

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**SISTEM RAČUNOVODSKIH POROČIL ZA
POSLOVNO ODLOČANJE NA PRIMERU
PODJETJA DANFOSS COMPRESSORS**

LJUBLJANA, MAJ 2004

ALEN RECELJ

IZJAVA

Študent Alen Recelj izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 28.5.2004

Podpis: _____

Kazalo

1	Uvod	1
1.2	Predstavitev problema	1
1.3	Cilji in namen	2
1.4	Metoda dela	2
2	Razmerje med poslovanjem in informacijskim sestavom podjetja	3
2.1	Podjetje kot poslovni sestav	3
2.2	Pomen računovodskih informacij za poslovanje	9
2.3	Poslovno računovodstvo	10
2.4	Nove metode v poslovanju in kako se na njih odziva poslovno računovodstvo	11
2.5	Prijemi poslovnega računovodstva v spremenjenih razmerah poslovanja	13
2.5.1	Ciljni stroški	13
2.5.2	Računovodstvo aktivnosti	16
2.5.3	Teorija omejitev in računovodstvo iztržka (Throughput Accounting)	18
2.5.4	Sistem naknadnega razporejanja stroškov (Backflush accounting)	20
3	Izhodišča za pridobivanje potrebnih informacij za poslovanje	24
3.1	Računovodsko predračunavanje	24
3.2	Računovodsko nadziranje	29
3.2.1	Kontrolni postopki, ki omogočajo primerne informacije	30
3.3	Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)	32
3.3.1	Kazalniki in sistemi kazalnikov pri proučevanju računovodskih izkazov	33
3.3.2	Omejitve pri uporabi kazalnikov	37
3.4	Strateška analiza podjetja na temelju verige vrednosti	38
3.4.1	Analiziranje podjetja na temelju verige vrednosti	38
3.5	Računovodstvo odgovornosti	40
3.5.1	Analiziranje odmikov	43
4	Potrebe po računovodskih informacijah najvišjega poslovanja podjetja in posameznih poslovnih funkcij	44
4.1.1	Informacije za strateške odločitve	44
4.1.2	Informacije za taktične in operativne odločitve	46
4.1.3	Nedenarne informacije	46
4.1.4	Uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja	47
4.2	Potrebe po računovodskih informacijah posameznih funkcij podjetja	48
4.2.1	Računovodske informacije za potrebe prodajne funkcije	48
4.2.2	Računovodske informacije za potrebe nabavne funkcije	49
4.2.3	Računovodske informacije za potrebe proizvodne funkcije	50
4.2.4	Računovodske informacije za potrebe finančne funkcije	53
4.2.5	Računovodske informacije za potrebe kadrovske funkcije	54
5	Predstavitev grupacije Danfoss in mesto podjetja Danfoss Compressors d.o.o. v grupaciji Danfoss	56
5.1	Predstavitev grupacije Danfoss	56
5.2	Predstavitev podjetja Danfoss Compressors d.o.o.	58
5.2.1	Zgodovina in razvoj podjetja	58
5.2.2	Organiziranost podjetja	59
5.2.3	Organiziranost služb, ki tvorijo informacijski sestav podjetja	59
6	Informacije za poslovno odločanje podjetja Danfoss Compressors d.o.o.	60
6.1	Računovodsko predračunavanje – letni načrt	60
6.1.1	Predračun poslovanja	61
6.1.2	Predračun naložb	64
6.1.3	Predračunski računovodski izkazi	66

6.1.4	Četrletni rebalans načrta	72
6.1.5	Kako bi lahko izboljšali predračunavanje za podjetje Danfoss Compressors d.o.o.	72
6.2	Računovodske informacije za vodstvo podjetja	73
6.3	Potrebe po računovodskih informacijah posameznih funkcij podjetja in predlog mogočih izboljšav	79
6.3.1	Računovodske informacije za potrebe prodajne funkcije	79
6.3.2	Računovodske informacije za potrebe nabavne funkcije	81
6.3.3	Računovodske informacije za potrebe proizvodne funkcije	82
6.3.4	Računovodske informacije za potrebe finančne funkcije	85
6.3.5	Računovodske informacije za potrebe kadrovske funkcije	87
6.4	Druge informacije	88
6.5	Položaj obravnavnega podjetja glede sodobnih poslovno-informacijskih metod	89
7	Izzivi v informacijskem sestavu podjetja Danfoss Compressors d.o.o. v prihodnosti	90
7.1	Prehod na nov poslovnoinformacijski sistem	90
7.2	Rast podjetja in s tem povezane potrebne organizacijske spremembe	92
8	Sklep	93
9	Literatura	95
10	Viri	97
	Slovarček slovenskih prevodov tujih pojmov	

1 Uvod

1.1 Predstavitev problema

V zadnjih desetletjih je razvoj informacijske tehnologije omogočil zajemanje, prenašanje in obdelavo vse večje količine podatkov. Tako v sodobnem podjetju navadno ne povzroča težav pomanjkanje podatkov, temveč njihova preobilica, neurejenost, neuskkljenost. Izziv za informacijski sestav podjetja je postalo to, da je treba vse večjo količino podatkov urediti tako, da bodo dobili uporabniki dostop do tistih informacij, ki jih pri svojem delu potrebujejo. Veliko količino podatkov je treba urediti v relevantne informacije za uporabnike. Sodobni informacijski sistemi za upravljanje se bodo morali tako osredotočiti bolj na kakovost kakor na količino informacij.

Računovodstvo je ključni del informacijskega sestava podjetja za zagotavljanje uporabnih informacij uporabnikom. Zahteve uporabnikov so vse večje in relevantne informacije lahko zagotovi le sodoben računovodski pristop. Če je bila še pred nekaj leti ključna vloga računovodstva v podjetju zagotavljanje informacij zunanjim uporabnikom, predvsem zato, da bi zadostili zahtevam zakonodaje na področju računovodskih poročil, se je v zadnjem desetletju vloga računovodstva tudi pri nas korenito spremenila: računovodstvo prevzema vse bolj tudi vlogo informacijskega servisa podjetja.

Računovodstvo omogoča spremljanje različnih kvantitativnih informacij. Te so večinoma finančne narave, vse bolj pa se uveljavlja spremljanje informacij, ki niso takšne narave, npr. ugotavljanje tržnega deleža, zadovoljstva kupcev, dobaviteljev, zaposlenih in podobno. Računovodska funkcija spremlja podatke in jih obdeluje v informacije, ki so podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev na različnih ravneh odločanja.

Informacije, ki so se oblikovale z delovanjem računovodske funkcije, omogočajo boljšo prilagodljivost podjetja okolju in hitrejše odzivanje na spremembe, ki se v okolju dogajajo. Še več, pravočasne informacije omogočajo tudi nekoliko predvidevanja prihodnjih sprememb, to pa omogoča podjetju pomembno prednost pred tekmeci.

Odločanje je v podjetju iskanje in izbiranje med različnimi možnostmi zato, da bi postalo poslovanje čim uspešnejše. Odločanje je sestavljeno iz razmišljanja in akcij, konča pa se z odločitvijo.

Odločanje predvideva obstoj vsaj treh stvari (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 25):

- potrebe oziroma razloga za odločitev,
- različnih mogočih rešitev,
- merila, na podlagi katerega izbiramo.

Problem je navadno mogoče rešiti na več načinov – bolj ali manj uspešno ali preprečiti njegov nastanek. Za odločanje so najpomembnejše informacije, ki jih ima na voljo tisti, ki odloča. Primerne informacije zmanjšujejo negotovost in omogočajo sprejemanje boljših odločitev.

V slovenskih podjetjih imajo se lotevajo pridobivanja informacij in postavitve informacijskih sestavov za odločanje zelo različno. Temeljno vprašanje je, ali razviti lastno programsko rešitev ali kupiti katero od rešitev, ki so na trgu, in jo prilagoditi svojim potrebam. Večina podjetij ima zelo dobro rešen problem finančnega knjigovodstva, manj pa je takih, ki bi bila pripravljena takšen informacijski sestav dopolniti tako, da bi bil uporaben za pridobivanje informacij za poslovno odločanje.

Pri izgradnji informacijskega sestava za poslovno odločanje je zelo pomembno, da pri njegovem razvoju in implementaciji sodelujejo strokovnjaki različnih strok, različnih služb v podjetju in različnih ravni odločanja, saj lahko le tako zagotovimo, da bo takšen informacijski sestav optimalno uporaben.

1.2 Cilji in namen

Cilji magistrskega dela so:

- ugotoviti, katere informacije potrebujemo v podjetju za poslovno odločanje;
- predstaviti teoretična izhodišča v poslovnem računovodstvu in oblikovanju poslovnih informacijskih sistemov;
- zasnovati sistem računovodskih poročil, potrebnih za odločanja na primeru podjetja Danfoss Compressors, d. o. o.

Delo je namenjeno:

- zaposlenim v informacijskem sestavu podjetja (še posebno v računovodstvu),
- poslovnemu podjetja in vsem, ki pri svojem delu sprejemajo poslovne odločitve,
- službi notranje revizije, ki nadzira pravilnost vhodnih podatkov in njihovo preoblikovanje v primerne informacije,
- zunanjim revizorjem, ki preverjajo delovanje informacijskega sestava za zunanje uporabnike,
- razvijalcem informacijskih rešitev v poslovnih informacijskih sestavih.

1.3 Metoda dela

V magistrskem delu sem uporabil postopek proučevanja literature na področju poslovanja, računovodstva, financ, graditve informacijskih sistemov in revizije. Na podlagi znanja iz obravnavanih področij, ki sem ga pridobil med študijem na Ekonomski fakulteti, in lastnih spoznanj, pridobljenih med delom na področju finančne analitike, računovodstva in poslovnih ved, sem povezal teoretična izhodišča s potrebami podjetja, tako da sem lahko podal predlog izboljšav v informacijskem sestavu za sprejemanje poslovnih odločitev v obravnavanem podjetju.

Po uvodnem poglavju sem s pomočjo literature opisal razmerje med poslovanjem in informacijskim sestavom podjetja, nadalje sem prikazal izhodišča za zagotavljanje potrebnih informacij za poslovanje, kjer sem opisal računovodsko predračunavanje, nadziranje in proučevanje in opisal problematiko stroškovnega računovodstva za namen zagotavljanja potrebnih informacij za poslovno odločanje. V četrtem poglavju sem opisal potrebe po računovodskih informacijah najvišjega poslovanja podjetja in posameznih poslovnih funkcij. V nadaljevanju sem po kratki predstavitvi podjetja Danfoss Compressors d.o.o., kjer sem zaposlen uporabil teoretična izhodišča informacij za poslovno odločanje na primeru tega podjetja. Ob koncu pa sem še nekoliko pogledal

v prihodnost - kateri so izzivi na področju informacijskega sestava podjetja v prihodnosti. Sledi sklep ter seznam uporabljene literature in virov.

2 Razmerje med poslovanjem in informacijskim sestavom podjetja

2.1 Podjetje kot poslovni sestav

Vsako podjetje je mogoče obravnavati kot celoto med seboj povezanih sestavin, ki omogočajo njegov poslovni proces in pri njem bolj manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa kot enoto, obdano z okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanj; obravnavati ga je mogoče kot poslovni sestav.

Turk razdeli poslovni sistem na izvajalni sestav, ki obsega temeljne poslovne funkcije, ter na odločevalni in informacijski sestav (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 22)..

Izvajalni, odločevalni in informacijski sestav so medsebojno povezani s tokovi podatkov in informacij. V izvajalni sestav vstopajo informacije za izvajanje in iz njega izstopajo podatki o izvajanju. V informacijski sestav vstopajo podatki o izvajanju in iz njega izstopajo informacije za odločanje. V odločevalni sestav pa vstopajo informacije za odločanje in iz njega izstopajo informacije za izvajanje. S tokovi podatkov in informacij pa se celotna organizacija kot poslovni sestav povezuje s svojim okoljem (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 63).

Izvajalni sestav podjetja

Izvajalni sestav podjetja je tisti, v katerem poteka poslovni proces poslovnega sistema. Sestavljajo ga:

- finančna funkcija, ki obsega priskrbo, naložbenje, vračanje sredstev in preoblikovanje obveznosti do virov sredstev,
- kadrovska funkcija, ki obsega pridobivanje, usposabljanje in varovanje zaposlencev,
- tehnična funkcija, ki obsega pridobivanje, pripravo, vzdrževanje in varovanje delovnih sredstev,
- nakupna funkcija, ki obsega zagotavljanje predmetov dela in storitev,
- proizvodna funkcija, ki obsega proces spreminjanja prvin poslovnega procesa v proizvode in storitve,
- prodajna funkcija, ki obsega razpečevanje poslovnih učinkov.

Informacijski sestav podjetja

Poslovodne in izvajalne funkcije podjetja lahko smotno in tekoče delujejo le takrat, če je na voljo dovolj informacij. Pomembno je, da razlikujemo med podatki in informacijami. Informacije so problemsko usmerjene in koristijo kot podlaga za odločanje, podatki pa le nevtrarno označujejo neko dejstvo. Lahko rečemo, da so podatki podlaga za pripravo informacij. Informacije so lahko kvantitativne, te so izražene s številkami, ali nekvantitativne – takšne, ki praviloma niso izražene s številkami in so pridobljene z opazovanjem, izkušnjami, vtisi in podobnim. Razlikovati je treba tudi informacijski sestav in sestav informiranja. Informacijski sestav je pretvornik nevtralnih podatkov v problemsko usmerjene informacije, shranjevalnik podatkov in tudi informacij (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 64).

Poslovodje pridobijo večino kvantitativnih informacij iz informacijskega sestava. Informacije za sprejemanje poslovnih odločitev največkrat vsebujejo kvantitativne in kvalitativne lastnosti. Odločitve se redko sprejemajo zgolj na podlagi števil. Intuicija, izkušnje in presoja so velikokrat bistveni elementi za sprejemanje odločitev. Ne glede na to, kaj je podlaga za sprejemanje odločitev, pa vsaka odločitev vsebuje napovedovanje.

Odločitve so usmerjene v prihodnost, to pomeni, da moramo upoštevati elemente negotovosti. Napovedovanje verjetnosti je bistvenih sestavin poslovanja. Tisti, ki sprejemajo poslovne odločitve, ne živijo v determinističnem svetu.

Tradicionalno je bil informacijski sestav podjetja (oz. računovodski sistem) le sistem procesiranja transakcij, ki je zbiral računovodske podatke, nastale s transakcijami. Skladno s tem so bile računovodske informacije preprosto kvantificirane finančne informacije (prodaje, dobiček, bilančna vsota ...). Druge nefinančne informacije so se tradicionalno zbirale zunaj računovodske službe. Podjetja so tako imela več vzporednih informacijskih sistemov, to pa je povzročalo številne težave. Ena takih težav je bila v tem, da je vzpostavitev in vzdrževanje več informacijskih sistemov stroškovno nesmotno, še pomembnejše pa je, da je bilo tako pridobljene podatke težko integrirati in ponuditi v obliki, primerni za sprejemanje odločitev.

