez težav prodajalo na svoje trge, medtem ko bodo podjetja v skupini oskrbovale ostale tovarne.

Tabela 6: Količinski predračun prodaje, proizvodnje in zalog proizvodov skupine A

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		JAN	FEB	MAR	APR	MAY	JUN	JUL	AUG	SEP	OCT	NOV	DEC	JAN	FEB	MAR
		132	124	88	120	137	165	203	236	255	247	263	306	343	399	390
Začetna zaloga																
Vhod		211	181	204	184	207	195	207	202	201	202	201	180	207	182	207
Proizvodnja		211	181	204	184	207	195	207	202	201	202	201	180	207	182	207
Nabava-skupina		10	10	7	16	10	12	8	11	14	11	9	4	20	20	20
		10	10	7	16	10	12	8	11	14	11	9	4	20	20	20
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Izhod		229	227	179	182	190	169	183	194	223	197	166	147	171	212	208
		137	144	142	129	135	139	128	115	168	155	137	95	142	157	179
		18	22	18	15	16	15	15	14	20	17	16	14	19	22	23
		16	20	27	22	22	23	22	22	24	24	24	16	17	23	27
		25	28	22	27	29	31	32	22	29	29	29	19	25	27	30
		10	10	10	8	10	10	9	6	12	8	7	5	9	10	10
		6	8	11	9	8	8	6	6	11	9	8	5	6	8	11
		10	8	14	8	8	9	8	7	11	10	8	6	10	10	14
		4	0	2	8	9	8	8	8	10	10	8	4	8	10	10
		39	40	23	22	22	27	21	22	39	38	31	20	40	40	40
		3	4	6	5	5	4	2	2	5	5	4	2	3	4	6
		3	2	2	3	3	1	1	1	4	3	1	1	3	2	2
		3	2	6	3	3	3	3	3	3	2	2	2	3	2	6
		92	83	38	53	55	30	55	79	55	43	29	52	29	54	29
		79	72	25	49	49	25	49	74	49	37	25	49	25	49	25
		2	2	3	0	2	2	2	1	2	2	2	1	1	1	1
		11	8	10	3	4	3	3	3	4	4	3	2	3	3	3
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Končna zaloga		124	88	120	137	165	203	236	255	247	263	306	343	399	390	409

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Podobni predračuni so narejeni tudi za drugo skupino proizvodov, ki jih prodaja podjetje X, le da za to skupino ne obstaja proizvodnja v podjetju X, ampak vse proizvode podjetje kupi od podjetij v skupini in proda na svojih trgih, kot je razvidno iz Tabele 7.

Tabela 7: Količinski predračun prodaje, nabave in zalog skupine proizvodov B

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		JAN	FEB	MAR	APR	MAY	JUN	JUL	AUG	SEP	OCT	NOV	DEC	JAN	FEB	MAR
Začetna zaloga		1.597	3.239	2.989	1.989	1.989	1.989	1.489	989	489	489	489	489	489	489	489
Vhod																
Nabava-skupina		2.250	812	380	1.580	1.580	1.380	1.280	930	2.355	2.255	1.505	1.010	925	1.100	1.100
Podjetje A		2.084	481	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Podjetje B		166	331	380	1.580	1.580	1.380	1.280	930	2.355	2.255	1.505	1.010	925	1.100	1.100
Izhod																
Prodaja tretjim osebam		609	1.061	1.380	1.580	1.580	1.880	1.780	1.430	2.355	2.255	1.505	1.010	925	1.100	1.200
Trg 1		168	440	600	600	650	1.000	700	600	1.000	1.000	700	500	500	500	600
Trg 2		168	440	500	500	500	600	500	400	700	700	500	300	400	400	500
		0	0	100	100	150	400	200	200	300	300	200	200	100	100	100
Prodaja -skupina		441	621	780	980	930	880	1.080	830	1.355	1.255	805	510	425	600	600
Podjetje C		57	318	350	500	450	400	600	400	900	800	500	400	250	250	250
Podjetje D		369	303	430	480	480	480	480	430	455	455	305	110	100	250	250
Podjetje E		14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	75	100	100
Končna zaloga		3.239	2.989	1.989	1.989	1.989	1.489	989	489	489	489	489	489	489	489	389

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Predračun prodaje, proizvodnje in zalog ima največjo težo med vsemi predračuni, saj najbolj od vsega kroji rezultat podjetja X. Podjetje posluje najbolje, kadar so kapacitete tovarne polno zasedene in čim več svojih izdelkov proda na lastnih trgih. Višek proizvodnje podjetje proda podjetjem v skupini, a je ta prodaja manj dobičkonosna, saj se proizvode podjetjem v skupini prodaja po transfernih cenah, določenih s politiko transfernih cen. Podjetje X večino svojih proizvodov proda podjetjem v skupini, ki pripadajo isti poslovni enoti, zato je z vidika poslovne skupine to prodaja končnim kupcem.

Predračun prodaje, proizvodnje in zalog ni zgolj le napoved, saj se uporablja kot dejanski načrt distribucije proizvodov na različne trge. Zato je za prodajalce zelo pomembno, da je njihov predračun prodaje kar se da točen, saj v primeru večjega povpraševanja na trgu ne more dobiti več proizvodov, kot je napovedal, da jih bo prodal. Vpetost predračunov v dejansko poslovanje je zelo pomembno, saj s tem zaposleni vidijo pomen predračunavanja in posledice napačnega napovedovanja.

Zgornje predračune proizvodnje, nabave, transakcije znotraj skupine podjetij je treba še ovrednotiti, da se jih lahko vključi v predračun poslovnega izida.

Tabela 8: Predračun nabave neposrednega materiala podjetja X

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
EUR/CBM	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Surovina 1	1,7	1,8	1,8	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78	1,78
Surovina 2	0,8	0,9	0,9	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88
Surovina 3	0,7	0,5	0,7	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62
Surovina 4	0,5	0,5	0,5	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47	0,47
Surovina 5	0,6	0,6	0,6	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62	0,62
Surovina 6	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skupaj surovine	4,3	4,4	4,5	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4
Energent 1	0,7	1,1	0,9	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,93	0,93	0,93	0,85	0,85	0,85
Energent 2	1,2	1,1	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1	1,1	1,1
Energent 3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Energent 4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Energent 5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Skupaj energija	2,3	2,6	2,4	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,4
Ostali variabilni stroški	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Skupaj variabilni stroški	6,8	7,2	7,0	6,8	6,8	6,8	6,8	6,8	6,8	7,0	7,0	7,0	6,9	6,9	6,9
Proizvodnja m3	211	181	204	184	207	195	207	202	201	202	201	180	207	182	207
T€															
Surovina 1	358	383	380	374	374	374	374	374	374	374	374	374	374	374	374
Surovina 2	173	196	184	184	184	184	184	184	184	184	184	184	184	184	184
Surovina 3	137	110	158	130	130	130	130	130	130	130	130	130	131	131	131
Surovina 4	106	101	98	99	99	99	99	99	99	99	99	99	100	100	100
Surovina 5	135	136	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	131	131	131
Surovina 6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Skupaj surovine	909	926	950	917	917	917	917	917	917	917	917	917	920	920	920
Energent 1	145	226	182	169	169	169	169	169	169	195	195	195	179	179	179
Energent 2	263	234	242	229	229	229	229	229	229	244	244	244	237	237	237
Energent 3	68	84	72	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73
Energent 4	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Energent 5	5	6	6	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	6
Skupaj energija	483	553	504	479	479	479	479	479	479	521	521	521	498	498	498
Ostali variabilni stroški	30	41	30	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
Skupaj variabilni stroški	1.422	1.520	1.485	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.475	1.475	1.475	1.453	1.453	1.453
Proizvodnja m3	211	181	204	184	207	195	207	202	201	202	201	180	207	182	207

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Kot prikazuje Tabela 8, pripravimo predračun nabave neposrednega materiala na podlagi predračunskih količin proizvodnje, ovrednotene s standardnimi potroški za proizvod, in cene prvin poslovnega procesa. Za oceno predračunskih cen prvin poslovnega procesa je odgovoren manager proizvodnje, ki informacije pridobi od vodij proizvodnih oddelkov. Tretjino stroškov neposrednega materiala predstavljajo stroški energentov, ki so zaradi specifičnosti proizvodnje vključeni v predračun stroškov neposrednega materiala in ne v predračun posrednih proizvodjalnih stroškov, kot je to običajno za ostala podjetja. Cena energentov se v današnjem času zelo spreminja in je pod velikim vplivom zunanjega okolja, tako gospodarskega kot političnega. Zato je za podjetje zelo pomembno, da le-te neprestano spremlja in prilagaja prodajne cene glede na trend. Stalno predračunavanje je na področju energentov v podjetje prineslo veliko znanja, saj je to ključni dejavnik, ki ga managerji mesečno spremljajo ter o katerem razpravljajo na vseh mesečnih sestankih uprave poslovne enote in skupine podjetij.

V izračun celotnih proizvodjalnih stroškov je treba vključiti še neposredne stroške dela in posredne proizvodjalne stroške. Stroški dela so za zaposlene v proizvodnji večinoma fiksni in predstavljajo stroške plač, regresa, nagrad, povračila stroškov v zvezi z delom in pokojninsko zavarovanje. Kot prikazuje Tabela 9, posredni proizvodjalni stroški predstavljajo le fiksne posredne stroške, ki pa jih podjetje X spremlja deljene na fiksne stroške vzdrževanja, ki predstavljajo stroške storitev popravil in vzdrževanja osnovnih sredstev ter porabo rezervnih delov, fiksne stroške kakovosti ter ostale splošne proizvodjalne stroške.

Tabela 9: Predračun neposrednih stroškov dela in posrednih proizvodjalnih stroškov

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Fiksni stroški proizvodnje	101	101	102	96	96	96	96	96	96	91	96	97	101	101	102
Fiksni stroški - vzdrževanje	45	46	45	44	44	44	44	44	44	42	44	45	45	46	45
Fiksni stroški - kakovost	20	21	22	22	22	22	22	22	22	20	22	22	20	21	22
Fiksni stroški - ostalo	36	34	35	30	30	30	30	30	30	29	30	31	36	34	35
Amortizacija	199	196	200	194	194	194	194	194	194	194	194	194	0	0	0
Stroški dela - proizvodnja	224	222	231	225	225	225	225	221	218	218	218	215	224	222	231
Število zaposlenih	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	78	77	77	77	77

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Podjetje X zaloge proizvodov vrednoti po proizvodjalnih stroških, ustvarjenih v obravnavanem obdobju. Če tovarna v določenem obdobju nekaj časa ne proizvaja zaradi nizkega povpraševanja na trgu ali zaradi večjih popravil, določen odstotek posrednih proizvodjalnih stroškov podjetje prenese neposredno v odhodke. V skupini velja pravilo: če podjetje ustavi proizvodnjo za več kot deset odstotkov predvidenega časa proizvodnje, lahko prenese v odhodke vse odstotke nad to mejo. S tem podjetje preprečuje previsoko vrednotenje zalog dokončanih proizvodov. Tabela 10 prikazuje izračun predračunskih proizvodjalnih cen in predračun končnih zalog dokončanih proizvodov podjetja X. V aprilu

podjetje zaradi zaustavitve proizvodnje načrtuje prenos 20 % proizvodjalnih stroškov v odhodke.

Tabela 10: Predračun proizvodjalne cene in zalog dokončanih proizvodov podjetja X

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Skupaj variabilni stroški	1.422	1.520	1.485	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.475	1.475	1.475	1.453	1.453	1.453
Fiksni stroški proizvodnje	101	101	102	96	96	96	96	96	96	91	96	97	101	101	102
Amortizacija	199	196	200	194	194	194	194	194	194	194	194	194	0	0	0
Stoški dela - proizvodnja	224	222	231	225	225	225	225	221	218	218	218	215	224	222	231
Stroški preneseni v odhodke				111											
Celotni proizvodni stroški	1.946	2.039	2.018	1.837	1.948	1.948	1.948	1.944	1.941	1.977	1.983	1.980	1.778	1.776	1.786
Proizvodnja m3	211	181	204	184	207	195	207	202	201	202	201	180	207	182	207
Proizvodni stroški na enoto	9,2	11,3	9,9	10,0	9,4	10,0	9,4	9,6	9,7	9,8	9,9	11,0	8,6	9,8	8,6
Vrednost končnih zalog	1.078	890	979	998	1.066	1.344	1.449	1.545	1.373	1.423	1.707	2.190	1.960	2.050	2.013

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Za pripravo predračunskega izkaza poslovnega izida potrebujemo še predračun proizvodjalnih stroškov prodanih proizvodov. Podjetje vrednoti zaloge proizvodov po proizvodjalnih stroških, vendar so za podjetje stroški obdobja le tisti proizvodjalni stroški, ki se nanašajo na prodane gotove proizvode.

Tabela 11: Predračun proizvodjalnih stroškov prodanih proizvodov podjetja X

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Vrednost začetnih zalog	TEUR	1.195	1.076	844	968	849	932	1.109	1.253	1.304	1.151	1.189	1.419	1.669	1.787
Proizvodjalni stroški	TEUR	617	522	628	1.128	1.343	1.290	1.343	1.317	1.308	1.336	1.334	1.240	1.203	1.086
Vrednost končnih zalog	TEUR	1.076	844	968	849	932	1.109	1.253	1.304	1.151	1.189	1.419	1.669	1.787	1.609
Proizvodni stroški prodanih proizvodov	TEUR	736	754	503	1.247	1.260	1.114	1.199	1.266	1.461	1.297	1.105	990	1.084	1.264

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

4.4.1.3 Predračuni prodaje in nabave blaga med podjetji v skupini

Podjetje X lastne proizvode prodaja podjetjem v skupini, prav tako od podjetij v skupini kupuje proizvode skupine B, kot je količinsko prikazano v Tabeli 7. Podjetje X proizvode znotraj skupine podjetij prodaja in kupuje po transfernih cenah. Metoda izračuna transfernih cen je določena v skupini, in sicer je uporabljena posodobljena metoda preprodajnih cen, po kateri se transferna cena izračuna po naslednji enačbi (1):

$$\text{Transferna cena} = \text{neto prodajna cena} - \text{OPEX marža} - \text{marža iz poslovanja} \quad (1)$$

Neto prodajna cena je cena, po kateri povezano podjetje proda blago končnemu kupcu, znižana za vse popuste, tako rabate kot skonte. OPEX marža je delež odhodkov iz poslovanja, ki so neposredno povezani s prodajo končnim kupcem, v vrednosti prodaje končnim kupcem. Med poslovne odhodke so vključeni morebitni stroški carin, komercialni stroški, administrativni stroški ter stroški informacijskih sistemov in procesov. Marža iz poslovanja znaša štiri odstotke in je enaka za vsa povezana podjetja. Tako izračunane transferne cene povezano podjetje oziroma kupec, ki prodaja končnemu, nepovezanemu podjetju, sporoči povezanemu podjetju oziroma prodajalcu. Le-ta cene vnese v sistem in izda račun za omenjeno blago.

Tako kot pri dejanskem poslovanju, ko povezano podjetje/kupec sporoči transferno ceno povezanemu podjetju/prodajalcu, tudi pri stalnem predračunavanju povezano podjetje/kupec na podlagi neto prodajnih cen izračuna transferne cene, po katerih bo kupilo proizvode in jih vnese v predračunsko datoteko, kot je prikazano v Tabeli 12. V predračun samodejno dobimo količine nabave iz Tabele 6 ali 7, na podlagi katerih se izračuna vrednost nabave. Vse predračunske datoteke so povezane z bazo transakcij med povezanimi podjetji, tako da se podatki o nabavi blaga med povezanima podjetjema shranijo v bazi.

Tabela 12: Predračun nabave trgovskega blaga med povezanimi podjetji

	A			FC			FC			FC			FC			FC		
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun
Proizvod A																		
Podjetje A Tm3	10	10	7	16	10	12	8	11	14	11	9	4	20	20	20			
Podjetje B Tm3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Podjetje A EUR/m3	17,5	17,5	17,5	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9	19,9			
Podjetje B EUR/m3	21,6	21,6	21,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6	24,6			
Podjetje A TEUR	175	175	122	319	199	239	160	219	279	219	179	80	399	399	399			
Podjetje B TEUR	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Proizvod B																		
Podjetje A m3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Podjetje B m3	0	0	0	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1	1			
Podjetje A EUR/m3	60,8	60,6	60,5	61,3	61,3	61,1	61,4	61,2	61,6	61,5	61,6	61,4	64,5	62,0	60,5			
Podjetje B EUR/m3	60,8	60,6	60,5	61,3	61,3	61,1	61,4	61,2	61,6	61,5	61,6	61,4	64,5	62,0	60,5			
Podjetje A TEUR	127	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Podjetje B TEUR	10	20	23	97	97	84	79	57	145	139	93	62	60	68	67			

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Na drugi strani povezano podjetje/prodajalec z osvežitvijo preglednice v svoj predračun samodejno dobi predračunsko prodajo povezanim podjetjem, kot kaže Tabela 13.

Tabela 13: Predračun prodaje podjetjem v skupini

	A			FC			FC			FC			FC			FC		
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun
Podjetje prodajalec																		
Prodaja proizvoda																		
PE prodajalec																		
Podjetje kupec																		
PE kupec																		
TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
A	A	Adria	B	Adria	282	282	290	297	201	282	280	297	297	295	201	253	243	335
A	A	Adria	C	Nemčija	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A	A	Adria	D	Adria	65	87	87	65	43	76	54	98	65	60	43	79	90	78
A	A	Adria	E	Adria	325	163	199	281	149	153	167	286	281	223	149	263	275	169
A	A	Adria	F	Italija	392	427	459	430	286	476	330	429	430	432	286	377	404	414
A	A	Adria	G	Adria	334	290	167	240	320	326	480	320	240	160	320	138	276	139
A	A	Adria	H	Adria	110	89	79	99	39	84	84	99	99	39	79	70	68	74
A	B	Adria	B	Adria	29	29	29	28	7	29	26	28	28	19	7	7	18	27
A	B	Adria	D	Adria	15	15	15	25	11	21	15	31	25	18	11	4	20	21
A	B	Adria	E	Adria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	8	1
A	B	Adria	H	Adria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

4.4.1.4 Predračun transportnih stroškov

Transportni stroški v podjetju X so zelo pomembni, saj podjetje proizvaja proizvode, ki so relativno lahki, vendar veliki po prostornini, ki jo zasedajo v prevoznih sredstvih. Stroški transporta predstavljajo 12 % celotne prodaje podjetja. Transport predstavlja enega največjih logističnih stroškov in je vračunan kot pomemben del v prodajno ceno proizvoda. Poleg tega transport zagotavlja kupcem vrednost, ko proizvodi prispejo pravočasno in so nepoškodovani ter v zahtevani količini, torej prispeva določeno stopnjo storitev za kupca, kar zagotavlja tudi njegovo zadovoljstvo. Optimizacija stroškov transporta bi morala biti stalna težnja podjetja X. Količinski predračun prodaje, proizvodnje in zalog proizvodov bi moral biti pripravljen zelo skrbno tudi z vidika transportnih stroškov, saj je za podjetje optimalno, da prodaja na trge, ki so čim bliže tovarni.

Glede na težo stroškov transporta v rezultatu poslovanja podjetja bi bilo pričakovati, da bo predračun stroškov transporta pripravljen zelo skrbno in pregledno, vendar temu ni tako. V model stalnega predračunavanja podjetja X je transport vključen le vrednostno v izkaz poslovnega izida in dodatno prikazan kot odstotek od prodaje, kot prikazuje Tabela 14. Tako je izračun popolnoma odvisen od kreativnosti in iznajdljivosti vodje logistike, kako bo pripravil predračun stroškov transporta.

Tabela 14: Predračun stroškov transporta podjetja X

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb
		Mar												Mar	
Stroški transporta	TEUR	240	242	216	233	264	240	243	223	259	235	212	172	202	230
% stroškov transporta v prodaji	[%]	11,8	11,6	11,0	11,3	13,9	13,1	12,8	12,0	11,6	11,6	12,0	12,0	11,8	11,8

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Na podlagi zgornjih predračunov v podjetju X lahko izračunajo prispevek za kritje in bruto maržo, ki sta ena najpomembnejših finančnih kazalnikov uspešnosti v podjetju X. Izračunava se ju za podjetje kot celoto, za posamezne trge in kupce, skupine proizvodov ter posamezne izdelke.

4.4.1.5 Predračun splošnih stroškov prodaje, logistike in uprave

Podjetje X splošne stroške spremlja ločeno za oddelke prodaje, logistike in uprave. Za boljšo preglednost nad splošnimi stroški se ločeno pripravljajo: predračun stroškov dela, predračun storitev, opravljenih s strani povezanih podjetij, in predračun ostalih splošnih stroškov.

Za predračun stroškov dela je odgovoren vodja službe za razvoj kadrov, ki mesečno posodablja predračune glede na fluktuacijo zaposlenih in ostale spremembe v zvezi s stroški

dela. V Tabeli 15 je poleg stroškov dela prikazano še število zaposlenih po oddelkih, kar bolj ponazarja in utemeljuje stroške, nastale v obdobju.

Tabela 15: Predračun stroškov dela oddelkov prodaje, logistike in uprave podjetja X

Stroški dela		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Logistika	TEUR	73	73	75	73	73	70	72	71	62	71	71	75	72	72	71
Prodaja	TEUR	96	96	96	88	84	84	85	84	50	78	78	55	81	78	84
Uprava	TEUR	102	101	102	102	102	100	105	104	63	99	99	110	91	88	90
Skupaj		206	203	237	201	201	201	204	202	201	195	200	201	211	204	237
Število zaposlenih																
Logistika	#	24	24	24	24	24	24	24	24	23	23	23	23	23	23	23
Prodaja	#	20	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	21	21	21
Uprava	#	21	21	21	21	21	21	21	21	21	22	22	22	21	21	21
Skupaj	#	65	64	64	64	64	64	64	65	64	65	65	65	65	65	65

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Ostali splošni stroški so v manjši odvisnosti od proizvodnje. Povezani so z delovanjem ostalih poslovnih funkcij v podjetju, ki so upravljalna, informacijska, kadrovska, nabavna, finančna, prodajna in logistična. Večina teh stroškov je fiksnih. Predračune pripravljajo odgovorni za stroškovna mesta s podporo kontrolerja fiksnih stroškov. S predračunavanjem so odgovorni za stroškovna mesta bolje seznanjeni s stroški, za katere so odgovorni, in njihovo mesečno spremljanje jim daje dovolj znanja, da jih zelo uspešno napovedujejo in upravljajo. Sumarni predračuni ostalih splošnih stroškov se pripravljajo ločeno za oddelke prodaje, logistike in uprave. Kot prikazuje Tabela 16, se od teh ločeno prikazujejo še stroški marketinga in informatike, ker predstavljajo velik delež celotnih splošnih stroškov.