Informacijski sestav ima štiri funkcije (Hočevar, Igličar: 1996, str. 9):

- funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti – zbiranje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o preteklih procesih in stanjih,
- funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti – zbiranje, urejevanje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o prihodnjih procesih in stanjih,
- funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov – presojanje in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij,
- funkcijo analiziranja podatkov – presojanje ugodnosti, ki jo podatki izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in uravnavanje prihodnjega delovanja.

Informacije, ki so namenjene sprejemanju poslovnih odločitev, morajo biti primerne in ustrezne: to pomeni, da morajo biti prilagojene potrebam pri odločanju. Čim bolj so namenjene sprejemanju odločitev na strateški ravni, tem bolj morajo biti okvirne, in kolikor bolj se nanašajo na odločitve na izvajalski ravni, toliko podrobnejše morajo biti. Vendar si informacije, namenjene različnim ravnam odločanja, ne smejo nasprotovati. Informacije morajo biti tudi pravočasne in točne. Žal si ti dve lastnosti največkrat nasprotujeta, saj točnost informacije zahteva svoj čas.

Ločevati je treba tudi vrednost informacij in stroške. Vrednost informacije ni odvisna od stroškov zanje, temveč od uspešnosti odločitev in izpeljave poslovanja.

Računovodstvo kot del informacijskega sestava podjetja

Računovodski sestav je del informacijskega sestava podjetja, ki evidentira vse poslovne dogodke, izražene v denarju, ki kakor koli vplivajo na uspešnost ali neuspešnost podjetja. Zajema knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, nadzorovanje in analiziranje.

Računovodstvo ni samo sebi namen, temveč je pripravljeno za prenašanje ekonomskih informacij različnim uporabnikom. Zato je opredeljeno kot jezik, s katerim se sporazumevajo pripravljavci in uporabniki ekonomskih informacij.

Računovodstvo ima tri poglavitne namene v podjetju (Kavčič, 1994, str. 72):

- z notranjim rutinskim poročanjem pomaga poslovodjem upravljati s stroški, načrtovati in nadzirati poslovanje ter vrednotiti dosežke v podjetju;
- z notranjim nerutinskim oziroma posebnim poročanjem omogoča poslovodjem sprejemati taktične in strateške odločitve (odločitve o cenah proizvodov, katerim proizvodom dati prednost, odločitve o opredeljevanju splošne poslovne politike in odločitve o sprejemanju dolgoročnih načrtov);
- Z zaključnim računom poroča zunanjim uporabnikom informacij (delničarjem, potencialnim investitorjem, zaposlencem, državi).

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in proučevanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj. Evidenco o tem dopolnjujejo količinski podatki o sredstvih, potroških, proizvodih, storitvah in drugem. Vse to spremljanje in proučevanje je potrebno zaradi oskrbovanja notranjih in zunanjih uporabnikov s kakovostnimi informacijami. Kakovostne so tedaj, če dajejo uporabnikom novo védenje, oziroma so zanje relevantne (pravočasne in z izrazno vrednostjo) in zanesljive (nevtralne in preizkušene). Relevantne računovodske informacije so tiste, ki nam pomagajo pri odločanju ali sprejeti ali zavrniti ponujeno naročilo, katere proizvode razvijati, če jih podjetje proizvaja več, ali kupiti ali proizvesti sestavne dele proizvoda, ali spremeniti metodo obračunavanja za notranje informacijske potrebe in tako naprej. (Koletnik: 1996, str. 24).

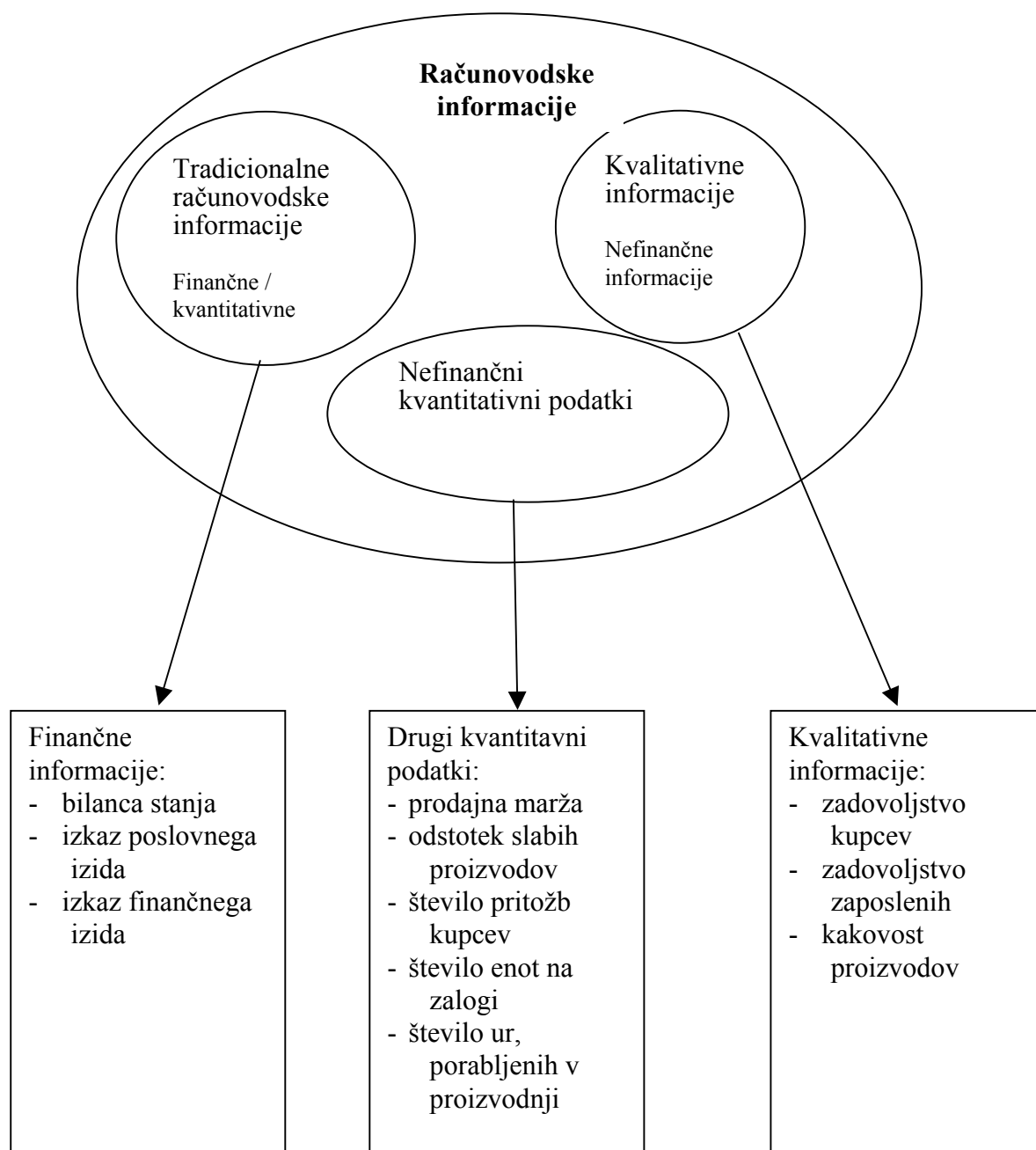
Celotno računovodstvo se največkrat deli na dva dela: na finančno in na stroškovno računovodstvo. S finančnim računovodstvom mislimo na računovodstvo, ki sporoča podatke o poslovanju zunanjim uporabnikom. Naloga tega računovodstva je, da pripravlja podatke o sredstvih, investiranih v podjetje, in o dobičkovnosti poslovanja.

Stroškovno, notranje, obratno računovodstvo je analitične narave ter spremlja in proučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne uporabljamo, ter stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema.

Poslovodno računovodstvo izhaja iz finančnega in stroškovnega računovodstva, vendar je bolj usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, finančno in stroškovno računovodstvo pa sta glede tega še nevtralna.

Sodobno računovodstvo naj bi v okviru informacijskega sestava podjetja dajalo tele informacije:

Slika 1: Vrste računovodskih informacij



Vir: Jackson, Sawyers: 2001, str. 5

Odločevalni sestav podjetja

Vsebina odločevalskega sestava je odločanje o vseh zunaj vidnih dejavnostih poslovnega sestava in njihovo medsebojno usklajevanje.

Turk, Kavčič in Kokotec - Novak (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 62) delijo odločanje na tri odločevalske funkcije:

- funkcija načrtovanja,
- funkcija pripravljanja izvajanja,
- funkcija nadziranja.

Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike pa tudi postopkov za njihovo uresničevanje. Načrtovanje v najširšem pomenu obsega vse od oblikovanja poslovne politike do sprejemanja predračunov. Če upoštevamo pri njegovem razčlenjevanju temeljna poslovna in izvajalska področja nalog, ga moramo razčleniti na strateško, taktično in operativno načrtovanje ter na načrtovanje kadrovskega, tehničnega, nakupnega, proizvodnega, prodajnega in finančnega področja nalog.

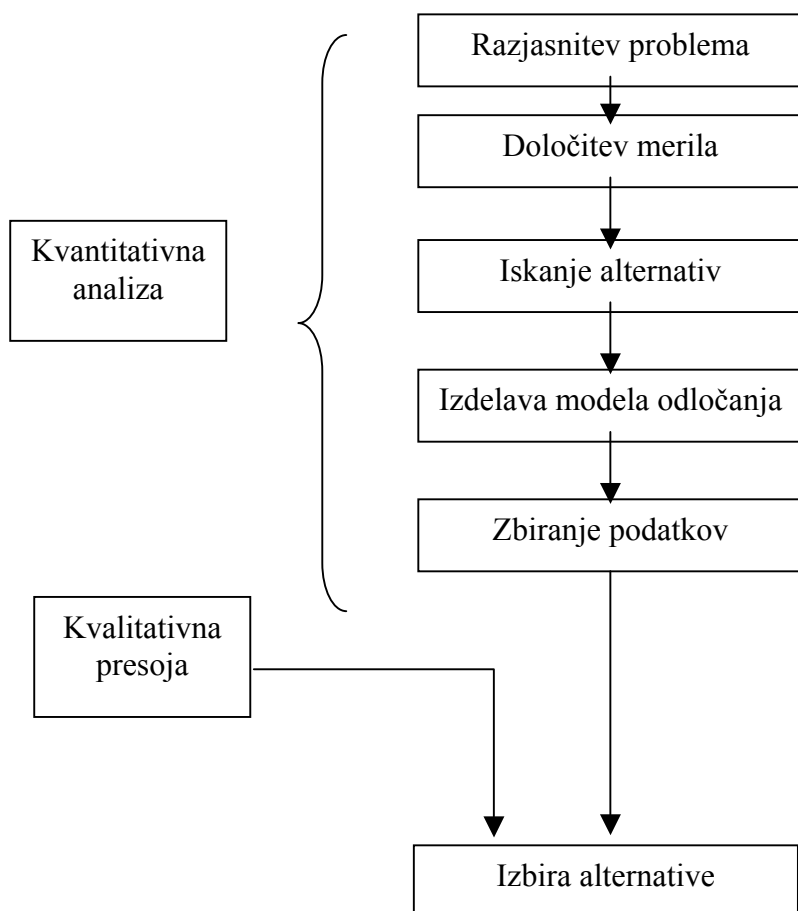
Odločanje ob pripravljanju izvajanja ustvarja most med načrti in njihovo uresničitvijo. Odločitve, ki so bile sprejete pri načrtovanju, je treba konkretizirati. V ta namen organiziramo delo na posameznih delovnih mestih in sprožimo delovni proces ter ga usmerjamo, če je potrebno.

Z nadziranjem mislimo presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Lahko nadziramo načrtovanje (ali je skladno s prejšnjimi načrti), pripravljanje izvajanja (ali je skladno z operativnimi načrti), predvsem pa izvajanje (ali je skladno z nalogi). Nadziramo pa seveda načrtovanje, pripravljanje izvajanja in izvajanje posameznih področij nalog (poslovnih funkcij).

Po drugi strani pa se večina tuje literature osredotoča predvsem na proces odločanja. Hilton (Hilton, 1994, str. 652) navaja tele stopnje procesa odločanja:

1. razjasnitev problema: Včasih je popolnoma jasno s kakšnim problemom se srečujemo: npr. podjetje dobi posebno naročilo po ceni, nižji od običajne prodajne cene za določen proizvod, in podjetje se mora odločiti naj takšno naročilo sprejme ali zavrne. Vendar problem marsikdaj ni tako jasen. Lahko, da povpraševanje po kakem proizvodu pojema. Tedaj je treba pogledati, kaj povzroča takšno zmanjševanje povpraševanja – povečanje konkurence, slaba kakovost, novi substituti na trgu ali kaj četrtega;
2. določitev merila za sprejem odločitve: Ko razjasnimo problem, se mora poslovodstvo odločiti, po katerem merilu se bomo odločali. To je lahko maksimizacija dobička, povečanje tržnega deleža, minimizacija stroškov in podobno. Merila za sprejem odločitve so lahko tudi kombinirana, na primer ob nespremenjeni kakovosti je treba znižati stroške.
3. iskanje različnih alternativ: Odločanje pomeni izbiranje med različnimi možnostmi. Če se stroj pokvari, ga lahko popravimo, kupimo novega ali ga najamemo. Določitev novih alternativ je kritična točka v procesu odločanja.
4. izdelava modela odločanja: Na tej stopnji poudarimo najpomembnejše elemente za sprejem odločitve, nepomembne podrobnosti pa odstranimo.
5. zbiranje podatkov: Poslovodni računovodja sodeluje že na prvih štirih stopnjah procesa odločanja, vendar ima na tej stopnji posebno pomembno vlogo. Izdelava informacij za sprejemanje odločitev je ena najpomembnejših nalog poslovodnega računovodje v podjetju;
6. izbira alternative: Ko določimo merilo za sprejemanje odločitev in pripravimo potrebne informacije, poslovodja izbere eno od alternativ.