Tabela 16: Predračun ostalih splošnih stroškov oddelkov prodaje, logistike in uprave

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Ostali splošni stroški logistika	TEUR	23	23	21	23	23	23	25	23	23	23	23	23	23	23	21
Ostali splošni stroški prodaja	TEUR	36	34	59	31	31	31	32	32	31	31	31	31	36	34	59
od tega marketing	TEUR	15	7	39	10	14	11	15	6	14	18	9	23	15	7	39
Ostali splošni stroški uprava	TEUR	52	47	56	51	50	51	50	50	51	50	50	51	52	47	56
od tega IT	TEUR	20	17	18	17	16	20	18	18	17	17	18	16	17	17	19
		206	203	237	201	201	201	204	202	201	195	200	201	211	204	237

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Tudi za storitve med povezanimi podjetji velja enak postopek predračunvanja kot velja za prodajo in nabavo proizvodov med povezanimi podjetji. Povezano podjetje, ki je naročnik storitev, stroške vnese v predračunsko preglednico, kot je prikazano v Tabeli 14. Transakcija se shrani v bazo transakcij med povezanimi podjetji, tako da podjetje/izvajalec storitev le-te samodejno dobi v predračun ostalih prihodkov med povezanimi podjetji.

Tabela 17: Predračun storitev med povezanimi podjetji

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb
Podjetje A TEUR	26	29	33	40	37	36	37	36	44	39	35	28	34	38
Podjetje B TEUR	6	7	8	9	9	8	9	8	10	9	8	7	8	9

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Podjetje X plačuje podjetjem v skupini le licenčnino za uporabo blagovne znamke, storitve informatike in obvladujočemu podjetju storitve upravljanja, ki pa so obračunane s strani obvladujočega podjetja, tako da na njihovo višino nima vpliva. Ker pa ti stroški predstavljajo precejšen del splošnih stroškov, jih v določenih izkazih poslovnega izida izloča, da lahko spremlja obvladljivi kazalnik EBITDA.

4.4.2 Predračun naložb v podjetju X

Predračunski izkazi za določeno naložbo morajo biti narejeni za celotno dobo koristi naložbe in zajemajo naslednje izkaze:

- predračunski izkaz poslovnega izida za naložbo,
- predračunski izkaz denarnih tokov za naložbo,
- predračunski izkaz bilance stanja.

Podjetje X predračunski izkaz poslovnega izida za naložbo in predračunski izkaz denarnih tokov za vrednotenje naložbe pripravlja skupaj z investicijskim predlogom, ki ga obravnava odbor za investicije v obvladujočem podjetju, na podlagi katerega se odbor odloča za sprejetje naložbe. V stalnem predračunu so vplivi naložbe na prihodke in odhodke vgrajeni skupaj z ostalimi vplivi na le-te, vključena je tudi dodatna amortizacija.

Stalni predračun vsebuje le naložbena plačila, kot prikazuje Tabela 18. Treba je natančno načrtovati bodoče izdatke za naložbe, saj gre za večje zneske, da se izognemo tveganju, da denarnih sredstev ne bi bilo na razpolago v trenutku, ko jih potrebujemo za plačilo obveznosti.

Predračun naložbenih plačil pripravijo odgovorni za določeno investicijo v teku. Običajno je to proizvodni manager, ki pa mora upoštevati plačilne roke, dogovorjene z dobavitelji, ter navodila finančne službe matičnega podjetja, ki upravlja z likvidnostjo vseh podjetij v skupini.

Tabela 18: Predračun naložbenih plačil podjetja X

							A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
							2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
Koda	Naziv	Status	Segment	Odobreno	Na razpolago	2012	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
							8	24	0	9	0	30	0	22	14	30	30	50	35	182	181
XXXX	Investicija 1	Odobreno	2. Operativno	150	125	0	0	20	0	5	0	0	0	0	0	20	30	45	30	177	181
XXXX	Investicija 2	Odobreno	4. Izboljšanje marže	28	0	12	8	4	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
XXXX	Investicija 3	Plan	2. Operativno	34,6	34,6	0	0	0	0	0	0	0	0	20	10	5	0	0	0	0	0
XXXX	Investicija 4	Plan	4. Izboljšanje marže	15	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	5	5	0
XXXX	Investicija 5	Plan	2. Operativno	41,3	41,3	0	0	0	0	0	0	30	0	2	4	5	0	0	0	0	0

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Za namen priprave predračunske bilance stanja, vezane na naložbe, podjetje z upoštevanjem naložbenih plačil in amortizacije poenostavljeno izračuna stanje osnovnih sredstev in obveznosti do dobaviteljev za osnovna sredstva, kot je prikazano v Tabeli 19.

Tabela 19: Predračun vrednosti osnovnih sredstev in obveznosti do dobaviteljev za osnovna sredstva

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
OSNOVNA SREDSTVA	Balance	24.116	23.970	23.853	23.708	23.557	23.391	23.264	23.153	23.016	22.926	22.834	19.352	19.188	19.033	18.866
Amortizacija	P&L	178	176	179	180	181	181	179	178	179	180	182	183	180	177	181
Odpis osnovnih sredstev	P&L	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-3.417			
Naložbena plačila - vzdrževanje	Cash item	-103	-11	-78	-41	-23	-16	-29	-25	-70	-74	-57	-68	-53	-46	-62
Naložbena plačila - rast	Cash item	-5	-90	-4	-19	-11	0	-1	0	0	-25	0	-2	0	0	0
Obveznosti do dobaviteljev-OS	Balance	166	102	78	47	40	40	67	102	79	59	102	144	108	76	23

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Če povzamem, je vključevanje predračuna naložb podjetja X v stalno predračunavanje pomembno zgolj z vidika upravljanja denarja. Odločanje za določene naložbe ter ugotavljanje vpliva naložb na delovanje podjetja se izračunavata v ločenem procesu, ki ni povezan s stalnim predračunavanjem. Pomembno pa je, da so vplivi naložb na stroške vključeni v stalne predračune.

4.4.3 Predračunski računovodski izkazi

Podjetje X v okviru stalnega predračunavanja mesečno pripravlja predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz denarnih tokov in predračunsko bilanco stanja.

4.4.3.1 Predračunski izkaz poslovnega izida

Na podlagi zgoraj opisanih predračunov podjetje X sestavi predračunski izkaz poslovnega izida, kot prikazuje Priloga 1. Podatki o vrednosti posameznih postavk so popolnoma prirejeni zaradi želje podjetja po varovanju poslovnih podatkov.

Na rezultat poslovanja v največji meri vpliva predračun prodaje, ki je osnova za predračun proizvodnje, ter dobave trgovskega blaga od podjetij v tujini. Podjetje najboljši rezultate dosega ob popolnoma zasedeni proizvodnji, ker s prodajo lastnih proizvodov podjetje obdrži celotno maržo, medtem ko lahko pri prodaji trgovskega blaga, nabavljenega od podjetij v tujini, podjetju pripadeta le marža, določena s politiko transfernih cen, ter pokritje stroškov v zvezi s prodajo. Zato podjetje daje velik poudarek predračunu prodaje končnim kupcem na lastnih trgih, preostale proizvode pa poskuša prodati podjetjem v tujini. Predračun podjetja mora biti izdelan tako, da omogoča doseganje ciljev podjetja, ki zadevajo tako dobiček kot tudi proizvodnjo. Za podjetje je pomembno, da proizvaja toliko, kolikor lahko proda.

Velik vpliv na rezultat poslovanja imata še strošek transporta ter cena energentov, ki sta prav tako podrobno spremljana. Podjetje daje prav tako velik poudarek spremljanju stroškov dela ter ostalih splošnih stroškov, saj morajo ti ostati pod stalnim nadzorom in s stalno težnjo k optimizaciji.

4.4.3.2 Predračunski izkaz denarnih tokov

Za potrebe izdelave izkaza denarnih tokov podjetje X podatke pridobiva na podlagi izdelanega predračunskega izkaza poslovnega izida in bilance stanja. Izkaz denarnih tokov prikazuje prejemke, ki so v izkazu poslovnega izida prihodki, ki pomenijo povečanje denarnih sredstev, ter izdatke, ki pomenijo zmanjšanje denarnih sredstev, ki so se pojavili v obdobju, za katero se sestavlja izkaz denarnih tokov (Hočevvar & Igličar, 1997). Predračun denarnih tokov omogoča podjetju, da ugotovi, kdaj bo podjetje dobro in slabo plačilno sposobno.

Podjetje X predračun denarnih tokov pripravlja v naslednjih korakih:

- Izračun prejemkov – Podjetje izračuna prejemke od prodaje tretjim osebam, prejemke od prodaje povezanim podjetjem, ostale operativne prejemke in podobno. Primer izračuna prejemkov od prodaje je prikazan v Tabeli 20, in sicer predračun izhaja iz neto prodaje tretjim osebam brez vključenih bonusov ter z dodanim DDV-jem za tisti del prodaje, prodan na domačem trgu. Na podlagi plačilnih navad kupcev se določijo predračunski dnevi vezave terjatev in z upoštevanjem le-teh se izračunajo predračunski prejemki od prodaje tretjim osebam.

- Izračun izdatkov – Na enak način, torej z upoštevanjem plačilnih rokov, dogovorjenih z dobavitelji, izračunamo tudi izplačila v predračunskem obdobju. Pri izračunu se upoštevajo izplačila za material tretjim osebam in povezanim osebam, stroški dela, storitve, naložbe, davki, dividende in podobno.
- Analiza prejemkov in izdatkov – Ta nam omogoča, da spoznamo, ali bo podjetje imelo primanjkljaj ali presežek denarnih sredstev. V primeru primanjkljaja denarnih sredstev je podjetje prisiljeno najeti posojilo, prodati vrednostne papirje in podobno. V primeru presežka denarnih sredstev ga lahko podjetje posodi povezanim podjetjem.

Tabela 20: Predračun prejemkov od prodaje tretjim osebam podjetja X

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Terjatve do tretjih oseb	BS	910	919	1.030	1.184	1.029	899	746	747	737	826	648	276	781	844	938
Neto-neto prodaja	P&L	519	551	663	504	516	503	452	421	650	560	479	379	517	547	659
Neto prodaja (brez bonusov)	P&L	1.296	489	769	578	591	577	518	482	745	642	549	434	592	627	756
stopnja DDV	N/A	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%	22%
% domače prodaje	N/A	56%	57%	57%	51%	56%	53%	56%	58%	56%	57%	59%	56%	56%	56%	56%
DDV	N/A	80	54	91	48	68	68	55	54	85	62	65	53	-8	70	86
Neto prodaja z DDV	N/A	484	503	745	551	583	570	507	474	735	622	544	432	509	616	746
Net sales with VAT	N/A	585	627	732	642	664	644	582	543	837	723	620	488	665	704	849
DSO	N/A	74	72	66	72	71	71	68	75	67	64	65	60	74	72	66
Prejemki od prodaje tretjim osebam	Denar	757	497	678	491	765	700	709	514	780	634	757	805	448	593	686

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

V Prilogi 2 prikažem celoten predračun izkaza denarnih tokov za podjetje X, ki ga podjetje mesečno obnavlja. Ker pa za uspešno upravljanje denarnih sredstev ni dovolj le mesečno posodabljanje stalnih predračunov, podjetje X denarna sredstva spremlja v obliki izkaza denarnih tokov tudi tedensko za trinajst tednov vnaprej. Podlaga tega tedenskega predračunavanja je mesečni stalni predračun.

V izračun izkaza denarnih tokov so vključeni predvsem zaposleni v financah, vendar ti potrebujejo stalne informacije glede dogovorjenih plačilnih pogojev s kupci in dobavitelji od prodajalcev na trgih, managerja proizvodnje in zaposlenih v nabavi.

4.4.3.3 Predračunska bilanca stanja

Predračunska bilanca stanja je učinek, ki ga mora zagotavljati računovodsko predračunavanje na podlagi dveh različno zanesljivih podatkovnih podlag (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 1999):

- končna obračunska bilanca pred začetkom novega predračunskega obdobja, ki jo štejemo kot zanesljivo in praviloma tudi preverjeno podlago,
- ter predračuni podjetja za njegove različne dejavnosti.

Predpostavke, uporabljene pri pripravi predračuna izkaza poslovnega izida, morajo biti usklajene s tistimi za pripravo predračunske bilance stanja. Pomen priprave predračunske

bilance stanja podjetja X je predvsem v tem, da ugotovi, koliko bo podjetje imelo ob koncu predračunskega leta sredstev in obveznosti do virov sredstev ter na drugi strani ali postavke sredstev zadoščajo za financiranje ustreznega povečanja sredstev. Na podlagi tega mora podjetje sprejeti ustrezne ukrepe glede plačilne nediscipline, pogajanja z dobavitelji za daljše roke plačil obveznosti, zmanjšanje zalog in podobno.

Podjetje pripravlja predračun bilance stanja po istem postopku kot predračunski izkaz poslovnega izida, s tem da pri bilanci stanja operiramo s statističnimi namesto z dinamičnimi gospodarskimi kategorijami, kar pomeni, da je izhodišče stanje na določen dan. Podjetje na primer za pripravo predračuna terjatev do tretjih oseb za izhodišče vzame začetno stanje terjatev do tretjih oseb, temu prišteje prodajo v določenem obdobju ter odšteje prejemke v določenem obdobju in dobi končno stanje terjatev na določen dan, kot je prikazano v Tabeli 21. Na tak način so pripravljeni predračuni za večino kategorij v bilanci stanja.

V Prilogi 3 prikažem celoten predračun bilance stanja za podjetje X, ki ga podjetje mesečno obnavlja. Predračunska bilanca stanja prikazuje na eni strani želeno stanje sredstev in na drugi strani želeno stanje obveznosti do virov sredstev. Celostni predračun podjetja je izjemno obsežna listina tudi za mala podjetja ter zahteva veliko dela in usklajevanja med posameznimi službami, oddelki in odgovornimi.

4.5 Vpliv stalnega predračunavanja na podjetje X

Proces stalnega predračunavanja je povzročil verigo sprememb v podjetju X. Uvedba stalnega predračunavanja je v prvi vrsti spremenila sam proces predračunavanja, poslovno kulturo in miselnost ter poročanje in model upravljanja.

4.5.1 Sprememba miselnosti

Prek pogovorov z vodilnimi zaposlenimi ter iz zapisnikov sestankov vodilnih v skupini podjetij je opaziti, da se je po uvedbi stalnega predračunavanja v podjetju spremenila miselnost zaposlenih. Spremembo kulture, vrednot in načina vodenja opažajo vodilni managerji, prav tako se sprememba kaže pri projektih na operativni ravni. Rezultat stalnega predračunavanja je vpletenost celotne organizacije v poslovanje in odgovornost zanje.

Stalen proces predračunavanja je privedel do večjega sodelovanja, interakcij in vpletenosti zaposlenih v procese in bolj doslednega pretoka informacij po vsem podjetju. Večja decentralizacija vodi k dostopu do boljših informacij od spodaj navzgor in širjenju znanja, ki je pomembno za razvoj podjetja. Pomembno je, da vodje, ki so vpleteni v proces, komunicirajo z zaposlenimi, sprašujejo prava vprašanja, da izvečeje informacije in znanje, kar poveča pretok znanja in informacij navzgor in naprej z nižjih ravni. Tako mnogi zaposleni dobijo priložnost izraziti svoje ideje. Z večjo odprtostjo v komunikaciji vodje dobijo več informacij od zaposlenih, več dobrih predlogov, saj ima vsakdo priložnost

pripomoči k boljšim odločitvam. V podjetju X je možno zaznati povečan pretok znanja in informacij navzgor in naprej z nižjih ravni.

Kulturna sprememba se kaže tudi v procesu predračunavanja, saj zaposleni postajajo bolj usmerjeni v prihodnost in k ukrepanju. Vpletenost in avtonomija se dojemata kot motivacija in pooblaščenje zaposlenih v podjetju X. Stalno predračunavanje je povečalo avtonomijo z delegiranjem odločanja na nižje nivoje, kar je naredilo zaposlene bolj samostojne in odgovorne za ukrepanje. To povečuje kakovost informacij za predračunavanje in splošno učinkovitost. Več komunikacije in pretok informacij se kažeta pri zaposlenih kot boljše razumevanje in poenostavitev procesa odločanja. Prav tako je kulturna sprememba vzrok za izboljšanje operativnega procesa, vodi k boljšemu poslovnemu razumevanju in ima vpliv nazaj na predračunavanje.

Splošno razumevanje namena in koristi stalnega predračunavanja in zavedanja, kako so številke vključene v predračune, je dodana vrednost in povečuje zanesljivost predračunskih informacij. Pomembno je, da je podjetje X vzpostavilo kulturo in razumevanje popolnoma poštenih napovedi. Ta poudarek na poštenih napovedih se je širil od vodstva do zaposlenih, da so postali bolj zavestni in razmišljali, zakaj uporabljajo stalne predračune, kar se kaže kot zmanjšanje zmedenosti pri ločevanju predračunov od ciljev skozi čas.

Čeprav je stalno predračunavanje v podjetju X pripeljalo do sprememb v kulturi podjetja, je to stalen proces, ki zahteva čas. Pomembno je stalno izboljševanje komunikacije in sodelovanja na vseh ravneh podjetja s poudarjanjem pomena sprejemanja hitrih in natančnih odločitev, da se podjetje prilagodi spreminjajočem se okolju.

4.5.2 Prilagoditev poročanja

Uvedba stalnega predračunavanja je prinesla spremembe tudi v poročilih, ki jih oddelek kontrolinga pripravlja za vodilne managerje in operativne vodje v podjetju. Spodbuda za spremembo poročanja je prišla s strani uprave skupine podjetij in managerjev poslovnih enot, saj so stalni predračuni ena pomembnejših točk na vseh sestankih vodilnih iz poslovnih enot z upravo skupine podjetij kakor tudi na sestankih znotraj poslovnih enot in v posameznih podjetjih. Tako se je v standardiziran model predstavljanja rezultatov podjetja vpeljala tudi predračunske informacije.

Nova poročila vsebujejo dejanske, predračunske in ciljne podatke ter nominalna in relativna odstopanja. Takšna poročila so dobra osnova za razpravo, katere ukrepe naj podjetje uvede, da bo zapolnilo vrzel med napovedanim in cilji.

Tabela 21 prikazuje primer poročila ključnih kazalnikov uspeha z vključenimi predračunskimi informacijami. Prikazani so dejanska prodaja in EBITDA podjetja X do junija obravnavanega leta ter napoved za 12 mesecev vnaprej v primerjavi s cilji podjetja.

Na podlagi spremljanja več ključnih dejavnikov lahko managerji sklepajo na vplive določenih dejavnikov na končen rezultat podjetja.

Tabela 21: Ključni kazalniki uspeha z vključenimi predračunskimi informacijami

		jan-jun	Jun	Q1+Q2	Jul	Avg	Sept	Q3	Okt	Nov	Dec	Q4	2013	Jan	Feb	Mar	Q1	Apr	Maj	Jun	Q2
Prodaja	Act + FC	20,1	4,1	24,2	4,3	3,3	5,9	13,5	5,5	5	3,1	13,6	51,3	3,3	3,5	5,9	12,7	3,3	3,5	5,9	12,7
	BDG	19,9	4,1	24,0	4,3	3,5	5,6	13,4	5,6	4,9	2,9	13,4	50,8	3,3	3,5	5,6	12,4	3,5	3,5	5,6	12,6
	Δ	0,2	0	0,2	0	-0,2	0,3	0,1	-0,1	0,1	0,2	0,2	0,5	0	0	0,3	0,3	-0,2	0	0,3	0,1
	%	0,0	0%	0,0	0%	-6%	5%	0,0	-2%	2%	7%	0,0	0,0	0%	0%	5%	0,0	-6%	0%	5%	0,0

		jan-jun	Jun	Q1+Q2	Jul	Avg	Sept	Q3	Okt	Nov	Dec	Q4	2013	Jan	Feb	Mar	Q1	Apr	Maj	Jun	Q2
EBITDA	Act + FC	2,0	0,41	2,4	0,45	0,4	0,59	1,4	0,7	0,5	0,279	1,5	5,3	0,31	0,4	0,59	1,3	0,45	0,4	0,59	1,4
	BDG	2,0	0,41	2,4	0,43	0,4	0,56	1,3	0,56	0,5	0,29	1,3	5,1	0,3	0,4	0,56	1,2	0,43	0,4	0,56	1,3
	Δ	0,0	0	0,0	0,02	0,0	0,03	0,1	0,14	0,0	-0,01	0,2	0,3	0,01	0,0	0,03	0,1	0,02	0,0	0,03	0,1
	%	0,0	0%	0,0	5%	4%	5%	0,0	25%	8%	-4%	0,1	0,0	3%	4%	5%	0,0	5%	4%	5%	0,0

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

Poročila s takšno strukturo so pripravljena tako za vse ključne kazalnike poslovanja za vodstvene sestanke kakor tudi operativne kazalnike, ki so spremljani na sestankih na operativnih ravneh. Glavni poudarek poročil ni več na izkazu poslovnega izida samega, ampak na ključnih kazalnikih. Namen je bil, da vsi vpleteni dobijo vpogled v probleme, ki preprečujejo doseganje ciljev, določijo probleme, ki jim je treba dati prednost, in določijo ukrepe, ki bi odpravili težave. Rezultat teh poročil je boljše skupno razumevanje rezultatov pa tudi vodilo, na katere kazalce naj bodo managerji osredotočeni.

Z večjo vpletenostjo ostalih zaposlenih v pripravo stalnih predračunov in v odločanje se rezultate, napovedi in cilje podjetja spremlja tudi na operativnih ravneh v podjetju. Uvedeni so bili dodatni sestanki odgovornih za določena funkcijska področja z vodstvom podjetja. Poročila, pripravljena za operativne ravni, tako vsebujejo primerjave med napovedmi ključnih kazalcev ter dejavniki in cilji ter manj finančnih kazalcev.

4.5.3 Prilagoditev na spremembe in zahteve okolja

Vodilni managerji v podjetju X so v pogovorih pojasnili, da stalni predračuni dajejo managerjem spodbudo, da začnejo razmišljati o dejavnikih, ki vplivajo na uspešnost podjetja. Poskušajo izluščiti in se osredotočiti na težave, ki preprečujejo doseganje ciljev, s pogledom tudi na dejavnike, ki niso neposredno povezani s predračuni, kot so povečanje prihodkov prek prilagajanja raznolikosti proizvodov, navzkrižne prodaje, večjega zadovoljstva kupcev in tehnološkega razvoja. Predračuni spodbujajo razprave o ukrepih, ki bi lahko zapolnili vrzel med predračuni in cilji. Poudarjajo nov pogled na iskanje rešitev in spodbujajo medsebojno primerjavo podjetij v skupini, da bi zaznali trende v izboljšavah in pasteh.