Slika 2: Stopnje procesa odločanja



Vir: Hilton; 1994, str. 654

Tudi Jackson in Sawyers (Jackson, Sawyers: 2001, str. 18) imata podoben pogled na proces sprejemanja odločitev. Faze sprejemanja odločitev navajata takole:

1. definicija problema. To je navadno težje, kot se zdi na prvi pogled, saj zahteva jasna definicija problema sodelovanje več funkcijskih poslovodij, kar pomeni veliko volje za poslušanje mnenj drugih, dobro presojo in precej prakse. Veliko slabih odločitev se sprejme enostavno zato, ker odločevalec poskuša rešiti napačen problem;
2. identifikacija ciljev. Ti so lahko kvantitativni, kvalitativni ali kombinacija obeh;
3. iskanje in analiza mogočih alternativ. Poiskati je treba možnosti za doseg določenega cilja. Te alternative je treba raziskati z vidika kvalitativnih in kvantitativnih dejavnikov. Najpomembnejše je, da raziščemo le tiste dejavnike, ki so bistveni za izbiro.
4. izbira najboljše alternative. Upoštevati moramo kvantitativne in kvalitativne dejavnike. Avtorja poudarjata, naj nikoli ne izbiramo alternativ le na podlagi kvantitativnih dejavnikov.

2.2 Pomen računovodskih informacij za poslovanje

Pomen računovodskih informacij je v tem, da se poveča informiranost oziroma zmanjša tveganje. V nasprotju s subjektivnimi informacijami je računovodska informacija kvantitativna in verificirana in je kot taka zelo učinkovita kot pripomoček pri sprejemanju odločitev.

Potrebe po računovodskih informacijah v zadnjem času zelo naraščajo. Razlog je predvsem v zmanjšanju stroškov računalniških obdelav podatkov pa tudi v vse bolj sofisticiranem načrtovanju v podjetjih. Poslovdnje zahtevajo čedalje podrobnejše računovodske informacije za zadovoljitev notranjih in tudi zunanjih potreb podjetja.

Uporabne računovodske informacije morajo biti (Benjamin, Keer: 1993, str. 3):

1. relevantne, torej koristne pri sprejemanju določenih odločitev. To je še posebno pomembno pri zadovoljevanju internih potreb podjetja;
2. razumljive: le če uporabnik informacijo pravilno razume, si bo z njo lahko pomagal pri odločanju;
3. zanesljive: to dosežemo z uporabo standardiziranih poročil in jasno klasifikacijo stroškov po stroškovnih mestih;
4. popolne;
5. objektivne, torej neodvisne od mnenja posameznikov, ki so te informacije pripravljali;
6. pravočasne, saj nekatere informacije zelo hitro izgubljajo svojo vrednost. To velja še posebno za finančne informacije. Vprašanje je tudi, kaj je boljše – ali podati približno informacijo zdaj, ali natančnejšo pozneje;
7. primerljive;

Te lastnosti so še posebno pomembne pri poslovnem računovodstvu, ker so informacije večkrat specifične narave, saj se lotevajo posebnih problemov, odločitev in položajev. Specifičnost informacij, ki jih podaja poslovno računovodstvo, je odvisna tudi od tega ali so te informacije na voljo manj ljudem in niso namenjene splošni uporabi tako kot informacije, ki jih podaja finančno računovodstvo. Informacije poslovnega računovodstva so podrobnejše. Njihova specifičnost je tudi v tem, da so pogostejše. Nemajhen delež tovrstnih informacij se pripravlja vsak dan ali teden.

Hilton navaja več temeljnih lastnosti informacij, vendar še posebno obravnava informacije s stališča relevantnosti. Po Hiltonu je informacija relevantna, če (Hilton: 1994, str. 655):

- je usmerjena v prihodnost: posledice sprejete odločitve so vidne v prihodnosti, ne v preteklosti;
- se razlikuje glede na različne alternative: relevantne informacije morajo vsebovati stroške in koristi, ki se razlikujejo glede na različne alternative;
- vsebuje predvidevanje: Ker se relevantne informacije nanašajo na prihodnje dogodke, mora poslovni računovodja predvideti višino relevantnih stroškov in koristi. Relevantne informacije glede stroškov v prihodnosti največkrat temeljijo na podatkih iz preteklosti;

- se razlikuje za enkratne in ponavljajoče se odločitve: ponavljajoče se odločitve se sprejemajo periodično. Takšne so npr. odločitve o oblikovanju cen. Poslovodni računovodja naj bi imel informacije za sprejemanje tovrstnih odločitev oblikovane in zbrane v posebnih bazah podatkov. Enkratne odločitve pa se sprejemajo samo enkrat in relevantne informacije za sprejemanje takšnih odločitev navadno niso zbrane na enem mestu.

2.3 Poslovodno računovodstvo

Poslovodno računovodstvo je usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Z izrazom poslovodno računovodstvo se označuje tisti del računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za odločanje v sklopu posameznega podjetja.

V zadnjem času je vse več sprememb v poslovnem okolju podjetij, to pa je za poslovodno računovodstvo nov izziv. Nekatere od teh sprememb so (Hilton: 1994, str. 12):

- delež storitvenih podjetij v primerjavi s proizvodnimi vse bolj narašča: Poglavitna razlika med storitvenimi in proizvodnimi podjetji je v tem, da se storitve porabijo takoj, ko so opravljene, torej jih ni mogoče skladiščiti. Storitvena podjetja so navadno tudi delovno intenzivnejša od proizvodnih podjetij.
- pojav novih gospodarskih panog: Panoge, kot so genski inženiring, internetna podjetja, superprevodniki in podobne pomenijo nov izziv za poslovodno računovodstvo, ki mora zanje priskrbeti relevantne informacije.
- globalizacija: Današnja podjetja tekmujejo enako s podjetji z drugih celin kot s podjetji iz istega kraja. Mednarodna konkurenca je prisilila podjetja k odličnosti poslovanja.
- metoda delovanja ob pravem času (JIT): Metoda delovanja ob pravem času zelo zmanjšuje stroške zaradi nižje ravni zalog.

Dva poglavitna namena poslovodnega računovodstva sta (Upchurch: 1998, str. 18):

- načrtovanje in kontrola. Najočitnejši prispevki poslovodnega računovodstva za načrtovanje in kontrolo so predračuni, standardni stroški in analiza odmikov;
- pomoč poslovodstvu pri sprejemanju odločitev.

Hilton navaja te razlike med poslovodnim in finančnim računovodstvom (Hilton: 1994, str. 9):

Uporabniki informacij:

- poslovodno računovodstvo: Poslovodje v organizaciji;
- finančno računovodstvo: Zainteresirane skupine zunaj organizacije (državni organi, banke, investitorji).

Zakonodaja

- poslovodno računovodstvo: Posebne zakonodaje ni, saj so informacije namenjene le uporabnikom v organizaciji;
- finančno računovodstvo: Urejeno je s predpisi in računovodskimi standardi.

Vir informacij:

- poslovodno računovodstvo: Osnovni informacijski sistem podjetja in drugi viri informacij – tržni deleži, kakovost proizvodov, informacije o zaposlencih, fizične količine in podobno,
- finančno računovodstvo: skoraj izključno informacijski (računovodski) sistem podjetja, ki zbira finančne informacije.

Narava poročil in postopkov:

- poslovodno računovodstvo: Poročila se velikokrat zbirajo za podenote posamezne organizacije, kot so oddelki, divizije, regije ali skupine proizvodov. Poročila temeljijo na kombinaciji zgodovinskih podatkov, predvidevanj in projekcij prihodnjih dogodkov;
- finančno računovodstvo: Poročila se osredotočajo le na organizacijo kot celoto in temeljijo samo na podatkih o preteklih dogodkih.

Pri tem moram poudariti, da imajo avtorji precej različen pristop, večina jih ne zanika, da naj bi tudi finančno računovodstvo informiralo in da se tudi informacije, ki jih ponuja finančno računovodstvo, lahko koristno uporabijo za sprejemanje poslovnih odločitev.

2.4 Nove metode v poslovanju in kako se na njih odziva poslovodno računovodstvo

Tradicionalno je bila poglavitna naloga poslovnega računovodstva pomagati poslovodstvu čim bolj znižati stroške in s tem omogočiti podjetju dober položaj na trgu.

V sodobnem poslovnem svetu podjetja delujejo v svetovni ekonomiji. Stroški so seveda še naprej pomembni, vendar so postali kupci čedalje zahtevnejši in pričakujejo poleg ugodne cene tudi kakovost, poprodajne storitve, ustrezne dobavne roke in prilagodljivost.

Poleg stroškovne učinkovitosti si podjetja prizadevajo doseči prednost pred konkurenco tudi z naslednjim (Benjamin, Keer: 1993, str. 77):

- z zniževanjem ravni zalog: s tem se zmanjšuje potreba po obratnih sredstvih in prihranijo stroški financiranja pa tudi stroški povezani s skladiščenjem. Podjetje mora imeti učinkovit sistem naročanja, naročeno blago pa mora biti uporabno takoj, brez skladiščenja in kontroliranja. Kontroliranje blaga se prenese na dobavitelja, ki mora jamčiti dogovorjeno kakovost.
- z izobraževanjem in vključevanjem zaposlencev: Zaposlence izobražujemo zato, da omogočimo proizvodnjo kakovostnih izdelkov in zmanjšujemo izmet, to pa pripomore k zmanjševanju stroškov. Z izobraževanjem naj bi postali zaposleni tudi prilagodljivejši in se hitreje vživeli v potrebe podjetja.
- z izboljšavami proizvodov: Proizvodi so tako učinkovitejši in zanesljivejši to pa v kupčevih očeh pomeni dodano vrednost;

- s kooperacijo z dobavitelji: Proizvajalec in njegov dobavitelj lahko z natančnim načrtovanjem zmanjšata potrebne zaloge, to pa pomeni stroškovno prednost za oba.

Odpravljanje aktivnosti brez dodane vrednosti

Ena od metod za zniževanje stroškov je tudi odprava aktivnosti brez dodane vrednosti. Podjetje naj bi podrobno pregledalo svoje aktivnosti in ugotovilo katere nimajo dodane vrednosti. V večini podjetij bi te aktivnosti bile povezane predvsem s skladiščenjem, internim transportom in kontrolo kakovosti. V naslednjem koraku bi morale podjetje poiskati načine, da se ogne opravljanju tovrstnih aktivnosti.

Metoda delovanja ob pravem času

Metoda delovanja ob pravem času (JIT) izhaja iz Japonske, in sicer iz tamkajšnje avtomobilske industrije v petdesetih letih. Od vsakega člana v proizvodnem procesu in pri razpošiljanju zahteva, da naroča prav tolikšno količino, kolikšno potrebuje naslednja enota v tej navpični povezavi.

Za to metodo je značilno načelo vlečenja (pull princip): to pomeni, da vsaka naslednja proizvodna stopnja nakaže prejšnji stopnji kolikšno količino potrebuje. Z enakomernim pretokom materiala se skrajša čakalna doba polizdelkov in zagotavljajo majhne zaloge materiala in polizdelkov. Po metodi delovanja ob pravem času je vedno izdelana le potrebna količina ob pravem času.

Metoda tudi pripomore k večji kakovosti izdelkov in zmanjševanju izmeta, saj lahko zaposleni s površnim delom motijo celoten potek proizvodnje.

Vendar delovanje ob pravem času nima le pozitivnih učinkov. Poveča se cestni promet, pri proizvodnji začne primanjkovati zaposlenec, dobavitelj so preobremenjeni, proizvodi pa preveč homogeni (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 178).

Metoda obvladovanja celostne kakovosti

Dandanes je ena od pogosto uporabljenih metod za povečevanje konkurenčne sposobnosti podjetja tudi metoda obvladovanja celostne kakovosti (total quality management – TQM). Pozornost je namenjena predvsem kakovosti, pomembni za kupca. Za kakovostne izdelke veljajo tisti, ki ustrezajo namenu in ki dobro zadovoljujejo uporabnikove potrebe. TQM pomeni, da si podjetje prizadeva izdelati kakovostne proizvode s primernimi proizvodnimi stroški.

Metoda se osredotoča na vse organizacijske dejavnike v zvezi z doseganjem kakovosti skozi verigo vrednosti. Za uspešno merjenje kakovosti v okviru TQM mora podjetje pripraviti veliko informacij. Cilj poslovanja v okviru TQM bi bil tako ničelni izmet, nič zastojev proizvodnje in podobno. Analiza uspešnosti bi se tako osredotočila na ustvarjene rezultate in jih primerjala z načrtovanimi (ciljnimi) dosežki.

V sklopu TQM bodo nastajali tudi drugi dodatni stroški:

- stroški izobraževanja zaposlenih v zvezi s kakovostjo;
- stroški pri razvijanju proizvoda, ki mora biti zanesljiv, preprost za izdelavo in če je mogoče narejen iz standardiziranih delov po standardiziranih postopkih.

V sklopu TQM nam daje za potrebe obvladovanja celostne kakovosti pomembne smernice, s tem ko ugotavlja ciljne stroške za kakovostne različice in jih nato primerja z nastalimi stroški razvijanja in proizvodnje ter tako prikaže uspešnost organizacije v odvisnosti od kakovosti proizvodov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 180).

Metoda odločanja na podlagi rokov

Pri metodi odločanja na podlagi rokov (time based management TBM) je čas odločujoči dejavnik. Ta metoda je še posebno pomembna pri določanju razvojnega časa pri razvijanju proizvodov. Kratke dobe koristnosti vodijo do krajših prodajnih in amortizacijskih dob osnovnih sredstev, to je povezano z izdelavo novih proizvodov.

Skrajšanje razvojnega časa ponudniku omogoča, da vstopi na trg kot prvi ponudnik novega proizvoda, s tem pa tudi velike začetne dobičke in trajne prednosti na trgu:

Odločanje na podlagi rokov je usmerjeno predvsem na (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 180):

- čas (dejavnik čas je izmerjen),
- tekmece (obrobne izboljšave so nezadostne; cilj je biti dvakrat hitrejši od tekmecev),
- proces (pokaže, kje so prehodi med oddelki slabi in pokaže možnosti za izboljšave),
- vrednost (dejavnosti, ki ne dodajajo vrednosti, je treba kar najbolj zmanjšati ali celo opustiti),
- mešane delovne skupine (time) za kar najboljše usklajevanje dela med oddelki.

2.5 Prijemi poslovnega računovodstva v spremenjenih razmerah poslovanja

2.5.1 Ciljni stroški

Metoda ciljnih stroškov je metoda, ki je uporabna pri obravnavanju vseh prej navedenih novih metod poslovanja. Izvira iz Japonske, kjer so jo ob koncu šestdesetih let začela vpeljevati nekatera danes ugledna podjetja, temelji pa na spoznanjih, da z običajnim načrtovanjem in nadziranjem ni mogoče obvladovati stroškov, ki jih priznavata konkurenca in trg. V tem obdobju se je pojavila tudi potreba po povezovanju dokaj neodvisnih zamisli: ureditve ob pravem času (just in time), ureditve načrtovanja materialnih potreb (material requirements planning) in metode izpeljevanja koristnosti (value engineering) v učinkovito ureditev obvladovanja stroškov, ki bi zagotavljala dobičkovnost proizvodov. Z metodo ciljnih stroškov nadzirajo stroške na stopnji načrtovanja proizvoda, saj je v tej fazi že določena večina stroškov, ki jih bo povzročila izdelava kakega proizvoda. Ta metoda se je uveljavila zlasti v avtomobilski industriji in industriji trajnih porabniških dobrin.