Zadovoljstvo kupcev, ki je eden glavnih ključnih kazalnikov uspešnosti, je na primer s stalnim predračunavanjem dobilo še večjo pozornost. Da bi povečali prihodke in dosegli cilje prek zadovoljstva kupcev, vodstvo poudarja prodajno strategijo kanalov, ki odraža kupčeva pričakovanja in razpoložljivost, da bi gradili zaupanje in zavezo. Takšnim nefinančni kazalnikom vodstvo daje vedno večji pomen za poslovanje podjetja, vendar jih je izredno težko napovedovati. Podjetje X uporablja splošna orodja merjenja zadovoljstva kupcev za primerjavo s podjetji v skupini kakor tudi za primerjavo s konkurenti.

Vodilni v podjetju X so spremenili osredotočenost na ključne dejavnike, ki izpolnjujejo zunanje okoljske zahteve in omogočajo hitrejšo prilagajanje zunanjim vplivom. Za vodilne v podjetju je pomembno, da razumejo glavne dejavnike in predpostavke, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje prihodkov oziroma stroškov. Iskanje novih tehnoloških in trženjskih idej je kontinuiran proces. V zvezi z novim in izboljšanim tehnološkim razvojem se podjetje X primerja s svojimi najpomembnejšimi konkurenti, da se prepriča, da sledi tehnološkemu razvoju. Ti procesi pomagajo podjetju X, da se hitro prilagaja okoljskim spremembam, pripravlja boljše predračune in zapolnjuje vrzeli do postavljenih ciljev.

4.5.4 Izboljšana komunikacija v podjetju

Vodstvo podjetja X se je zavedalo, da proces uvajanja stalnega predračunavanja lahko uspe pod pogojem učinkovite notranje komunikacije, zato je bila dobra komunikacija vodilo pri procesu uvajanja stalnega predračunavanja. Na klimo notranje komunikacije vplivajo zgodovina, organizacijska struktura in organizacijska kultura, ki lahko vpeljavajo učinkovite komunikacije zelo ovirajo ali jo spodbujajo. V začetnem obdobju stalnega predračunavanja je potrebnega zelo veliko časa in truda, da zaposleni proces sprejmejo, ga razumejo in izvajajo. Po drugi strani pa prav proces stalnega predračunavanja spodbuja zaposlene k stalnemu razvoju in proaktivnemu obnašanju.

Vodstvo podjetja X se je zavedalo, da sta prav njihova komunikacija in zavzetost za proces uvajanja stalnega predračunavanja najpomembnejši komponenti za uvedbo učinkovitega modela stalnega predračunavanja. Poleg managerjev so kontrolerji tisti, ki koordinirajo proces ter komunicirajo z vsemi vpletenimi, tako da so tudi oni v veliki meri odgovorni za dobro komunikacijo v procesu. V podjetju X je stalno predračunavanje spodbudilo tako vertikalno kot horizontalno komunikacijo. Zaposleni želijo razumeti vpliv na poslovanje podjetja, zato so v stalnem stiku z ostalimi zaposlenimi, da dobijo ali posredujejo informacije. Stalno predračunavanje je zasnovano tako, da se odprta komunikacija, stalen razvoj in inovacije stalno prenašajo znotraj podjetja in med funkcijami.

Spremenjena komunikacija se odraža tudi v tem, da so zaposleni zelo osredotočeni na ključne, pomembne stvari in ne na ogromne količine podatkov, ki so jih v preteklosti predstavljali. Več je razumevanja, kateri so ključni dejavniki uspeha, kako jih poudariti in osvetliti, kako povedati zgodbo, kaj se v resnici dogaja. Predstavitve so bolj slikovite in

grafične ter manj tabelarične, da so razumljive širši množici, ne samo finančnikom. Stalno predračunavanje zahteva odprto komunikacijo in proces sodelovanja znotraj podjetja, po drugi strani pa proces sam lahko tudi poganja komunikacijo v podjetju.

4.6 Prednosti in slabosti oz. težave uvedbe stalnega predračunavanja

Predračunske informacije naj bi zagotavljale managerjem pregled nad razvojem, spremembami in izzivi v poslovanju podjetja ter omogočale prek diskusij in izmenjave znanja identifikacijo vrzeli in ukrepov, ki bi te vrzeli zapolnili. Podjetje X je z uvedbo stalnega predračunavanja veliko pridobilo, še vedno pa obstajajo težave, ki otežujejo proces in področja, ki bi jih podjetje X lahko izboljšalo.

4.6.1 Prednosti uvedbe stalnega predračunavanja

Uvedba stalnega predračunavanja je zelo povečala razumevanje poslovanja v vseh podjetjih znotraj skupine. Vzroke za to vidim v:

- **ločitvi stalnega predračunavanja od dodeljevanja sredstev** poslovnim enotam. To preprečuje tekmovanje poslovnih enot za sredstva in nepristransko predračunavanje. Odločitve o naložbah se sprejemajo za vsak primer posebej s stalnim poudarkom na dobičkonosnih naložbah, ki poudarjajo ustvarjanje vrednosti in večjo izmenjavo notranjega znanja.
- uvedbi **spremljanja ključnih kazalnikov poslovanja** tako dejanskih rezultatov kakor tudi v predračunih za prihodnja obdobja. Ključni kazalniki poslovanja zelo pomagajo povečati poslovno razumevanje. Vodstvu obvladujočega podjetja in vodstvu poslovnih enot je uspelo dobiti boljši vpogled v to, kako poslovanje deluje, s spremljanjem kazalnikov ter primerjavo le-teh s konkurenco. Pregled ključnih dejavnikov poslovanja je redna tema mesečnih sestankov vodilnih v skupini kakor tudi v podjetju X, vendar so kazalniki na višjih nivojih bolj finančne narave, medtem ko se na nižjih nivojih spremlja kazalnike uspešnosti posameznih področij. Proces se izvaja na vseh nivojih z različnimi orodji in pogostostjo, vendar je pomembno, da so ti procesi povezani. Primerjava ključnih kazalnikov poslovanja posameznih poslovnih enot ali podjetij znotraj njih kaže relativno uspešnost posameznih poslovnih enot oziroma podjetij. Generalni direktor skupine na rednih mesečnih pregledih posameznih poslovnih enot zelo poudarja kazalnike uspešnosti in relativne kazalnike uspešnosti, saj ti ustvarjajo boljšo preglednost poslovanja podjetja v zvezi s tem, kaj je gonilo uspešnosti in kreator vrednosti podjetja.

Pred uvedbo stalnega predračunavanja so bile napovedi rezultatov managerjev vedno zelo blizu letnemu predračunu. Managerji so vedeli, da morajo doseči končne letne cilje, tako so napovedovali rezultat, ki je kazal, da bodo cilji doseženi. Po uvedbi stalnega predračunavanja so nagrajevanje managerjev, njihovi cilji ter alokacija sredstev vezani na

letni predračun. Tako je lažje graditi poštene in nepristranske napovedi, poleg tega se zmanjšuje verjetnost vgrajevanje predračunskega mrtvila. V podjetju X obstaja razumevanje razlike med stalnimi predračuni in ambicioznimi cilji, zato so predračuni pripravljeni realistično. Popolnoma točne in poštene predračune je skoraj nemogoče pripraviti, vendar vodstvo stremi k čim boljšemu približku. V pogovoru so vodilni managerji izrazili zadovoljstvo s stalnim predračunavanjem, saj kot dodano vrednost stalnega predračunavanja kljub občasnim napakam vidijo v boljšem razumevanju poslovanja znotraj podjetja. Vodstvo poudarja, da so sestanki vodilnih dragoceni za informiranje, izmenjavo znanja in iskanje ustreznih ukrepov za izboljšanje poslovanja glede na napovedano. Pomembno je, da predračuni postajajo vedno boljši in točnejši kot rezultat izkušenj in znanja, ki se kaže v kontekstu boljšega poslovnega razumevanja in izboljšane miselnosti.

4.6.2 Slabosti oz. težave uvedbe stalnega predračunavanja

Čeprav je stalno predračunavanje dobro implementirano v podjetju X in je miselnost večine zaposlenih osredotočena na stalne predračune in relativne meritve uspešnosti, pri določenih managerjih še vedno ostaja v zavesti stari model predračunavanja, saj ne vidijo vrednosti in koristi v stalnem predračunavanju. Takih managerjev je zelo malo, vendar to razmišljanje negativno vpliva na poslovanje podjetja z vidika komunikacije in uporabe predračunov. Ti managerji želijo na različnih nivojih upravljati poslovanje na način, ki so ga bili vajeni v stari strukturi ukazovanja in nadzora. Ta pristop od zgoraj navzdol lahko zmanjšuje kakovost predračunov, pripravljenih od spodaj navzgor. Vsako podjetje potrebuje čas, da prilagodi miselnost bolj dinamičnim pristopom. Podjetja, ki ne uporabljajo stalnega predračunavanja, so običajno tista, v katerih še vedno prevladuje tradicionalna miselnost predračunavanja. Mlajši managerji so bolj dovzetni za dinamične modele. Težko je čez noč spremeniti razmišljanje managerjev, ki so dolga leta uporabljali tradicionalne modele upravljanja. To nakazuje, da so komunikacija in zavestni ukrepi v povezavi s stalnim predračunavanjem zelo pomembni. V podjetju X se zavedajo, da je za uvedbo dinamičnega managementa na vseh ravneh v podjetju pomembno, da najvišje vodstvo razume, da njihovo dožemanje in pogovori o stalnem predračunavanju najbolj vplivajo na sprejetost le-tega pri ostalih zaposlenih v podjetju, zato se trudijo delovati v tej smeri. Zaveza najvišjega vodstva k uporabi stalnih predračunov je ključna za popolno prilagoditev celotnega podjetja tej miselnosti.

Težave stalnemu predračunavanju povzroča tudi razumevanje finančnih kazalnikov uspešnosti na nižjih ravneh podjetja. Vodstvo obvladujočega podjetja je namreč zelo zainteresirano za finančne kazalnike, medtem ko je poslovnim enotam težko razumeti njihov prispevek k tem korporativnim kazalcem. Vodstvo skupine bi moralo te kazalnike narediti bolj operativne in s tem bolj uporabne za poslovne enote. Tako se zmanjšuje pomen diskusij o stalnih predračunih zaradi pomanjkljive povezave med finančnim in operativnim procesom, kar negativno vpliva na proces predračunavanja od spodaj navzgor.

Primerjava stalnih predračunov enega meseca s tistimi, pripravljenimi v preteklem mesecu, ne prinaša dodane vrednosti in ni v skladu s teorijo. S takšno primerjavo sicer vodstvo dobi znanje o tem, zakaj pretekli predračuni niso bili doseženi, in tudi pomaga odkrivati sistematične pristranskosti, vendar je ideja stalnega predračunavanja primerjati stalne predračune s cilji podjetja in biti zato usmerjen naprej v prihodnost in v ukrepanje ter načrtovati aktivnosti, da zapolnimo vrzel med predračuni in cilji.

Naslednji velik izziv za podjetje X je ta, da je proces stalnega predračunavanja razdrobljen in da je čas, ki ga imajo poslovne enote za pripravo, kratek, saj je poslovni enoti težko obdelati predračun, preden je ta konsolidiran. Zato je lahko kakovost predračuna manjša, saj lahko izpadejo določene predračunske informacije, kar zmanjša rezultat diskusij na sestanku vodstva podjetja. Poleg tega se v podjetju X kaže velika obremenjenost zaposlenih v kontrolingu in financah, saj proces stalnega predračunavanja v poslovni enoti traja tri do štiri dni. Ravno ti zaposleni koordinirajo proces stalnega predračunavanja v poslovni enoti, zbirajo informacije z vseh oddelkov ter pripravijo končne predračune za vsa podjetja znotraj poslovnih skupine.

Teorija pravi, da je za uvedbo stalnega predračuna v podjetju ključno, da zagotovi dober sistem in orodje za predračunavanje. Veliko podjetij za proces predračunavanja uporablja preglednice, kar je popolnoma zadovoljivo za male, lokalne potrebe, težave pa nastanejo pri velikih podjetjih. Preglednice so nagnjene k napakam, kar je lahko razlog za netočno stalno predračunavanje, s čimer se je podjetje X spopadalo med uvajanjem procesa predračunavanja pa tudi ob vsaki nadgradnji modela. Zato orodje predračunavanja vidim kot šibko točko in priložnost za izboljšavo s katero od programskih različic za predračunavanje. Sistemi imajo odlične zmožnosti modeliranja, ki omogočajo, da zaposleni fleksibilno oblikujejo, primerjajo in preučujejo alternativne poslovne scenarije. To bi prihranilo čas zaposlenih in izboljšalo točnost predračunavanja v podjetju X.

Vpliv transportnih stroškov na poslovanje podjetja je zelo velik, saj predstavlja velik del v skupni strukturi stroškov. To je razlog, da je stalno spremljanje in analiziranje le-teh nujno potrebno. Optimizacija stroškov transporta bi morala biti stalna težnja podjetja. V podjetju X vse to tudi počnejo, vendar je optimizaciji stroškov transporta v procesu predračunavanja dano zelo malo pozornosti. Stroški transporta v podjetju X so v največji meri odvisni od oddaljenosti kupca od tovarne, zato bi za boljši pregled stroškov v stalnih predračunih predlagala spremljanje le-teh po državah ločeno po skupinah proizvodov. Spremljanje povprečne cene transporta na volumen prepeljanega proizvoda v posamezni državi bi bil ključni kazalnik, ki bi močno pojasnjeval predračunske vrednosti stroškov transporta. Povezava teh cen s predračunom prodaje, proizvodnje in zalog skupine proizvodov (Tabeli 6 in 7), ki je izražen v kubičnih metrih, bi dala podroben izračun stroškov transporta. Stroški transporta so pod velikim vplivom cen naftnih derivatov, katerih cena je zelo nestabilna. Velik vpliv na ceno naftnih derivatov ima zunanje okolje, zato ta v nestabilnih časih zelo

niha. Za podjetje X je pomembno, da spremlja ceno transporta in hitro reagira na gibanje cen s spremembo prodajnih cen.

SKLEP

V hitro spreminjajočem se in nestabilnem okolju morata službi kontrolinga in financ redno zagotavljati managerjem natančne in zanesljive podatke, tako da lahko ti stalno prilagajajo poslovanje, ocenjujejo razpoložljivost virov in sprejemajo ustrezne odločitve. Stalno predračunavanje zagotavlja pogosto posodobljene kazalnike, ki pripomorejo k bolj prilagodljivem in fleksibilnem podjetju, ki se je sposobno spopadati z novimi okoljskimi scenariji. Hitro spreminjajoče se in konkurenčno okolje je spodbudilo managerje podjetja X, da so začutili potrebo po spremembi procesa predračunavanja.

V negotovem okolju podjetja vključujejo stalno predračunavanje v svoj managerski proces z namenom izboljšanja preglednosti, ohranitve prave poti za doseganje ciljev in možnosti hitrega odziva na nove okoljske izzive. Ker ponuja stalno predračunavanje rezultate za bodoča obdobja poleg trenutnega fiskalnega leta, ponuja večjo preglednost, zaznava priložnosti in ves čas ponuja najnovejše informacije za odločanje. Managerji lahko hitro preusmerijo poslovanje z odločitvami, ker imajo ves čas informacije, kaj deluje, kaj ne deluje in kam investirati. Podjetje X je z uvedbo stalnega predračunavanja dobilo dinamično orodje, ki omogoča pogled v prihodnje poslovanje. Z rednim spremljanjem finančnih in nefinančnih kazalnikov, likvidnosti in razpoložljivih sredstev podjetje neprestano preverja, ali poslovanje sledi načrtani poti. Stalno predračunavanje močno pripomore k procesu operativnega odločanja na vseh nivojih podjetja.

Letno predračunavanje se upošteva le kot enostaven korak v planskem ciklu, medtem ko gre stalno predračunavanje prek letnega predračuna, saj zagotavlja pogled na končni letni rezultat podjetja in še naprej ter povratne informacije za proces strateškega razmišljanja. V podjetju X še vedno pripravljajo letni predračun, ki je razširjena različica stalnega predračuna in služi kot orodje za ugotavljanje uspešnosti managementa, za motivacijo ter za kontrolo poslovanja. Priprava letnega predračuna poleg stalnih predračunov se mi zdi smiselna, saj ne prihaja do zmedenosti med tema dvema referencama. Dejanski podatki se vedno primerjajo s tistimi iz letnega predračuna in rezultati preteklega leta, stalno predračunavanje pa se uporablja na bolj aktiven način in pomaga operativnemu procesu odločanja, kot je planiranje proizvodnje, upravljanje oskrbovalne verige in podoba. Letni predračun daje kratkoročno strateško usmeritev z vidika izbora izdelkov, odnosa s kupci in postopkov upravljanja ter je pogled na to, kam podjetje želi priti, medtem ko so stalni predračuni pogled, kam podjetje verjame, da bo prišlo, v sedanjih okoliščinah ali kot rezultat sprememb, ki jih lahko uvede. Glede na pogovore z vodilnimi lahko sklepam, da stalno predračunavanje služi kot dopolnilo tradicionalnemu letnemu predračunavanju, vendar ga ne more nadomestiti. Stalno predračunavanje ne pokriva funkcij vrednotenja in motiviranja, ki sta bistveni za učinkovitost upravljanja.

Vodilni managerji podjetja X vidijo prednosti uvedbe stalnega predračunavanja v tem, da prek rednih mesečnih pregledov predstavlja osnovo za neprekinjen dialog in razprave med lastniki, vodstvom skupine in poslovnimi enotami o stalnem spremljanju trendov uspešnosti, taktičnih odločitev in načrtov ukrepov, kot so novi proizvodi, nov marketinški pristop in podobno. Poleg tega stalno predračunavanje signalizira vrednote in preference, omogoča analize novih alternativ in možnih preferenc ter vpliv novih pomembnih okoljskih sprememb. Olajša prenos znanja, ki je bistvenega pomena za interaktivno upravljanje, izboljšuje komunikacijo v podjetju ter spreminja kulturo.

Pomanjkljivost stalnega predračunavanja vidim v veliki obremenjenosti zaposlenih v kontrolingu in financah, saj je proces podoben, kot bi pripravljali letno predračunavanje v skrajšani verziji znova in znova. Proces zahteva neprestano odkrivanje dejavnikov, ki so krojili rezultat preteklih obdobj, dober informacijski sistem in usposobljene zaposlene za pridobivanje točnih informacij za različne podvrsti. Stalno predračunavanje lahko ovira zaposlene pri opravljanju vsakodnevnih nalog. Zaposleni lahko ignorirajo svoje glavne naloge med konstantnim pripravljanjem in posodabljanjem predračunov, zato je treba pretehtati, kako pogosto naj se predračuni posodablajo glede na spremenljivost okolja, v katerem podjetje deluje. Moj predlog je, da bi podjetje X pripravljalo predračune na kvartalni ravni. Mesečnega predračunavanja glede na panogo podjetja X ne vidim kot smiselnega, ker podjetje ni podvrženo tako hitrim in drastičnim spremembam. Kvartalno posodabljanje bi zelo zmanjšalo obremenjenost zaposlenih v kontrolingu in financah, saj proces stalnega predračunavanja v poslovni enoti traja tri do štiri dni, s tem da bi managerji še vedno imeli dovolj informacij za odločanje in odziv na spremembe bi bil še vedno dovolj hiter.

V procesu predračunavanja vidim potrebo po izboljšavi spremljanja transportnih stroškov. Optimizacija stroškov transporta bi morala biti stalna težnja podjetja. Povezava povprečnih cen transportnih storitev na enoto proizvoda s količinskim predračunom prodaje bi dala podroben izračun stroškov transporta po trgih in dobro orodje logističnim managerjem za pripravo scenarijev v primeru nestabilnih cen naftnih derivatov na trgih.

Kot izboljšavo procesa predračunavanja predlagam zamenjavo preglednic s poslovno programsko opremo za načrtovanje (npr. SAP, ki je osnovni sistem podjetja). Tehnologija omogoča manj tvegan in kompleksen proces. Poleg tega bi se izognili pripravljanju podrobnih podatkov za vnos v SAP in s tem prihranili čas in denar. Poslovna programska oprema omogoča projiciranje različnih scenarijev stroškov in prihodkov in pregled vpliva le-teh na dobičkonosnost. To bi prihranilo čas zaposlenih in izboljšalo točnost predračunavanja v podjetju X.

Da bi dobili boljše razumevanje namena, funkcije in omejitev stalnega predračunavanja, ta naloga zajema različna področja enega podjetja v obdobju od začetka uvajanja stalnega predračunavanja do danes, vendar rezultati naloge niso namenjeni statistični posplošitvi.

Temeljna naloga managerjevega dela je sprejemanje odločitev, ki morajo biti dobre in pravočasne. Manager se lahko pravilno odloča le na podlagi kakovostnih informacij o tekočem poslovanju, stanju na trgu ter predvidevanjih o prihodnosti. Kakovostno načrtovanje prihodnjega poslovanja pa je temelj uspešnega poslovanja podjetja. Verjamem, da je bila uvedba stalnega predračunavanja v podjetje X smotrna, saj so managerji dobili dobro orodje, ki jim v hitro spreminjajočem se okolju pomaga zmanjševati vpliv negotovosti na odločanje.

LITERATURA IN VIRI

1. Arnold, J., & Hope, T. (1990). *Accounting for management decisions*. Cambridge: The University Press.
2. Banović, D. (2005). *Evolution and critical evolution of current budgeting practices* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Barret, R. (2003). Achiving Real Time Re-Forecasts. *Credit Control*, 5, 16–21.
4. Belkaoui, A. (1985): *International Accounting: Issues and Solutions*. New York: Quorum Books.
5. Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur AB.
6. Brammer, J., & Penning, A. (2003). *Managing Performance and Ressources*. Velika Britanija: Osborne Books Ltd.
7. Brimson, J.A., & Antos, J. (1999). *Driving Value Using Activity-Based-Budgeting*. New York: Wiley.
8. Checkland, P., & Holwell, S. (1998). *Information, systems and information systems : making sense of the field*. Chichester: J. Wiley.
9. Clarke, P. (2007). The rolling forecast as a catalyst for change. *Accountancy Ireland*, 39 (5), 22–24.
10. Daum, J.H. (2002). Beyond Budgeting: Ein Management- und Controlling- Model für nachhaltigen Unternehmenserfolg. *Der Controlling Berater*, 12(7), 397–430.
11. Daum, J.H. (2003). Von der Budgetsteuerung zum Beyond Budgeting: Motivation, Fallbeispiele der Pioniere und Zukunftsperspektiven, *Zeitschrift für Controlling & Management*, 1(Mai 2003), 77–90.
12. De Leon, L., Rafferty, P. D., & Herschel, R. (2012). Replacing the annual budget with business intelligence driver-based forecasts. *Intelligent Information Management*, 4, 6–12
13. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
14. deWall, A. Harmkens – Janssen, M., & van de Ven, A. (2011). The evolucionaly adoption framework: explaining the budgeting paradox, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 316–336.
15. Dimovski, V. (2000). *Temelji organiziranja in odločanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Dimovski, V., Penger, S., & Žnidaršič, J. (2005). *Sodobni management*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Doeven, C.W.T. (2012). *Critical Succes Factors for Rolling forecasting*. Twente: Univerity of Twente.
18. Drury, C. (2005). *Management accounting for business*. 3rd ed. London: Thomson Learning.
19. Eppler, M.J. (2003). *Managing information quality. Increasing the Value of Information in knowledge-intensive Products and Processes*. Berlin: Springer.
20. Garlapati, N.R., & Durga, R. (2011). Replacing the Annual Budget with Rolling Foecast. New Jersey: Cognizant. Najdeno 10.12.2015 na spletnem naslovu