Z obvladovanjem ciljnih stroškov mislimo sistem zmanjševanja stroškov proizvoda med njegovim življenjskim obdobjem (Koletnik: 1996, str. 324). Gre za upravljanje v širšem pomenu, ki je zelo povezano s trženjem, z razvijanjem in izdelavo proizvodov. Po tej metodi začnemo razmišljati o proizvodnji šele, ko se dodobra seznanimo z željami, s potrebami in z možnostmi kupcev oziroma trga. Podjetje v naslednji fazi opredeli prodajno ceno, ki bi bila sprejemljiva tako za potencialne kupce kot za podjetje. Cena bo sprejemljiva, če bo mogoče v njej videti zahtevano korist, torej izkupiček, ki ga merimo s stopnjo dobička v prodajni vrednosti. Od pričakovane prodajne cene podjetje odšteje zahtevani dobiček in dobi ciljne stroške.

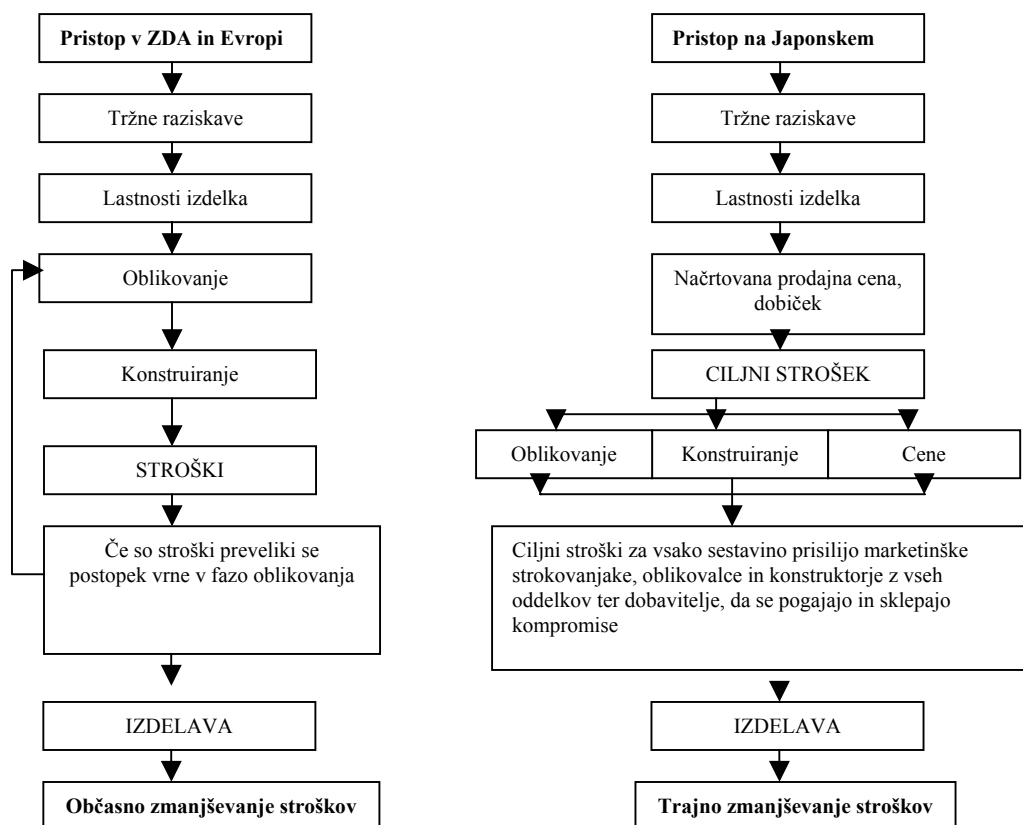
Tako ugotovljeni ciljni stroški so podlaga za dejavnosti v zvezi z industrijskim oblikovanjem, s konstruiranjem in z izdelovanjem proizvoda, nabavo polizdelkov ali sestavnih delov ali z nabavo končnih izdelkov pri drugih proizvajalcih, ki se bodo vključili v zaokroženi proizvodno-prodajni program.

O stroških se razpravlja in odloča preden podjetje sploh začne izdelek razvijati. S stroški se začnemo ukvarjati že pri idejni zasnovi, ne šele med konstruiranjem in poznejšim vpeljevanjem novega izdelka. Tako je obvladovanje stroškov sestavni del strategije podjetja.

Metodo ciljnih stroškov lahko razložimo s šestimi temeljnimi načeli (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 155):

- prodajna cena kot osnova za določitev stroškov: Cena novih proizvodov mora omogočati, da bo organizacija dosegla želeni tržni delež ter želeni obseg prodaje in dobiček. Organizacija postavi tržno ceno, ki ji omogoča doseg želenega tržnega deleža in obsega prodaje, opredeli želeni dobiček in ugotovi, kakšni so lahko stroški pri opredeljeni prodajni ceni, da bo še dosegla želeni dobiček;
- usmeritev na kupca: Ciljni stroški izhajajo iz potreb in želja kupcev ter tržnih razmer. Proizvodu dodamo kako lastnost ali nalogo le, če jo kupec odobrava, če jo je pripravljen plačati in če s tem povečamo tržni delež ali prodajo;
- usmeritev na načrt proizvoda in proizvodnega procesa: Načrt proizvoda in proizvodnega procesa je podlaga za obvladovanje stroškov. Metoda ciljnih stroškov ureja stroške, še preden nastanejo. Večina stroškov se vračuna že v fazi načrtovanja, nastanejo pa šele na stopnji proizvodnje;
- skupinsko (timsko) delo: Metoda zahteva sodelovanje predstavnikov načrtovanja, proizvodnje, prodaje, financ in podpornih dejavnosti. Pri skupinskem delu je mišljena tudi pritegnitev zunanjih članov, kot so dobavitelji, kupci posredniki in drugi;
- zmanjševanje stroškov v celotni dobi koristnosti proizvoda: Cilj je kar najbolj zmanjšati stroške obravnavanega proizvoda za kupca in za proizvajalca. S kupčevega stališča pomeni to zmanjševanje stroškov uporabe, popravil in odstranitve, s proizvajalčevega pa zmanjševanje stroškov razvijanja, proizvodnje, trženja, razpečevanja, podpornih dejavnosti in odstranjevanja;
- upoštevanje celotne verige vrednosti: S tem se porazdeli prizadevanje za zmanjševanje stroškov preko vse članke verige vrednosti (dobavitelje, trgovce, distributerje, ponudnike storitev), in sicer na podlagi razvijanja dolgoročnega sodelovanja vseh članov razširjene organizacije.

Slika 3: Različni načini obvladovanja stroškov



Vir: Kleindienst, 1997, str.58

S slike vidimo, da se postopka precej razlikujeta. Pri japonskem je načrtovan tudi strošek oblikovanja, konstruiranja in tudi strošek dobaviteljev. Zato poteka med posameznimi oddelki veliko dogovarjanja, še preden je izdelek razvit. Poleg tega je že v tej fazi potrebno veliko dogovarjanja z dobavitelji glede ciljnih stroškov nabave.

Ciljne stroške lahko identificiramo za vsako fazo življenjskega cikla proizvoda, vendar je še posebno smotrno, če jih ugotovljamo predvsem v fazi razvoja, saj so tedaj tudi potencialni prihranki največji.

Pri ciljnim obvladovanju stroškov opredelimo najprej dovoljene stroške, nato skrbimo za njihovo uresničevanje in med ustvarjanjem učinkov si postavljamo nove, nižje stroškovne cilje. Tako nenehno izboljšujemo gospodarjenje v podjetju (Koletnik: 1996, str. 327).

Metoda ciljnih stroškov se je začela uporabljati v avtomobilski industriji, elektroniki ter strojni industriji, vendar se uveljavlja tudi v drugih dejavnostih – tudi storitvenih. Zamisli ciljnih stroškov lahko uporabimo, kadar zahteve po kratkih dobavnih rokih, visoki kakovosti in ugodni ceni omejujejo odločanje. Na splošno pa lahko rečemo, da je metoda ciljnih stroškov uporabna pri (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 159):

- razvijanju novega proizvoda,
- zmanjševanju stroškov povezanih z obstoječim proizvodom,
- načrtovanju proizvodnega procesa,
- povečevanju učinkovitosti na posrednih področjih.

Določitev ciljnih stroškov je odvisna od strategije organizacije in dolgoročno načrtovanega dobička. Ti načrti določijo trge, kupce in proizvode, ki jih želi organizacija razviti. Nove proizvode lahko razvije na podlagi nove tehnologije ali z njeno kombinacijo z obstoječo tehnologijo. Proizvode, namenjene posebnim trgom ali kupcem najprej preizkusi glede na možnost izpeljave, potem pa določi zgornjo mejo ciljnih stroškov.

Tri glavne metode določanja ciljnih stroškov so (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak: 2003, str. 162):

- odštevalna metoda, ki temelji na ceni tekmujočih proizvodov. Po tej metodi dobimo ciljne stroške tako, da od tržne cene odštejemo želeni poslovni izid. Ciljni stroški so navadno postavljeni zelo nizko in jih navadno ni mogoče doseči z obstoječo tehnologijo, zato zahtevajo tudi spremembo tehnoloških postopkov. Pomembno vlogo pri odštevalni metodi ima odločanje na podlagi ciljev (management by objectives). Z vpeljavo ciljnih stroškov v metodo odločanja na podlagi ciljev vnesemo tudi zahteve trga;
- prištevalna metoda, ki temelji na obstoječi tehnologiji in preteklih podatkih o dogajanju v organizaciji. V bistvu gre za določanje standardnih stroškov, saj niso upoštevane le tržne razmere, temveč tudi možnosti organizacije glede zmanjševanja stroškov. Obstaja prištevalna metoda, ki temelji na podobnosti proizvoda, lastnostih oblike proizvoda ali zamisli proizvoda;
- združevalna metoda je kombinacija prej omenjenih metod. Upošteva velik vpliv posloводства na opredelitev ciljnih stroškov. Stroški, ki so postavljeni kot ciljni, so mu vodilo pri odločanju. Pri tej metodi gre za soočenje zahtev trga in zmožnosti organizacije ter iskanje kompromisa.

2.5.2 Računovodstvo aktivnosti

Že v prejšnjih poglavjih smo omenili, da se v sodobnih podjetjih delež neposrednega dela in z njim povezanih stroškov vse bolj zmanjšuje, delež splošnih stroškov pa povečuje. Razlogi so v spremembah tehnologije, vpeljevanju proizvodnje brez zalog, vedno večjih zahtevah po kakovosti in raznolikosti proizvodov. Primeren obseg splošnih stroškov je precej težko ugotoviti, saj ti niso povezani s končnim učinkom, kot obseg neposrednih stroškov. Ena od zahtev je, da je treba proizvodom poleg neposrednih stroškov bolj prilagojeno resničnemu stanju pripisovati tudi splošne stroške.

V ta namen se je začelo računovodstvo aktivnosti oziroma metoda ABC (Activity Based Costing), ki je kalkulacija z različnimi dodatki splošnih stroškov.

Ta metoda naj bi bila več kot le kalkulacijska metoda. Podjetjem naj bi pokazala (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003: str. 123):

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

Osnovni pojem računovodstva aktivnosti so sestavine dejavnosti. Sestavina dejavnosti je delček celotnega poslovnega procesa, vse sestavine dejavnosti pa omogočijo, da poteka poslovni proces v želeni smeri. Torej moramo pri vpeljevanju te metode v podjetje najprej celoten poslovni proces razdeliti na sestavine dejavnosti. Sestavina

dejavnosti je opredeljena, ko so določeni z njo povezani stroški. Torej je tudi povzročiteljica stroškov. S tega zornega kota lahko podjetje definira toliko povzročiteljev stroškov, kolikor je sestavin dejavnosti, in opredeli tudi enako število količnikov za razporejanje stroškov. Veliko količnikov za razporejanje stroškov pa zelo oteži kalkuliranje. Zato podjetja, da bi zmanjšala njihovo število, sestavine dejavnosti združujejo v skupine.

Pri tem je treba upoštevati, da (Kavčič, Mörec: 2002, str. 18):

- morajo biti združene sestavine dejavnosti logično povezane,
- mora posamezen končni proizvod ali storitev potrebovati vse sestavine dejavnosti, ki so združene v skupino, v enakem razmerju,
- je mogoče za vse združene sestavine dejavnosti določiti isto enoto sestavine dejavnosti, tj. začasni stroškovni nosilec.

Ko opredelimo potrebne sestavine dejavnosti, moramo analizirati stroške in napraviti seznam ali katalog splošnih stroškov, ki nastajajo v podjetju. Pri tem navadno ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni dejavnosti. Ti stroški so bodisi nepotrebni ali nepovezani z osnovno dejavnostjo podjetja pa kljub temu potrebni.

V praksi je vpeljevanje računovodstva aktivnosti dolgotrajen in drag proces. Zato je smiselno, da pred vpeljevanjem računovodstva aktivnosti razmislimo, ali koristi, ki naj bi jih s tem dobili, odtehtajo stroške vpeljevanja.

V literaturi je vpeljevanje računovodstva aktivnosti opredeljeno kot smiselno le če (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 126):

- imajo splošni stroški znaten delež v celotnih stroških,
- sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov na enoto proizvoda različna,
- ima podjetje zelo razvejan proizvodni program.

Priporočljivo je, da razdelimo vpeljevanje računovodstva v prakso na dva koraka (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 128):

V prvem koraku so (1) opredeljene sestavine dejavnosti, (2) ugotovljeni stroški, povezani s posamezno sestavino dejavnosti, (3) sestavine dejavnosti in z njimi povezani stroški uskupinjeni tako, da je mogoče opredeliti homogena stroškovna mesta, (4) izračunani stroški začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končnega stroškovnega nosilca pomenijo količnik dodatka posrednih stroškov s tega stroškovnega mesta:

$$K = \frac{\text{Stroški stroškovnega mesta}}{\text{Obseg učinkov sestavine dejavnosti na stroškovnem mestu (izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev)}}$$

V drugem koraku spremljamo stroške do končnih proizvodov oziroma storitev. To napravimo tako, da količnik dodatka posrednih stroškov vsakega stroškovnega mesta, ki smo ga izračunali v prvem koraku, pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev.