<http://www.cognizant.com/InsightsWhitepapers/Replacing-the-Annual-Budget-with-Rolling-Forecasts.pdf>

21. Gradišar, M., & Resinovič, G. (1998). *Informatika v organizaciji*. Kranj: Moderna organizacija.
22. Hansen, S. (2011). A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity – Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review*, 20 (2), 289–319.
23. Hansen, S., Othey, D., & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
24. Hassel, G. L., & Cunningham, M. G. (2004): Psychic Distance and Budget Control of Foreign Subsidiaries. *Journal of International Accounting Research*, 3(2), 79–93.
25. Hayes, S. L. (2002). *The Harvard Business Essentials Series: Finance for Managers*. Boston: Harvard Business School Press.
26. Hope, J. (2010). 33. Rolling Forecasts. V *Performance Management Tools Research Series – A Critical Review*, 305–316.
27. Hope, J., & Fraser, R. (1999a). Beyond budgeting: Building a new management model for the information age. *Management accounting*, 1, 16–21.
28. Hope, J., & Fraser, R. (1999b). Budgets the hidden barrier to success in the information age. *Management accounting*, 3, 24–26.
29. Hope, J., & Fraser, R. (2001). Figures of hate. Traditional budgets hold companies back, restrict staff creativity and prevent them from responding to customers. *Financial Management* (February), 22–25.
30. Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
31. Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108–115.
32. Hočevar, M. (1995). *Obvladovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Hočevar, M., & Igličar, A. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV založba.
34. Hočevar, M. (2003). *Kako izboljšati računovodske informacije za poslovodno odločanje*. *IKS:Revija za računovodstvo in finance*. 30(9), 14–27.
35. Hočevar, M., Glažar, T., Gostiša, M., Okorn, T. & Ravnik, M. (2005). *Praktični vodič po računovodstvu*. Ljubljana: Verlag Dashöfer.
36. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov: Oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
37. Hočevar, M., Igličar, A., & Zaman Groff, M. (2013). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana. Ekonomska fakulteta.
38. Horngren, C.T., Foster, G., & Datar, S.M. (2000). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 10th ed. New York: Prentice Hall.

39. Hudej, F., & Zidarn, J. (2000). *Odločitveni modeli*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.
40. Hunt, S. (2007). Budgeting and Forecasting : Issues and Leading Practices. *Accenture*. Najdeno 26. 12. 2015 na spletnem naslovu <http://sixdegreesplanning.com/assets/uploads/2012/11/Budgeting-and-Forecasting-Issues-and-Leading-Practices.pdf>
41. Jaklič, M. (2005). *Poslovno okolje podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
42. Kaplan, S. R., & Cooper, R. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
43. Kavčič, S. (1998). *Računovodsko predračunavanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., & Turk, I., (1994). *Upravljalno računovodstvo* (2.izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo
45. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana. Ekonomska fakulteta.
46. Koletnik, F., & Koželj, S. (2008). *Redni in posebni računovodski izkazi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
47. Lorain, M.A. (2010). Should rolling forecast replace budgets in uncertain enviroments? v M. J. Epstein, J.-F. Manzoni, & A. Davila (Eds.), *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices (Studies in Managerial and Financial Accounting)* (Vol. 20, pp. 177-208). Emerald Group Publishing Limited.
48. Lucey, T. (2003). *Management Accounting*. London: Continnum.
49. Lynn, M.P., & Madision, R. L. (2004). A closer look at rolling budgets. *Management Accounting Quarterly*, 6.
50. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj. Moderna organizacija.
51. Mentzer, J.T., & Kahn, K.B. (1997). State of sales forecasting systems in corporate America. *The Journal of Business Forecasting*, pomlad, 6–13.
52. Montgomery, P. (2002). *Effective rolling forecasts*. *Strategic Finance*, 83(8), 41–44.
53. Morlidge, S., & Player, S. (2010). *Future Ready- How to Master Business Forecasting*. Chichester: John Wiley & Sons.
54. Nelly, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22–28.
55. Ostergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management control without budgets: a field study of beyond budgeting in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181.
56. Pardey, D. (2007). Leadership in turbulent times: Effective leadership during times of organizational change. *Strategic HR Review*, 6, 16–19.
57. Pietrzak, Z. (2013). Tradicional ersus activity – based budgeting in non-manufacturing companies. *Social sciences*, 82(4), 26–37.
58. Podjetje X (2013). Interno gradivo. Novo mesto: Podjetje X.
59. Podjetje X (2016). Interno gradivo. Novo mesto: Podjetje X.
60. Potočnik, V. (2002). *Temelji trženja s primeri iz prakse*. Ljubljana: GV Založba.

61. Rickards, R. (2006). Beyond budgeting: Boon or boondoggle?. *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62–76.
62. Siegart, H., Schaefer, D., & Hoke, M. (2003). *Better budgeting*. Kissing: Finanz- und Rechnungswesen.
63. Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D.A. (2009). *An exploratory study of operational reasons to budget*. *Accounting and finance*, 49(4), 849–871.
64. *Slovenski računovodski standardi* (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
65. Tanlu, L. (2007). Does the adoption of Rolling Forecast improve planning? *Harward business school*. Najdeno 17.12.2015 na spletnem naslovu <http://ssrn.com/abstract=1004125>
66. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (1999). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
67. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Dopolnjena izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
68. Zaman, M. (2003). *Pomen računovodskih informacij za poslovodsko uravnavanje odvisnih podjetij v tujini* (doktorska disertacije). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
69. Zaman, M. (2004). Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju. *Naše gospodarstvo*, 50(1/2), 69–76.
70. Zotteri, G., & Kalchsmidt, M. (2007). Forecasting practices: Empirical evidence and framework for research. *International journal of production economics*, 108(1/2), 84–99.
71. Žurga, G. (1996). Model direktorskega informacijskega sistema. *Organizacija*, 29(6), 340–348.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Predračun izkaza poslovnega izida podjetja X.....	1
Priloga 2: Predračun izkaza denarnih tokov podjetja X.....	2
Priloga 3: Predračunska bilanca stanja podjetja X.....	3

PRILOGA 1: Predračun izkaza poslovnega izida podjetja X

Predračun izkaza poslovnega izida		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014
Proizvod A		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar
Prodaja tretjim osebam - količina	[k m3]	35	38	47	35	36	34	30	28	45	39	32	26	35	38	47
Cena	[eur/m3]	14,19	13,67	12,80	13,06	13,21	13,46	13,63	13,57	13,07	13,06	13,41	13,60	14,19	13,67	12,81
Prodaja tretjim osebam	[Teur]	503	514	607	462	474	454	406	383	593	503	433	349	503	514	607
Proizvod B																
Prodaja tretjim osebam - količina	[k m3]	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1
Cena	[eur/m3]	80,31	73,96	75,37	76,38	76,38	75,40	75,85	75,61	75,61	75,61	75,85	75,23	80,14	73,34	74,49
Prodaja tretjim osebam	[Teur]	13	33	53	42	42	49	46	38	57	57	46	29	13	32	52
Ostala prodaja tretjim osebam	[Teur]	2	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prodaja tretjim osebam	[Teur]	519	551	663	504	516	503	452	421	650	560	479	379	517	547	659
Prodaja podjetjem v skupini	[Teur]	1.517	1.532	1.296	1.556	1.383	1.326	1.449	1.437	1.587	1.465	1.286	1.056	1.198	1.401	1.260
Skupaj prodaja	[Teur]	2.036	2.082	1.959	2.059	1.899	1.829	1.900	1.858	2.237	2.025	1.764	1.435	1.714	1.948	1.919
Variabilni stroški proizvodnje	[Teur]	853	886	1.013	822	926	873	926	903	896	929	922	830	939	825	939
Thereof variable exp w/o energies	[Teur]	534	574	690	547	616	581	616	601	596	601	596	537	618	542	618
Total purchases - Manufacturing	[Teur]	533	562	688	547	616	581	616	601	596	601	596	537	618	542	618
Total purchases - Non-manufacturing	[Teur]															
Total purchases - Trading goods	[Teur]															
Variation of goods for resale, raw mater	[Teur]	1	11	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
works by other companies	[Teur]	0	0	0												
Od tega energija	[Teur]	319	312	322	275	310	292	310	302	300	328	326	293	322	282	322
Variabilni stroški proizvodnje-skupina	[Teur]	160	74	79	114	92	72	73	58	119	119	86	54	36	83	104
Razlika v vrednosti zalog	[Teur]	96	238	(115)	119	(83)	(146)	(114)	(20)	153	(39)	(229)	(250)	(119)	178	(135)
Transport	[Teur]	240	242	216	233	264	240	243	223	259	235	212	172	202	230	213
% stroškov transporta v prodaji	[%]	11,8	11,6	11,0	11,3	13,9	13,1	12,8	12,0	11,6	11,6	12,0	12,0	11,8	11,8	11,1
Variabilni stroški prodaje	[Teur]	11	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10			
PRISPEVEK ZA KRITJE	[Teur]	676	632	756	761	689	779	762	683	799	770	763	619	656	632	798
% prispevka za kritje v prodaji	[%]	33,2	30,4	38,6	36,9	36,3	42,6	40,1	36,8	35,7	38,0	43,3	43,1	38,3	32,4	41,6
Fixed expenses	[Teur]	291	288	250	270	263	257	263	259	260	258	258	245	205	204	230
Gross fixed expenses - Third Party	[Teur]	167	165	192	163	163	165	164	163	158	163	163	164	171	166	193
Gross fixed expenses - Group	[Teur]	124	122	57	107	100	94	98	95	97	100	95	81	34	38	37
minus non recurring	[Teur]	0	0	0												
Personnel expenses	[Teur]	379	372	386	380	380	380	378	377	376	376	376	373	182	180	187
Total personnel expenses - Third Party	[Teur]	383	381	395	442	409	380	379	381	444	418	421	500	182	180	187
Total personnel expenses - Group	[Teur]	0	0	0												
minus compensations	[Teur]	(3)	(9)	(9)	(63)	(29)	0	(1)	(5)	(68)	(43)	(45)	(127)	0	0	0
minus non recurring	[Teur]	0	0	0												
Working capital provisions variation	[Teur]	(3)	37	(10)	4	4	4	4	4	4	4	4	4			
Other income T.P (w/o non rec. and capital sub	[Teur]	12	10	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11			
Other income Group (w/o non rec. and cap.sub	[Teur]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
EBITDA	[Teur]	20	(54)	141	117	52	149	127	54	169	143	136	7	269	248	381
% EBITDA v prodaji	[%]	1,0	-2,6	7,2	5,7	2,8	8,1	6,7	2,9	7,6	7,0	7,7	0,5	15,7	12,7	19,8
Factory depreciation	[Teur]	161	159	162	157	157	157	157	157	157	157	157	157	0	0	0
Other depreciation	[Teur]	19	19	19	22	22	22	22	22	22	22	22	22			
Capital subsidies	[Teur]	1	1	1												
Other third party income non recurring	[Teur]	0	0	0												
Other fixed expenses non recurring	[Teur]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Compensations and non recurring personnel ex	[Teur]	3	9	9	63	29	0	1	5	68	43	45	127	0	0	0
OPERATING INCOME	[Teur]	(162)	(239)	(47)	(125)	(156)	(30)	(53)	(130)	(78)	(79)	(88)	(299)	269	248	381
Group company dividend	[Teur]	0	0	0						1.612						
Third party financial results: expense (income)	[Teur]	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Group company financial results: expense (incc	[Teur]	30	28	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Other results: (expense) income	[Teur]	0	0	0												
Corporation tax : expense (income)	[Teur]	1	(4)	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
NET INCOME FOR THE YEAR	[Teur]	(193)	(263)	(87)	(125)	(156)	(30)	(53)	(130)	1.534	(79)	(88)	(299)	269	248	381
Minority Shareholders	[Teur]	0	0	0												
INCOME FOR THE YEAR ATT. TO CONTROLLING	[Teur]	(193)	(263)	(87)	(125)	(156)	(30)	(53)	(130)	1.534	(79)	(88)	(299)	269	248	381