2.5.3 Teorija omejitev in računovodstvo iztržka (Throughput Accounting)

Teorija omejitev (The Theory of Constraints) utemeljil jo je Goldratt - izhaja iz dejstva, da ima vsak realni sistem, v našem primeru podjetje, vsaj eno omejitev. Omejitve bodo določale izid sistema ne glede na to, ali so prepoznane in obvladovane ali ne. Omejitev je vse, kar sistem omejuje pri doseganju cilja. Podjetje ima lahko več omejitev, vendar je navadno le ena kritična in omejujoča v danem trenutku. Najpogostejša splošna omejitev je pomanjkanje proizvodnih kapacitet.

Najpomembnejša ideja teorije omejitev je, da poslovodje pogosto delajo veliko napako, ker usmerjajo pozornost na celotno poslovanje podjetja. Teorija omejitev predlaga, da se je smiselno osredotočiti le na omejitve. Podjetje, ki se sooča s presežnimi kapacitetami, je podobno verigi z na primer 10 členi, od katerih vsi lahko nosijo težo 1000 kg, le eden pa težo 100 kg. Takšna veriga lahko nosi težo 100 kg preden bo počila, ker je odvisna od nosilnosti najšibkejšega člena. Da uravnotežimo verigo, se lahko odločimo, da odprodamo »premočnih« 9 členov in jih nadomestimo s šibkejšimi. S tem smo verigo sicer uravnotežili, vendar smo zaklenili obstoječo raven rezultata. Namesto enega šibkega člena jih imamo zdaj 10, in ko bomo hoteli v prihodnosti izboljšati celotno raven aktivnosti, bomo morali nadomestiti 10 členov in ne samo enega. Teorija omejitev predlaga, da pri presežnih kapacitetah izboljšamo sistem z uporabo logičnega postopka petih korakov učinkovitega diagnosticiranja in reševanja omejitve (Cvikl: 2003, str. 6). Ti koraki so:

- identifikacija omejitev poslovnega sistema,
- določitev načina izrabljanja omejitev poslovnega sistema,
- podreditev vseh aktivnosti podjetja prej sprejeti odločitvi.
- izrabljanje omejitev sistema,
- vrnitev k prvemu koraku - če je omejitev odpravljena, pri tem je treba paziti, da inertnost ne bi postala nova omejitev sistema.

V nasprotju z računovodstvom aktivnosti, ki nam najbolj koristi pri strategiji določanja cen in proizvodnih kapacitet v tri- do petletnem obdobju, se računovodstvo iztržka osredotoča predvsem na informacije za sprejemanje kratkoročnih odločitev.

Teorija omejitev vpeljuje drugačno računovodstvo, ki ga poimenujemo računovodstvo iztržka (Throughput Accounting). Goldratt odsvetuje podjetjem razporejanje vseh stroškov po stroškovnih nosilcih, saj tako ocenjena polna stroškovna cena proizvoda ne omogoča ocenitve vpliva, ki ga ima na nižji ravni sprejeta odločitev na dobiček celotnega podjetja.

Teorija omejitev uporablja kot sodila uspešnosti poslovanja (Cvikl: 2003, str. 12):

1. iztržek (T) – izdatki poslovanja (OE) = dobiček
2. (iztržek (T) – izdatki poslovanja (OE)) / zaloge = donosnost investicije
3. iztržek (T) / izdatki poslovanja (OE) = produktivnost
4. iztržek (T) / zaloge = obrat

Pri tem je iztržek (T – Throughput) definiran kot stopnja, pri kateri sistem s prodajo generira denar. V bistvu iztržek pomeni prinašanje svežega denarja od zunaj, bodisi s prodajo, bodisi z vlaganjem v sistem.

Investicije so ves denar, ki ga je podjetje vezalo v sistemu. Zaloge so denar, ki ga je podjetje vložilo v nakup blaga, ki ga namerava prodati. Goldratt tako izloči zaloge iz sredstev podjetja in jih obravnava kot izdatke poslovanja tekočega obdobja. Po metodologiji računovodstva iztržka vrednost ni ustvarjena, dokler proizvoda ne prodamo. Proizvodi, s katerimi le povečujemo zalogo, ne prinašajo donosa. To naj bi

spodbudilo poslovodstvo podjetja, da proizvaja le izdelke, po katerih je na trgu dovolj povpraševanja.

Izdatki poslovanja (OE – Operational Expenses) so definirani kot denar, ki ga podjetje porabi za spreminjanje zalog v iztržek (T). Denar je torej najprej vložen v zaloge, le-te pa so nato porabljene kot izdatek poslovanja.

Kot navajata Benjamin in Keer (Benjamin, Keer: 1993, str. 107), zagovorniki teorije omejitev in računovodstva iztržka trdijo, da temeljijo tradicionalni računovodski koncepti na temeljni zmoti, da z ukvarjanjem z materialom dodajamo vrednost in s tem ustvarjamo dobiček. Zagovorniki menijo, da se dobiček v resnici ustvarja z odzivom na kupčeve zahteve in največji vpliv na dobiček določa hitrost odziva na njegove zahteve.

Po teoriji omejitev je drugačen tudi pogled na izrabljanje proizvodnih kapacitet. Tradicionalno računovodstvo sili poslovodstvo k čimboljšemu izrabljanju kapacitet. To utemeljuje takole: neizrabljene kapacitete pomenijo oportunitetni strošek, ker smo s tem, ko smo pustili proizvodnje kapacitete neizrabljene izgubili priložnost. Toda v resnici ni vedno tako. Če je vzrok za ozko grlo v obravnavani proizvodnji liniji, potem le-ta s svojim nedelovanjem v resnici povzroča stroške celotni organizaciji. Če pa ne moremo proizvajati z vso zmogljivostjo na obravnavani proizvodnji liniji zaradi ozkih grl drugje v organizaciji, naš neobratovanje potem, ko je bilo zahtevano delo opravljeno, ne stane ničesar. Še več, če še nadalje proizvajamo in s tem povečujemo zaloge, smo z nadaljevanjem proizvodnje še povečali stroške. Pritisk na proizvodnjo, naj poveča zaloge prihaja iz napačnih domnev tradicionalnega računovodstva, da z obdelavo materiala dodajamo vrednost ne glede na to, ali je po proizvedenih izdelkih kratkoročno povpraševanje.

Preglednica 1: Vrednotenje po spremenljivih stroških v stroškovnem računovodstvu v primerjavi z računovodstvom iztržka

Stroškovno računovodstvo – vrednotenje po spremenljivih stroških	Stroškovno računovodstvo – vrednotenje po spremenljivih stroških in s stroški dela kot stalnimi stroški	Računovodstvo iztržka	Poenostavljeno računovodstvo iztržka
Prihodek	Prihodek	Prihodek	Prihodek
- stroški materiala	- stroški materiala	- vsi spremenljivi stroški	- stroški materiala
- stroški neposrednega dela			
- spremenljivi posredni stroški	- spremenljivi posredni stroški		
= pokritje	= pokritje	= iztržek (T)	= iztržek (T)
- stalni stroški	- stalni stroški	- izdatki poslovanja	- izdatki poslovanja
= dobiček	= dobiček	= dobiček	= dobiček

Vir: Cvikl: 2003, str. 24.

2.5.4 Sistem naknadnega razporejanja stroškov (Backflush accounting)

To je način računovodstva splošnih stroškov, ki temelji na istem načelu kot računovodstvo aktivnosti in računovodstvo iztržka, in sicer, da neposredni stroški dela kot delež celotnih stroškov upadajo, splošni stroški naraščajo, in da stroški v celoti postajajo vse bolj nespremenljivi. Način računovodenja se razlikuje od drugih prej navedenih po tem, da se s tem ko začne prevladovati poslovanje brez zalog, se raven zalog zmanjša na razmeroma nepomembno raven. Tako postane vrednotenje zalog razmeroma nepomembno pri določanju uspešnosti podjetja. Potrebujemo torej nezapleteno ter poceni vendar učinkovito metodo prenosa splošnih stroškov na proizvode (Benjamin, Keer: 1993, str. 110).

Metoda naknadnega razporejanja stroškov je poenostavljen sistem stroškovnega računovodstva. Temelji na standardiziranih stroških posameznih prvin poslovnega procesa, osredotočen pa je na izložek iz poslovnega procesa. Deluje vzvratno, ko pripiše stroške proizvodnje prodanim proizvodom in tistim dokončanim proizvodom, ki so v končni zalogi. Prenos stroškov se opravi v trenutku, ko je proizvodnja končana ali pa so gotovi proizvodi prodani. V ameriški literaturi sta ta trenutka znana pod imenom »trigger event« ali »pay point«, in le na ta dogodka se nanašajo knjižbe. Drugih knjižb, značilnih za klasično stroškovno računovodstvo, ni. V primerjavi s tradicionalno metodo kalkuliranja nastanejo razlike predvsem pri evidentiranju nabavljenega materiala in posebej proizvodnih stroškov. Stroški dela navadno ne predstavljajo velikega deleža v celotnih stroških. To je tudi razlog, da so stroški dela in stroški materiala združeni na posebnem kontu »stroški predelave«. Knjiženje poteka na podlagi standardiziranih stroškov, izkazujejo se odmiki od dejanskih stroškov (Kavčič: 1995, str. 39).

Metoda temelji na razporejanju stroškov predelave na proizvode, tako na nedokončane kot na končane proizvode. Pri sistemu naknadnega razporejanja stroškov se stroški predelave razporejajo na nekaterih najpomembnejših točkah v procesu proizvodnje. Stroški predelave se razporejajo na dokončane proizvode z metodo standardnih stroškov. Tisti stroški, ki niso bili razporejeni na proizvode, se prenesejo naprej in odpišejo na koncu leta.

Sistem naknadnega razporejanja stroškov ima tele prednosti (Lucey: 2003, str. 591):

- Metoda je preprosta. Material se knjigovodsko ne spremlja med proizvodnim procesom, tako kot v tradicionalnem računovodstvu. Za nedokončano proizvodnjo ni posebnega računovodstva.
- Manj je knjiženja, dokumentacije in podobnega.
- Sistem ne spodbuja poslovodij k proizvajanju na zalogo.

Literatura obravnava tri različice metode naknadnega razporejanja stroškov (Kavčič: 1995 str. 40):

1. metoda:

1. Podjetje nabavi za 2 040 000 d. e. surovin. Standardni stroški nabave surovin so 2 000 000 (sprožilni dogodek 1):

Material v proizvodnji	2 000 000 d. e.	
Razlika v ceni	40 000 d. e.	
Zapadli račun		2 040 000 d. e.

2. Uresničeni stroški predelave za 90 000 enot znašajo 1 500 000 d. e.

Dejanski proizvodni stroški	1 500 000 d. e.	
Obveznosti		1 500 000 d. e.

- 2.a. Neposredni stroški materiala za 90 000 enot so 2 000 000 d. e. (VKNJIZBE NI)

3. Izgotovljena proizvodnja 90 000 enot (sprožilni dogodek 2) račun materiala v proizvodnji 1 800 000 (90 000 enot po 20 d. e.). Standardni proizvodni stroški znašajo 900 000 d. e. (90 000 enot po 10 d. e.)

Končni proizvodi	2 700 000 d. e.	
Material v proizvodnji (90 000 * 20 d. e.)	1 800 000 d. e.	
Standardni stroški predelave (90 000 * 10 d. e.)	900 000 d. e.	

4. Podjetje proda 80 000 enot po 50 d. e., stroški prodanih proizvodov so 2 400 000 d. e..

Terjatve	4 000 000 d. e.	
Stroški prodanih proiz.	2 400 000 d. e.	
Prihodki		4 000 000 d. e.
Gotovi proizvodi		2 400 000 d. e.

5. Računovodstvo po knjiženju celotnega poslovanja prepozna prekoračenje stroškov materiala.

Odmik pri materialu v proiz.	200 000 d. e.	
Material v proizvodnji		200 000 d. e.

Za to različico sta značilna dva sprožilna dogodka: nabava surovin in dokončanje končnega proizvoda ter njegov prenos iz proizvodnih prostorov v skladišče dokončanih proizvodov ali prostore odprave ali h kupcu. Takrat se opravijo vse knjižbe v stroškovnem računovodstvu.

Ob nabavi materiala knjižimo standardizirane stroške nabave na račun materiala v proizvodnji, razliko med dejanskimi nabavnimi stroški in standardiziranimi pa na račun odmikov. Protivrednost dejanskih stroškov vpišemo med obveznosti. Na račun dejanskih proizvodnih stroškov knjižimo te dejanske stroške, protiknjižbo pa na račun ustreznih obveznosti.

Ob dokončanju proizvodnje poknjižimo ustrezne vrednosti za dokončane proizvode, in sicer: na zalogo dokončanih proizvodov količino izdelanih proizvodov, ovrednoteno po standardnih stroških, račun materiala v proizvodnji razbremenimo za standardne stroške

proizvedenih proizvodov, račun pripisanih proizvodnih stroškov (stroški neposrednega proizvodnega dela) pa za standardne stroške tega dela.

Terjatve do kupcev in prihodek knjižimo po prodajni vrednosti, stroške prodanih proizvodov po polnih standardiziranih stroških, za enak znesek zmanjšamo zalogo gotovih proizvodov. Zatem knjižimo na račun odmikov še količinske stroškovne odmike kot razliko med obremenitvenimi in razbremenitvenimi knjižbami na račun materiala v proizvodnji.

2. metoda:

1. Podjetje nabavi za 2 040 000 d. e. surovin. Standardni stroški nabave surovin so 2 000 000

(VKNJIŽBE NI)

2. Dejanski stroški predelave za 90 000 enot znašajo 1 500 000 d. e.

(VKNJIŽBE NI)

- 2.a. Neposredni stroški materiala za 90 000 enot so 2 000 000 d. e.
(VKNJIŽBE NI)

3. Dokončana proizvodnja 90 000 enot (sprožilni dogodek); račun materiala v proizvodnji 1 800 000 (90 000 enot po 20 d. e.). Standardni proizvodni stroški 900 000 d. e. (90 000 enot po 10 d. e.):

Dokončani proizvodi 2 700 000 d. e.

Material v proizvodnji (90 000 * 20 d. e.) 1 800 000 d. e.

Standardni stroški predelave 90 000 * 10 d. e.) 900 000 d. e.

4. Podjetje proda 80 000 enot po 50 d. e., stroški prodanih proizvodov so 2 400 000 d. e..

Terjatve 4 000 000 d. e.

Stroški prodanih proiz. 2 400 000 d. e.

Prihodki 4 000 000 d. e.

Dokončani proizvodi 2 400 000 d. e.

Tudi ta različica upošteva kot sprožilni dogodek dokončanje proizvodov, ne pa računov zalog surovin in nedokončane proizvodnje. Ne priznava nobenih cenovnih odmikov v zvezi z nabavljenim materialom. Prvega sprožilnega dogodka (nakup surovin) torej ta metoda ne priznava, posledično imamo opraviti z manj knjižbami kot pri uporabi prve različice.

Nakupljenega materiala torej ne knjižimo, prav tako ne dejanskih stroškov porabe materiala za proizvedeno količino proizvodov. Razbremenimo tudi obveznosti do dobaviteljev za poslani material.

Za prodane količine uporabimo povsem enake knjižbe kot pri prvi različici.

3. metoda:

1. Podjetje nabavi za 2 040 000 d. e. surovin. Standardni stroški nabave surovin so 2 000 000 (sprožilni dogodek 1):

Material v proizvodnji	2 000 000 d. e.	
Razlika v ceni	40 000 d. e.	
Zapadli račun		2 040 000 d. e.

2. Uresničeni stroški predelave za 90 000 enot znašajo 1 500 000 d. e.

Dejanski proizvodni stroški	1 500 000 d. e.	
Obveznosti		1 500 000 d. e.

- 2.a. Neposredni stroški materiala za 90 000 enot so 2 000 000 d. e. (VKNJIZBE NI)

3. Izgotovljena proizvodnja 90 000 enot (VKNJIZBE NI)

4. Podjetje proda 80 000 enot po 50 d. e., stroški prodanih proizvodov so 2 400 000 d. e. (sprožilni dogodek 2).

Račun materiala v proiz. 1 600 000 d. e. (80 000 enot po 20 d. e.)
Standardni stroški predelave 800 000 d. e. (80 000 enot po 10 d. e.)

Stroški prodanega blaga	2 400 000 d. e.	
Material v proiz.	1 600 000 d. e.	
Standardni stroške predelave	800 000 d. e.	

Terjatve	4 000 000 d. e.	
Prihodki		4 000 000 d. e.

Tretja metoda je sestavljena iz prvih dveh. Imamo dva sprožilna dogodka in sicer nakup surovin in prodajo gotovih proizvodov kupcem. Računa zalog gotovih proizvodov in stroškov sta izključena. Nakup surovin knjižimo kot pri metodi 1 in prav tako tudi dejanske stroške predelave. Porabljenega materiala za gotove proizvode ne knjižimo, enako kot pri metodi 1, knjižb v zvezi s kompletiranjem dokončane proizvodnje pa v nasprotju z metodo 1 ni, knjižimo šele prodajo gotovih proizvodov kupcem.

Terjatve do kupcev in prihodek knjižimo tako kot pri metodi 1, enako stroške prodanih proizvodov, razlika nastane le pri razbremenitvi stroškov na račun materiala v proizvodnji in račun stroškov predelave po standardnih vrednostih.

Na dan bilanciranja so potrebne še izravnalne knjižbe. Razknjižiti je treba knjižene dejanske in standardne stroške predelave, tako da ta dva računa nimata več salda, izravnalna knjižba se opravi na račun odhodkov prodanih proizvodov.

Rezultat knjiženj je v vseh treh obravnavanih zgledih uporabe metode naknadnega razporejanja stroškov enak. Z uporabo različnih možnosti tako ne vplivamo na poslovni izid obdobja in na vrednotenje postavk premoženja v izkazu stanja. Napravimo le različno število knjižb za dosego istega cilja. Manjše število knjižb seveda pomeni manjše splošne stroške podjetja, to pa je zanimivo s stališča ekonomičnosti in uspešnosti poslovanja.

3 Izhodišča za pridobivanje potrebnih informacij za poslovanje

3.1 Računovodsko predračunavanje

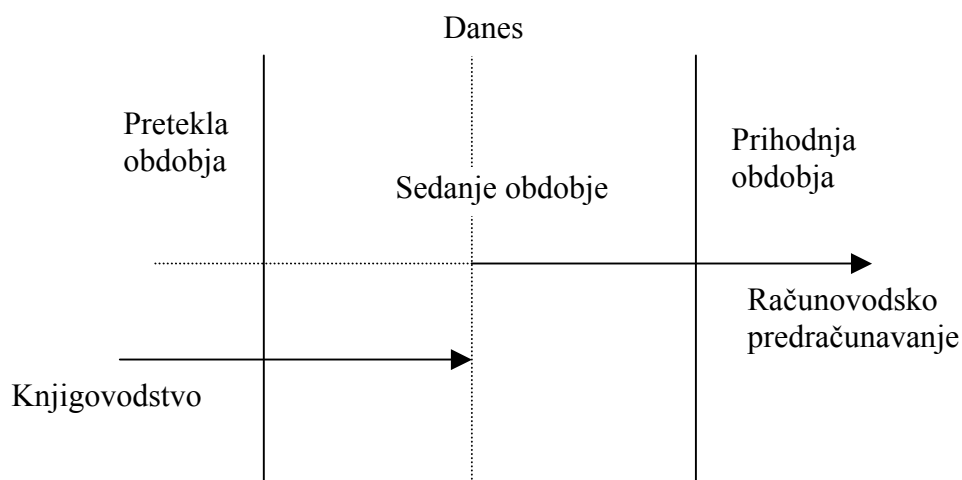
Predračun je najpomembnejše sredstvo za načrtovanje, kontrolo in sprejemanje odločitev v skorajda kateri koli organizaciji. To je podroben načrt, izražen kvantitativno, ki pojasnjuje, kako bodo pridobljeni in uporabljeni viri organizacije v določenem obdobju.

Sistemi predračunavanja imajo pet pglavitnih namenov (Hilton: 1994 str. 374):

1. načrtovanje: Najočitnejši namen predračuna je kvantifikacija načrta aktivnosti. Predračun prisili člane organizacije, da načrtujejo za prihodnost;
2. vpeljava potrebe po komunikaciji in koordinaciji: Vsak poslovodja v organizaciji mora biti obveščen o načrtih drugih poslovodij. Predračunavanje združuje individualne načrte posameznih poslovodij;
3. alokacija virov: Na splošno ima organizacija omejene vire in predračuni nam pokažejo, kako te omejene vire najučinkoviteje uporabiti;
4. primerjava med načrtovanim in doseženim: Predračun je odlično sredstvo za določitev načrtovanih količin (prodaje, stroškov, dobička) in nam omogoča primerjavo ustvarjenih količin z načrtovanimi;
5. ocena dosežkov: Primerjava ustvarjenih dosežkov z načrtovanimi nam omogoča oceno dela posameznih poslovodij, oddelkov, divizij ali celotnih podjetij. Ker so predračuni namenjeni oceni dosežkov, predračun tudi spodbuja ljudi za dobro delo in doseganje ciljev.

Računovodsko predračunavanje je tisti del celotnega obravnavanja podatkov o prihodnosti kot informacijske funkcije, ki vsebuje vrednostno stran tega obravnavanja. Računovodsko predračunavanje je po opredelitvi podobno knjigovodstvu, le da je knjigovodstvo vrednostno spremljanje poslovanja za nazaj, računovodsko predračunavanje pa je, nasprotno, usmerjeno naprej.

Slika 4: Razmerje med računovodskim predračunavanjem in knjigovodstvom



Vir: Hočevar, Igličar: 1995 str. 172

Končni izdelki računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni. Računovodski predračun je sistemizirano, formalno poročilo, katerega podatki ali informacije so kvantitativno izraženi ter izraža prihodnja stanja in spremembe poslovne celote in njenih sestavnih delov oziroma posamezne poslovne aktivnosti (Hočevar, Igličar: 1998).

Računovodske predračune lahko sestavljamo za podjetje kot celoto, za posamezne organizacijske dele ali za posamezne poslovne aktivnosti. Računovodski predračuni se navadno sestavljajo za eno leto in ti so podlaga za sestavljanje krajših (mesečnih, četrtnih) računovodskih izkazov.

Tipi predračunov, kot jih največkrat zasledimo v literaturi so:

- celostni predračun (master budget): To je niz posamičnih predračunov, ki krijejo vse faze delovanja organizacije za določeno obdobje;
- predračunski računovodski izkazi: Kažejo nam, kakšni bodo računovodski izkazi podjetja na določen dan, če bi poslovanje podjetja potekalo po načrtu;
- predračun naložb: Je predračun, ki nam kaže načrt nabave osnovnih sredstev;
- predračun financiranja: Pove nam, kako podjetje načrtuje financiranje svojega poslovanja v predračunskem obdobju;
- predračuni za dolgo ali kratko obdobje: To je dolgoročni ali kratkoročni predračun;
- obnavljajoči se predračun: Je predračun, ki ga posodabljam periodično, največkrat na četrtnje.

Predračun poslovanja

Osrednji predračun v celostnem predračunu je predračun prodaje, saj vrednost in struktura prodaje vplivata na obseg in lastnosti delovanja podjetja. To je najosnovnejši del predračunavanja pa tudi najbolj problematični, saj je raven prodaje zelo težko določiti. Napake, ki jih napravimo pri predračunu prodaje, se kažejo tudi pozneje, ko predračunavamo druge sestavine poslovanja. Podjetja uporabljajo zelo različne načine načrtovanja prodaje, vsi pa navadno temeljijo na doseženi prodaji tekočega leta. Številna podjetja uporabljajo ekonometrične modele, poleg teh pa so v uporabi tudi statistične metode, kot sta regresijska analiza in verjetnostna porazdelitev prodaje.

Zaradi vpliva, ki ga ima predračun prodaje na druge predračune, ga je treba sestaviti v začetnem obdobju predračunavanja. Priprava predračuna je zahtevno strokovno delo, saj je prodaja močno odvisna od obsega povpraševanja, vloge države in delovanja konkurence. Na te dejavnike pa lahko poslovodstvo podjetja zelo malo vpliva.

Ko določamo predračun prodaje je treba upoštevati te dejavnike (Hilton: 1994, str. 375):

- raven prodaje v preteklosti ter trende za proučevano podjetje in celotno panogo,
- splošna gospodarska gibanja,
- gospodarska gibanja v sektorju poslovanja opazovanega podjetja,
- drugi dejavniki, ki bi lahko vplivali na povpraševanje v sektorju poslovanja,
- politični in zakonodajni dejavniki,
- pričakovana politika cen,
- načrtovana politika oglaševanja in promocije prodaje,
- pričakovane dejavnosti konkurentov,
- novi izdelki na trgu, ki jih načrtuje opazovano podjetje ali konkurenti,
- tržne raziskave.

Na temelju predračuna prodaje lahko podjetje pripravi predračun proizvodnje. Poleg predračuna prodaje je treba pri predračunavanju proizvodnje upoštevati tudi razpoložljivost vhodnega materiala in surovin, zmogljivosti proizvodjalne opreme in želeni obseg zaloge dokončanih proizvodov.

Predračun proizvodnje je podlaga za sestavljanje predračuna nabave materiala. Predračunska nabava materiala je odvisna od porabe materiala v proizvodnji in želenega materiala v končni zalogi.

Na predračunu proizvodnje temelji tudi predračun neposrednih stroškov dela. Ta je odvisen od obsega načrtovane proizvodnje in od vrste proizvoda. Predračun neposrednih stroškov dela omogoča podjetju uspešno izbiro kadrov, da ugotovi potrebe po izobraževanju in usposabljanju ter določi podlago za pogajanje o ceni delovne sile.

Ko predračunavamo splošne proizvodjalne stroške, je zelo pomembno, da te stroške najprej razdelimo na stalne in spremenljive, torej na tiste, ki se spreminjajo z obsegom proizvodnje, in tiste, ki niso odvisni od obsega proizvodnje. Tako stalnih splošnih stroškov za predračunavanje ni treba razporejati na proizvode, za porazdeljevanje splošnih spremenljivih stroškov na proizvode ali za določanje koeficienta dodatka splošnih stroškov pa se v tradicionalnem računovodstvu največ uporabljajo neposredne delovne ali strojne ure, neposredni stroški dela in podobno.

Predračun naložb

Predračun naložb vsebuje pregled projektov, za katere poslovodje menijo, da zahtevajo nabavo novih delovnih sredstev, predvidene stroške za vsak projekt in časovno opredelitev ustreznih izdatkov.

Projekti v predračunu naložb so praviloma razvrščeni po namenu, na primer za zmanjšanje stroškov, zamenjave, doseganje boljše kakovosti, povečanje kapacitet, zmanjšanje onesnaževanja in drugo.

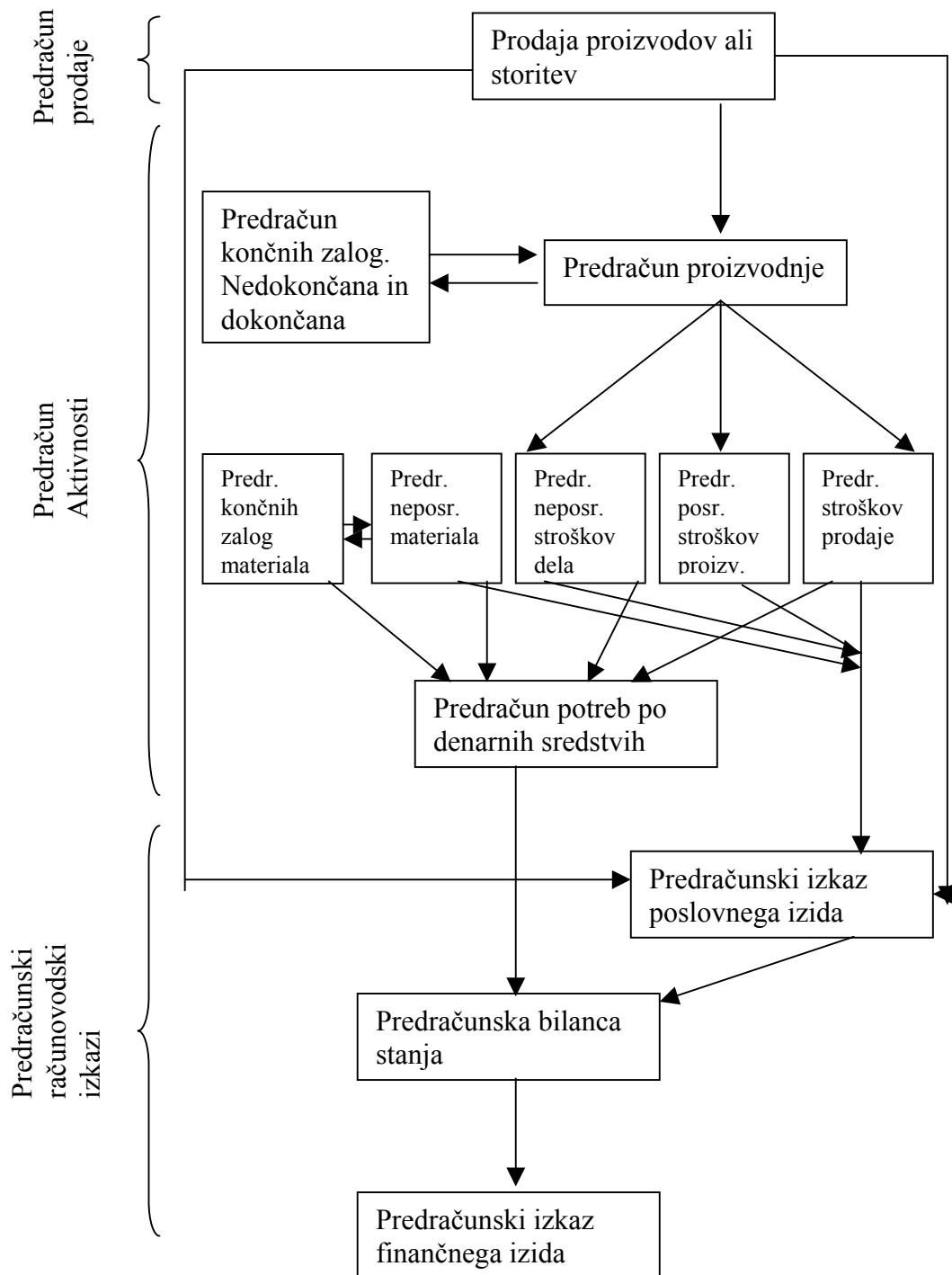
Informacije iz predračuna naložb so pomembne tudi za sestavljanje predračunskih računovodskih izkazov. Vir njihovega financiranja in datum načrtovane usposobljenosti naložb vplivata na sestavljanje predračunskega izkaza denarnih tokov, izkaza stanja in izkaza uspeha.