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

PRILOGA 2: Predračun izkaza denarnih tokov podjetja X

	A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013
	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Aug	Sep	Okc	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	2014	2014
Izkaz denarnih tokov																	
Začetna zadolženost	5.786	6.036	5.782	5.609	6.296	5.807	5.596	5.744	7.015	4.703	4.795	4.616	5.110	7.893	9.127		
Prejemki	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prejemki kupci	1.953	1.951	3.975	2.368	3.237	2.681	2.492	3.698	2.722	2.717	2.724	2.567	553	732	846		
Kupci tretje osebe	934	613	837	601	939	859	870	629	957	777	929	988	553	732	846		
Kupci povezana podjetja	1.019	1.338	3.138	1.767	2.298	1.822	1.621	3.068	1.765	1.940	1.796	1.580	0	0	0		
Plačila bonusov (-)	(549)	(49)	(42)	(116)	(33)	0	(60)	(51)	(43)	(125)	(43)	0	(549)	(49)	(42)		
Ostali operativni prejemki	0	0	0	137	14	14	14	496	14	14	14	14	14	14	14		
Tretje osebe	0	0	0	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14		
Skupina podjetij	0	0	0	123	0	0	0	483	0	0	0	0	0	0	0		
Skupaj operativni prejemki	1.404	1.902	3.933	2.388	3.217	2.694	2.445	4.143	2.692	2.606	2.695	2.581	18	696	818		
Izdatki	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Plačila dobaviteljem	(480)	(671)	(1.545)	(944)	(884)	(950)	(798)	(2.547)	(837)	(1.210)	(911)	(797)	(962)	(853)	(869)		
Tretje osebe	(480)	(661)	(919)	(681)	(884)	(950)	(798)	(1.347)	(764)	(1.063)	(749)	(691)	(962)	(853)	(869)		
Skupina podjetij	0	(10)	(625)	(263)	0	0	0	(1.200)	(73)	(147)	(162)	(106)	0	0	0		
Stroški dela	(333)	(333)	(316)	(507)	(436)	(334)	(334)	(334)	(334)	(334)	(334)	(443)	(334)	(334)	(334)		
Fiksni	(333)	(333)	(316)	(507)	(334)	(334)	(334)	(334)	(334)	(334)	(334)	(443)	(334)	(334)	(334)		
Variabilni	0	0	0	0	(101)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Prospevki socialna varnost	(94)	(85)	(89)	(85)	(97)	(97)	(97)	(97)	(97)	(97)	(97)	(123)	(97)	(97)	(97)		
Ostala operativna plačila	(682)	(734)	(1.647)	(1.543)	(1.000)	(1.155)	(1.378)	(2.483)	(1.071)	(1.017)	(1.170)	(1.496)	(967)	(674)	(1.219)		
Transport	(118)	(142)	(523)	(297)	(300)	(343)	(370)	(373)	(320)	(390)	(385)	(400)	(241)	(225)	(483)		
Energija	(465)	(437)	(537)	(461)	(423)	(389)	(662)	(507)	(402)	(364)	(376)	(471)	(508)	(450)	(477)		
Ostala operativna plačila-tretje osebe	(99)	(155)	(331)	(173)	(218)	(246)	(346)	(479)	(177)	(263)	(349)	(471)	(218)	0	(259)		
Ostala operativna plačila-skupina podjetij	0	0	(257)	(611)	(58)	(177)	0	(1.124)	(173)	0	(59)	(154)	0	0	0		
Davki	0	233	169	110	149	160	148	136	196	148	148	154	136	136	136		
DDV	0	233	169	110	149	160	148	136	196	148	148	154	136	136	136		
Davek od dohodkov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Skupaj operativna plačila	(1.589)	(1.591)	(3.427)	(2.969)	(2.267)	(2.376)	(2.459)	(5.327)	(2.144)	(2.511)	(2.364)	(2.706)	(2.224)	(1.823)	(2.384)		
Naložbe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vzdrževanje	(65)	(57)	(77)	(364)	(54)	(69)	(62)	(69)	(117)	(110)	(38)	(196)	(576)	(107)	(1.320)		
Rast	0	0	0	0	(27)	(37)	(70)	(12)	(25)	(58)	0	0	0	0	(123)		
Skupaj naložbena plačila	(65)	(57)	(77)	(364)	(81)	(106)	(132)	(82)	(142)	(135)	(96)	(196)	(576)	(107)	(1.444)		
Odpravnine	0	0	0	(73)	(49)	0	(1)	(6)	(83)	(53)	(56)	(173)	0	0	0	0	0
Prejemki od osnovnih sredstev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prejemki od subvencij	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ostala plačila (neoperativne)	0	0	0	331	(331)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prosti denarni tok	(251)	254	429	(687)	489	211	(148)	(1.271)	323	(92)	179	(494)	(2.783)	(1.234)	(3.010)		
Obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
plačane tretjim osebam: prejemki (plačila)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
plačane povezanim podjetjem: prejemki (plačila)	0	0	(256)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Skupaj obresti prejemki/(plačila)	0	0	(256)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dividend collections	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tretje osebe	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Skupina podjetij	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Total prejemki dividend	0	0	0	0	0	0	0	0	1.989	0	0	0	0	0	0	0	0
Plačila dividend	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
tretjim osebam	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Podjetjem v tujini	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Skupaj plačila dividend	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ostali prilivi (plačila)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Povečanje/Zmanjšanje kapitala	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
SPREMENBA ZADOLŽENOSTI	251	(254)	(173)	687	(489)	(211)	148	1.271	(2.312)	92	(179)	494	2.783	1.234	3.010		
KONČNA BRUTO ZADOLŽENOST	6.037	5.782	5.609	6.296	5.807	5.596	5.744	7.015	4.703	4.795	4.616	5.110	7.893	9.127	12.137		

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.

PRILOGA 3: Predračunska bilanca stanja podjetja X

		A	A	A	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC	FC
		2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014
		Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Avg	Sep	Okt	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar		
Bilanca stanja																		
OSNOVNA SREDSTVA	[k eur]	23.678	23.487	23.281	23.424	23.284	23.169	23.080	22.940	22.860	22.774	22.648	22.623	23.200	23.306	24.750		
Zaloge	[k eur]	1.852	1.582	1.654	1.507	1.609	1.789	1.930	1.954	1.766	1.813	2.096	2.405	2.552	2.332	2.498		
Terjatve za material - povezana podjetja	[k eur]	6.313	6.858	5.316	5.469	4.878	4.693	4.859	3.565	3.758	3.626	3.417	3.141	4.619	6.348	7.903		
Terjatve do tretjih	[k eur]	1.123	1.135	1.271	1.461	1.270	1.109	920	922	910	1.020	800	340	964	1.042	1.158		
Terjatve storitve - povezana podjetja	[k eur]	2.947	2.946	2.946	2.823	2.823	2.823	2.823	2.341	2.341	2.341	2.341	2.341	2.341	2.341	2.341		
Ostale terjatve storitve	[k eur]	615	519	478	478	478	477	477	477	476	476	476	475	462	448	435		
TERJATVE	[k eur]	12.849	13.041	11.666	11.738	11.058	10.892	11.010	9.258	9.251	9.276	9.130	8.702	10.938	12.511	14.335		
Obveznosti	[k eur]	5.574	5.892	5.004	5.029	5.328	5.411	5.432	3.772	4.099	4.035	4.176	4.083	4.135	4.299	4.332		
- Obveznosti za material - povezana podjetja	[k eur]	1.609	1.690	1.162	1.040	1.154	1.243	1.334	206	280	280	225	185	229	332	459		
- Obveznosti za material	[k eur]	2.174	2.266	2.180	2.322	2.366	2.291	2.421	1.978	2.112	1.953	2.102	2.218	2.187	2.150	2.211		
- Obveznosti za transport	[k eur]	745	891	694	748	845	863	859	822	893	856	790	649	712	834	672		
- Obveznosti za energijo	[k eur]	1.047	1.045	967	919	963	1.014	818	766	815	946	1.060	1.031	1.007	983	990		
Ostale obveznosti za storitve	[k eur]	781	747	679	767	810	825	744	528	612	603	515	306	345	595	626		
Ostale obveznosti za storitve - skupina	[k eur]	2.378	2.564	2.183	1.704	1.770	1.708	1.828	822	769	892	951	897	939	986	1.032		
Ostale obveznosti	[k eur]	1.241	1.391	1.495	1.538	1.005	936	822	704	677	571	476	271	(167)	(487)	(810)		
OBRATNA SREDSTVA	[k eur]	2.875	2.447	2.305	2.701	2.146	2.012	2.183	3.433	3.094	3.175	3.013	3.146	5.685	7.119	9.155		
NETO NALOŽBE	[k eur]	26.554	25.934	25.586	26.124	25.429	25.181	25.263	26.373	25.954	25.949	25.661	25.769	28.885	30.425	33.905		
Vplačani kapital	[k eur]	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095	15.095		
Rezerve	[k eur]	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.029	5.066	5.066	5.066		
Dobiček tekočega leta	[k eur]	(238)	(563)	(670)	(824)	(1.016)	(1.054)	(1.119)	(1.280)	613	515	406	37	332	638	1.109		
KAPITAL	[k eur]	19.885	19.561	19.453	19.299	19.107	19.070	19.004	18.843	20.736	20.638	20.530	20.160	20.492	20.799	21.269		
DRUGI SKLADI	[k eur]	496	494	493	497	484	484	484	484	484	484	484	468	468	468	468		
Posojila - povezana podjetja (prejeta - dana)	[k eur]	6.300	6.261	6.452	6.816	6.199	6.199	6.446	7.063	5.088	5.088	5.088	5.705	8.173	9.407	12.369		
Factoring	[k eur]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Bančna posojila	[k eur]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Ostalo	[k eur]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Minus denarna sredstva	[k eur]	(128)	(382)	(812)	(488)	(360)	(571)	(670)	(16)	(354)	(262)	(441)	(564)	(248)	(249)	(200)		
ZADOLŽENOST	[k eur]	6.173	5.879	5.640	6.327	5.839	5.627	5.775	7.046	4.734	4.827	4.648	5.141	7.925	9.159	12.169		
SKUPAJ VIRI	[k eur]	26.554	25.934	25.586	26.124	25.429	25.181	25.263	26.373	25.954	25.949	25.661	25.769	28.885	30.425	33.905		

Vir: Podjetje X, Interno gradivo, 2013.