Predračunski računovodskim izkazi

Računovodsko predračunavanje za celotno podjetje se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom finančnega izida in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni pokojninskih programov, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej (Slovenski računovodski standardi: 2001, str. 147).

Celoten potek dela, kako pridemo od predračuna prodaje prek predračuna aktivnosti in predračuna potreb po denarnih sredstvih do predračunskih računovodskih izkazov, kaže slika 5.

Slika 5: Proces predračunavanja



Vir: Hilton: 1994, str. 377.

Ničelno predračunavanje

Ničelno predračunavanje uporablja veliko podjetij. Temelji na domnevi, da je v izhodišču vsaki aktivnosti dodeljena vrednost 0 in vsaka aktivnost mora biti utemeljena glede na učinke, ki jih povzroča. Predračun za naslednje leto znaša 0 in vsak strošek, obstoječi ali novi, mora biti utemeljen glede na stroške in koristi, ki jih prinaša.

Nekatera podjetja se ogibajo ničelnemu predračunavanju in uporabljajo minimalni predračun, ta pa zajema najmanjše virov, ki zagotavljajo določeno raven aktivnosti. Vsako povečanje virov se odobrava podobno kot pri ničelnem predračunavanju.

Smisel vpeljave ničelnega predračunavanja je v konsistentnosti takega sistema s sistemom upravljanja stroškov (Cost Management System – CMS). Kombinacija obeh sistemov nam omogoča identifikacijo in eliminacijo aktivnosti brez dodane vrednosti in z njimi povezane stroške. Aktivnosti brez dodane vrednosti so tiste, ki so (1) nepotrebne in pogrešljive ali (2) potrebne, vendar neučinkovite, in potrebne izboljšave. Pomembna naloga CMS je odpraviti stroške za aktivnosti brez dodane vrednosti.

Da bi to prepoznali aktivnosti brez dodane vrednosti, se moramo vprašati:

- Ali je ta aktivnost nujna? Če gre za podvajanje neke druge aktivnosti, najbrž ni nujna.
- Ali se aktivnost opravlja učinkovito?
- Ali je ta aktivnost videti včasih kot aktivnost z dodano vrednostjo in včasih kot aktivnost brez dodane vrednosti?

V naslednjem koraku je treba poznati, kako so aktivnosti med seboj povezane. Nadalje moramo poiskati merila za merjenje uspešnosti posamezne aktivnosti. Merilo za merjenje uspešnosti je največkrat primerjava s podobnimi aktivnostmi, ki se izvajajo v naši ali drugih organizacijah.

Ko ugotovljamo aktivnost brez dodane vrednosti imamo štiri možnosti za zmanjšanje z njo povezanih stroškov:

- zmanjšanje aktivnosti,
- odprava aktivnosti,
- izbira najboljše izmed razpoložljivih aktivnosti,
- skupna uporaba aktivnosti (npr. skupna uporaba sestavnih delov v več povezanih proizvodih).

Predračunavanje stroškov življenjskega cikla proizvoda

Razmeroma nov koncept procesa predračunavanja je predračunavanje vseh stroškov, ki se bodo pojavili v življenjskem ciklu proizvoda.

Življenjski cikel proizvoda sestavljajo naslednje faze (Hilton: 1994 str. 399):

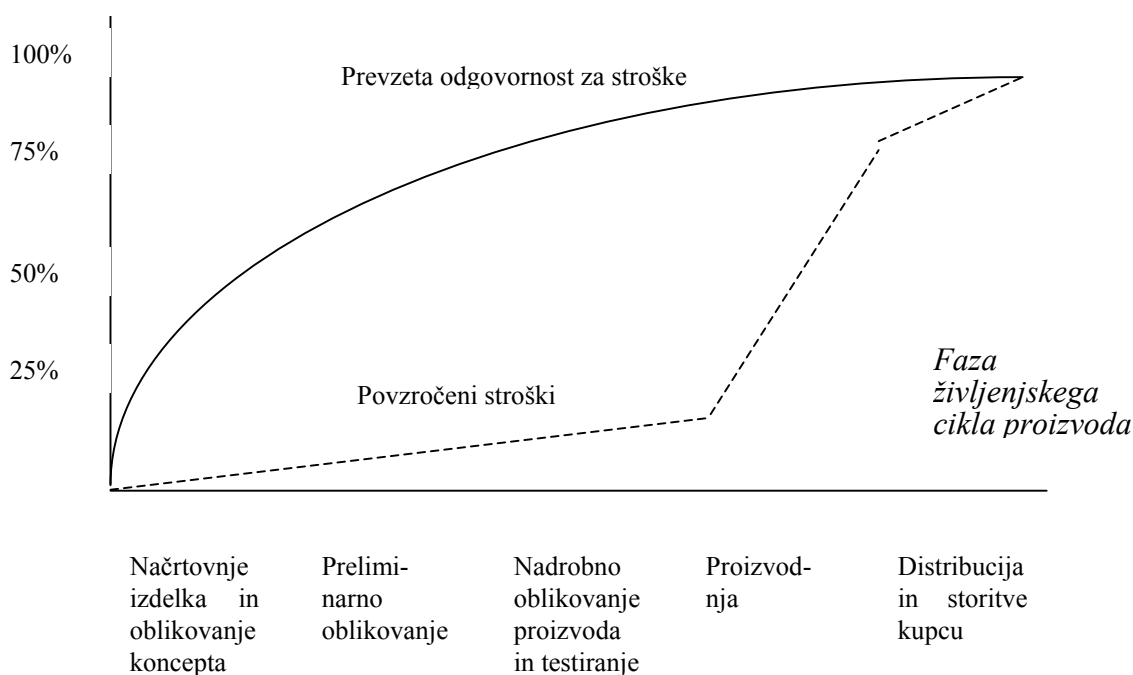
- načrtovanje proizvoda in oblikovanje koncepta,
- preliminarno oblikovanje,
- nadrobno oblikovanje proizvoda in testiranje,

- proizvodnja,
- distribucija in storitve kupcu.

Da bi upravičili vpeljavo izdelka, moramo z njegovo prodajo ustvariti zadostne prihodke za pokrivanje stroškov v vseh fazah cikla proizvoda. To je še posebno pomembno pri proizvodih, ki imajo kratek življenjski cikel, npr. proizvodnja računalniških delov. Pri proizvodih, kjer je življenjski cikel krajši od enega ali dveh let, podjetje navadno nima dovolj časa za prilagoditev cenovne strategije ali proizvodnih metod, da bi doseglo dobiček.

Slika 6: Stroški življenjskega cikla proizvoda

Stroški življenjskega cikla proizvoda



Vir: Hilton: 1994, str. 400

3.2 Računovodsko nadziranje

Na stopnji nadziranja procesa načrtovanje – izvajanje – nadziranje dobi poslovodstvo informacije, ali so operacije uspešne in učinkovite. Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva.

Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave (Slovenski računovodski standardi 2001: str. 200).

Razlikovati moramo tri vrste nadziranja: kontroliranje, revidiranje in inšpiciranje.

Notranje računovodsko kontroliranje je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

Računovodsko kontroliranje ima te cilje:

- spremljanje odgovornosti za sredstva, njihovo varovanje pred izgubami, krajo in neučinkovito uporabo,
- zagotavljanje zanesljivosti računovodskih informacij,
- ugotavljanje usklajenosti računovodskih informacij z računovodskimi standardi,
- ugotavljanje skladnosti poslovnih dogodkov s pooblastili, poslovodskimi odločitvami in zakonodajo.

Na kakovost notranjega kontroliranja vplivajo:

- organizacijska struktura podjetja, v kateri so jasno določene pravice in odgovornosti zaposlenih. Ta mora zagotavljati, da bo obstajal omejen dostop do sredstev podjetja in da bo odgovornost pravilno razmejena. Nobena oseba ali oddelek v podjetju ne sme izvajati vseh postopkov nekega posla (pooblastilo, začetek, odobritev, izvršitev in zapis);
- računovodsko spremljanje poslovanja, ki zajema razporeditev odgovornosti v računovodskem oddelku, oštevilčenje računovodskih listin in dokumentov, ustrezen kontni načrt, celostni predračun poslovanja in preverjanje knjigovodskih podatkov;
- zaposleni in njihova sposobnost, da zadovoljivo opravljajo naloge, ki so jim dodeljene. Natančno delovanje vsakega sistema je odvisno od sposobnosti in poštenosti ljudi, ki delujejo v njem. Strokovna usposobljenost, izbira in usposabljanje pa tudi posameznikove osebnostne značilnosti so zelo pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri postavljanju in delovanju sistema notranjega kontroliranja.

3.2.1 Kontrolni postopki, ki omogočajo primerne informacije

Pri kontrolnih postopkih, ki omogočajo primerne informacije za poslovodsko odločanje, je treba omeniti pomen notranje in zunanje revizije.

- Vloga notranje revizije

Notranje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Z njim se ukvarja notranjerevizijska služba v podjetju, ki je ločena od računovodske službe, podjetje pa se lahko tudi odloči, da za notranje revidiranje računovodenja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca (Slovenski računovodski standardi 2001: str. 203).

Notranje revidiranje računovodstva je poznejše (naknadno) presojanje pravilnosti sistema računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja.

Naloga notranjega revidiranja je zagotavljanje pravilnosti podatkov, ki vstopajo v informacijski podsistem in so obravnavani v njem, a tudi pravilnosti informacij, ki izstopajo iz njega, ter zagotavljanje zanesljivosti in popolnosti informacij, potrebnih pri odločanju v okviru poslovnega podsistema.

Pri tem je zelo pomembno, da je služba notranje revizije organizirana zunaj računovodske službe podjetja. Najboljše je, da je podrejena neposredno poslovodstvu podjetja in ni odvisna od ostalih poslovnih funkcij v podjetju predvsem zato, ker se notranje revidiranje računovodstva nanaša na prav vse tiste pojave v podjetju, ki se izražajo v računovodskih podatkih in informacijah. Notranji revizor se namreč ne ukvarja le z notranjim računovodskim revidiranjem, temveč proučuje tudi delovanje izvajalnih funkcij in poslovnih funkcij v podjetju in tistih, ki niso sestavni del računovodstva.

– Vloga zunanje revizije

Zgodovinsko gledano se je z razvojem gospodarstev postopno usposobila skupina strokovnjakov, ki je strokovno in neodvisno nadzorovala delo in delovanje poslovodstva predvsem z nadziranjem in revidiranjem računovodskih izkazov. Revizor poroča o svojih opažanjih in mnenjih predvsem lastnikom, vendar so opažanja zunanje revizije koristna tudi za druge zainteresirane skupine, ki sodelujejo s podjetjem, npr. posojilodajalce, dobavitelje in kupce, pa tudi za zaposlene in širše poslovno okolje podjetja.

Zunanje revidiranje računovodenja je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblašteni revizorji. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je za določene vrste podjetij predpisano, širše zunanje revidiranje računovodenja in zlasti zunanje revidiranje poslovanja pa je prepuščeno odločitvam podjetja, ki pozna s tem povezane koristi (Slovenski računovodski standardi: 2001: str. 204).

Revidiranje je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij organizacije. Revizor je odgovoren za oblikovanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za pripravljanje računovodskih izkazov pa je odgovorno poslovodstvo podjetja. Odgovornost poslovodstva zajema tudi vodenje ustreznih poslovnih knjig in delovanje notranjih kontrol, izbiranje in uporabljanje računovodskih usmeritev ter varovanje premoženja podjetja.

Revizor mora oblikovati sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah.

Pri preiskovanju in ocenjevanju mora oblikovati splošne sklepe o tem ali:

- so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se tudi dosledno uporabljajo;
- so računovodske informacije usklajene z zakonskimi in drugimi predpisi, ki se nanašajo na oblikovanje računovodskih izkazov;

- je vedenje, predstavljeno v računovodskih informacijah, v celoti usklajeno z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidirane organizacije;
- so ustrezno razkrite vse pomembne zadeve, potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij.

Revizorjevo poročilo je revizorjev končni izdelek. Revizor lahko v svojem poročilu:

- izrazi mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje), če so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene skladno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. Revizor izda takšno mnenje, kadar oceni, da računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in resničen poslovni izid;
- izrazi mnenje s pridržkom, če ugotovi, da ne more podati mnenja brez pridržka, da pa posledice nesoglasja, negotovosti ali omejitve obsega ne vplivajo tako bistveno, da bi zahtevale negativno mnenje ali zavrnitev mnenja;
- izrazi odklonilno mnenje, če ugotovi, da njegovo mnenje s pridržkom v poročilu ne zadostuje za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov. Revizor izrazi negativno mnenje, ko ocenjuje, da računovodski izkazi niso realni in objektivni;
- oblikovanje mnenja zavrne, če ugotovi, da je možna posledica omejitve obsega ali negotovosti tako pomembna, da mu onemogoča izraziti mnenje o računovodskih izkazih.

3.3 Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)

Z novimi računovodskimi standardi v letu 2001 je tradicionalni izraz računovodsko analiziranje zamenjal izraz računovodsko proučevanje, ki ga standardi definirajo takole: Računovodsko proučevanje je računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega proučevanje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšavo procesov in stanj (Slovenski računovodski standardi 2001: str. 208)

Računovodsko proučevanje je namenjeno oblikovanju informacij za odločanje; je presojanje in pojasnjevanje stanja in uspešnosti oziroma neuspešnosti poslovanja podjetja. Na podlagi samih knjigovodskih podatkov oziroma obračunskih informacij določenega poslovnega sestava je težko ugotavljati ugodnost njegovega poslovanja. Veliko jasnejšo sliko o uspešnosti poslovanja nekega poslovnega sistema dobimo, če uresničene ali dejanske rezultate poslovanja primerjamo z načrtovanimi.

Z računovodskim proučevanjem razumemo le tisto, ki temelji večinoma na računovodskih podatkih. Poleg računovodskega proučevanja potekajo v podjetju tudi druge vrste proučevanja. Pred začetkom proučevanja podatkov je treba le-te zbrati in urediti tako, da bodo primerni za proučevanje. Priprave na računovodsko proučevanje zahtevajo ne le metodično usklajevanje računovodskih predračunov in obračunov, temveč tudi prilagajanje knjigovodske evidence spremljanju uresničevanja načrta. Dognanja proučevanja morajo biti podana vedno primerno – pri proučevanju ne sme manjkati besedno pojasnilo.

Prednosti uporabe računovodskega proučevanja so (Murdict et al.: 2001, str. 131):

- Trendi nam povedo veliko o uspešnosti podjetja. Poslovodstvo, ki je sposobno povečevati dobiček podjetja tako v dobrih kot v slabih časih lahko smatramo za odlično in bo verjetno pripomoglo, da bodo poslovni izidi dalj časa zadovoljivi.
- Računovodsko proučevanje lahko pokaže na težave v podjetju, ki se jim mora poslovodstvo posvetiti.
- Z računovodskega proučevanjem lahko pridobimo informacije, ki nam pomagajo pri sprejemanju različnih odločitev.
- Računovodsko proučevanje je dodatno pomembno pri podjetjih, ki iščejo zunanje vire financiranja (banke, investicijski skladi idr.).

3.3.1. Kazalniki in sistemi kazalnikov pri proučevanju računovodskih izkazov

Računovodski kazalniki temeljijo na računovodskih podatkih, katerih izračun je praviloma naloga računovodstva in katerih predstavitev je povezana s pripravo letnega računovodskega poročila, ki pojasnjuje letne računovodske izkaze. Kazalnik je lahko opredeljen kot indeks, koeficient ali stopnja udeležbe. (Turk in sodelavci: 1999, str. 608).

Pri zunanjem poročanju morajo priloge k letnim računovodskim izkazom po Slovenskih računovodskih standardih vsebovati vsaj naslednje kazalnike (Slovenski računovodski standardi 2001: str. 223):

Obvezni kazalniki stanja financiranja (vlaganja):

- stopnja lastniškosti financiranja

$$\frac{\text{kapital}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

- stopnja dolgoročnosti financiranja

$$\frac{\text{vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$

Obvezni kazalniki stanja investiranja (naložbenja):

- stopnja osnovnosti investiranja

$$\frac{\text{osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)}}{\text{sredstva}}$$

- stopnja dolgoročnosti investiranja

$$\frac{\text{vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev}}{\text{sredstva}}$$

Obvezni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja:

- koeficient kapitalne pokritosti osnovnih sredstev

$$\frac{\text{Kapital}}{\text{osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)}}$$

- koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)

$$\frac{\text{likvidna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

- koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)

$$\frac{\text{vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

- koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)

$$\frac{\text{kratkoročna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

Zadnji trije kazalniki nam prikazujejo razmerja med likvidnimi (ali kratkoročnimi v primeru tretjega kazalnika) sredstvi in kratkoročnimi obveznostmi. Nekateri avtorji pripisujejo navedenim kazalnikom izrazno moč kazalnika plačilne sposobnosti, vendar je uporaba vseh treh kazalnikov v ta namen zelo omejena.

Obvezni kazalnik gospodarnosti:

- koeficient gospodarnosti poslovanja

$$\frac{\text{poslovni prihodki}}{\text{poslovni odhodki}}$$

Obvezni kazalniki dobičkonosnosti

- koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala

$$\frac{\text{čisti dobiček v poslovnem letu}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta)}}$$

- koeficient čiste dividendnosti osnovnega kapitala

$$\frac{\text{vsota dividend za poslovno leto}}{\text{povprečni osnovni kapital}}$$

Kazalnik dobičkonosnosti kapitala je eden najpogosteje uporabljenih, pove pa, koliko denarnih enot je "ustvarila" ena denarna enota kapitala. Ta kazalnik lahko uporabljamo v primerjavi z donosnostjo bančnih obrestnih mer, državnih vrednostnih papirjev ali naložb s podobno stopnjo tveganja, kot ga predstavlja naložba v obravnavano podjetje.

Pri notranjem računovodskem poročanju določa kazalnike in odmike akt podjetja, torej je podjetje pri izračunavanju in proučevanju le-teh precej svobodnejše. Večina podjetij izbere enega od sestavljenih kazalnikov poslovanja. Če želimo pojasnjevati stanje in uspešnost poslovanja, se navadno opiramo na večje število računovodskih kazalnikov. Te je koristno povezati med seboj, saj lahko tako bolje zaznamo njihovo medsebojno vplivanje.

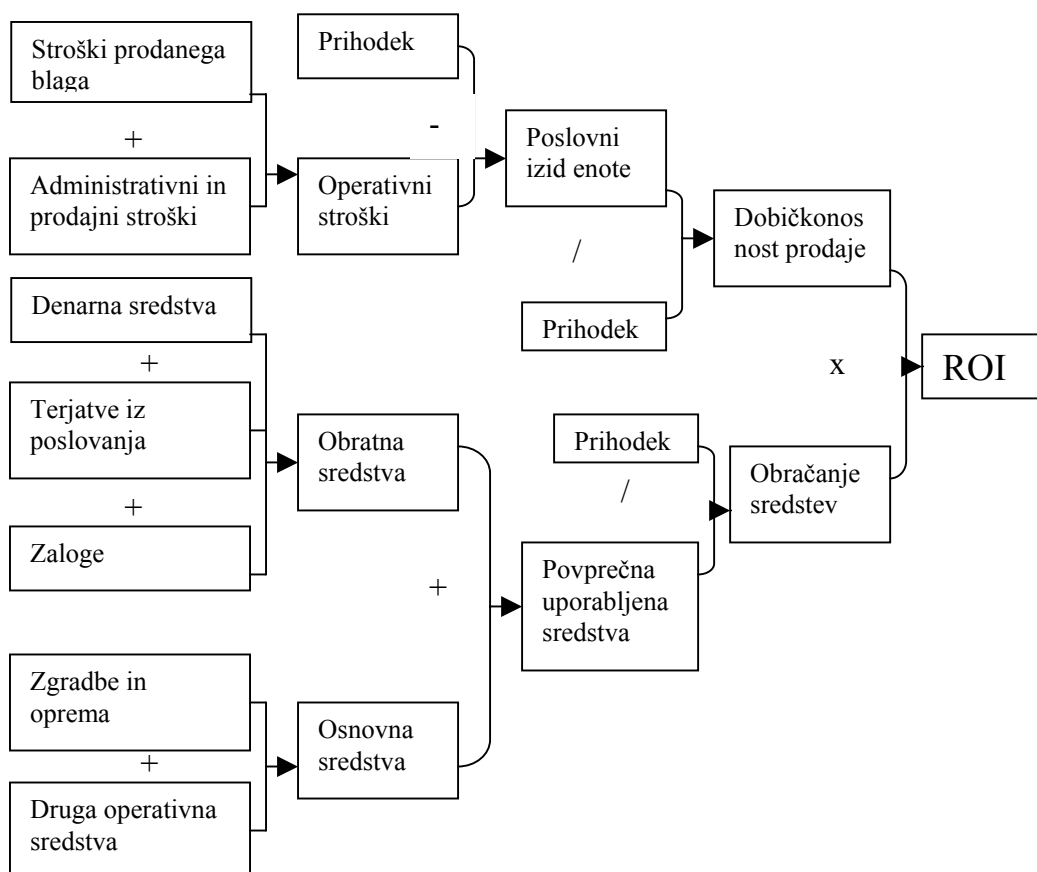
Najbolj razširjeno sodilo za ocenjevanje naložbenih mest odgovornosti je koeficient dobičkonosnosti naložb (return on investment – ROI).

Turk, Kavčič in Kokotec - Novak omenjajo tri različice tega sodila, ki so se najbolj uveljavile pri nas (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak: 2003, str. 418):

- dobičkonosnost naložbe, ki jo izračunamo tako, da dobiček delimo z nabavno vrednostjo naložbe;
- dobičkonosnost naložbe, pri kateri v imenovalcu namesto nabavne vrednosti upoštevamo povprečno neodpisano vrednost v dobi koristnosti;
- dobičkonosnost naložbe, pri kateri v imenovalcu upoštevamo vsakokratno neodpisano vrednost.

V tuji literaturi sem zasledil predvsem različico koeficienta dobičkonosnosti naložb, kakršno prikazuje tudi zgled, ki ga navajata Jackson in Sawyers, enako shemo sem zasledil pri avtorjih, kot so Atkinson, Banker, Kaplan, Hilton in Lucey.

Slika 7: Elementi koeficienta dobičkonosnosti naložb – ROI



Vir: Jackson, Sawyers: 2001, str. 351.

Različica obravnavanega koeficienta dobičkonosnosti se uporablja tudi za izračun dobičkonosnosti celotnih sredstev organizacije. Kadar izračunavamo dobičkonosnost

celotnih sredstev organizacije, moramo v imenovalcu upoštevati neodpisano vrednost osnovnih sredstev, saj se njihova odpisanost pokaže v večjih obratnih sredstvih.

Bistvena slabost koeficienta dobičkonosnosti je, da ne upošteva različnih dobičkov iz posamezne dobe koristnosti in ne razlik v številu let, zato nas lahko zavede, da sprejemamo napačne odločitve.

Uporaba kazalnikov se bo razlikovala tudi po dejavnosti podjetja. Tako bomo uporabili različna merila uspešnosti za industrijska in storitvena podjetja, drugačne kazalnike pa za merjenje uspešnosti nepridobitnih organizacij.

Navajam merila uspešnosti poslovanja za proizvodna podjetja, kakršna priporočata Benjamin in Keer (Benjamin, Keer: 1993, str. 391). Avtorja priporočata uporabo kvantitativnih in kvalitativnih meril. Čeprav je nekatere kvalitativne dejavnike mogoče uporabiti subjektivno, menita, da jih moramo vseeno upoštevati, ker pomembno pripomorejo k merjenju uspešnosti podjetja. Merila uspešnosti razdelita na štiri področja:

Merila prodaje:

- tržni delež: Prihodki obravnavanega podjetja se primerjajo s prihodki celotne dejavnosti;
- rast prodaje: Odstotek rasti prihodkov od prodaje med dvema letoma;
- zadovoljstvo kupcev: Delež zavrženih proizvodov ali analiza vprašalnikov o zadovoljstvu kupcev;
- število kupcev in hitrost dobav;
- odzivnost: Merimo, kako hitro se podjetje lahko odzove na zahteve kupcev;
- dobičkovnost po kupcih: Tako bomo lahko poiskali nedobičkovne kupce ali proizvode.

Merila uporabe materiala:

- količnik obračanja zalog: Izračunavanje je koristno, če želimo zaloge zmanjšati;
- kakovost vhodnega materiala: Od tega je odvisna kakovost končnega izdelka;
- standardni stroški: Omogočajo primerjavo med doseženimi in standardnimi stroški;
- izmet materiala.

Merila zaposlencev:

- standardni stroški: Omogočajo primerjavo med doseženimi in standardnimi stroški;
- odstotek zaposlenih, ki so zapustili podjetje ali oddelek;
- delovna morala. Lahko jo merimo z uporabo vprašalnikov, ki jih razdelimo zaposlenim;
- druga merila: To so merila, ki upoštevajo sposobnost sporazumevanja zaposlencev znotraj oddelkov in med oddelki.

Druga merila:

- merila uporabe strojev in opreme. Koliko delovnih ur so bili stroji res uporabljeni v primerjavi s časom, ki je bil na voljo;
- gibanje standardnih splošnih stroškov;
- druga merila: Osvetljenost, ogrevanje prostorov in podobno.

3.3.2 Omejitve pri uporabi kazalnikov

Proučevanje z uporabo kazalnikov je navadno koristno, vendar se moramo zavedati omejitev in pasti, ki pri tem nastajajo. Vsak posamezen kazalnik nam poda le zelo omejene informacije, torej jih je smiselno obravnavati le v širšem kontekstu.

Zelo pomembno je, da pri navajanju vrednosti posameznih kazalnikov dodamo tudi besedno pojasnilo, ter podrobneje obrazložimo metodologijo izračuna in računovodsko politiko, ki jo uporablja podjetje. Kadar ne poznamo ozadja, so lahko nekateri kazalniki prav zavajajoči: značilen zgled za to je najem dolgoročnega posojila pred koncem leta, ki ga podjetje vrne po novem letu. Tako podjetje prikaže nerealno visoko vrednost dolgoročnih virov in z njo povezan koeficient dolgoročne pokritosti.

Nekateri kazalniki so primerljivi le v posameznih gospodarskih panogah. Tako se na primer stopnja čiste dobičkovnosti prihodkov (čisti dobiček / prihodki) po panogah zelo razlikuje. Če se proizvodno podjetje začne ukvarjati tudi s trgovino, se ta koeficient navadno poslabša, saj je tako merjena dobičkovnost trgovine navadno slabša kakor pri proizvodnih podjetjih. Težava je tudi v tem, ker poslujejo velika podjetja navadno v več enotah, ki se ukvarjajo z zelo različno dejavnostjo. Posamezni koeficienti so na primer v nekaterih panogah skoraj nesmiselni. Tako ima podjetje, ki se ukvarja zgolj z maloprodajo, veliko večino gotovinske prodaje in je izračun obračanja terjatev do kupcev nesmiseln ali pa ga je treba močno prilagoditi in v njem upoštevati le delež kreditne prodaje.

Pri uporabi kazalnikov je pomembno tudi to, ali gre za utečeno podjetje ali za podjetje, ki je v še mlado in v fazi visoke rasti. Hitro rastoča podjetja morajo namreč dosegati veliko večjo dobičkovnost in z njo povezan denarni tok iz poslovanja, saj imajo sicer težave pri financiranju rasti poslovanja.

Predvsem pri uporabi podatkov iz izkaza stanja se je treba zavedati, da je proučevano podjetje lahko izpostavljeno sezonskim vplivom, ti pa utegnejo precej zmanjšati realnost izračunanih kazalnikov. Temu se lahko delno ognemo z uporabo povprečnih letnih vrednosti.

Pri primerjavi kazalnikov moramo upoštevati tudi širše poslovno okolje podjetja. Tako imajo podjetja v marsikateri manj razviti državi zelo omejen dostop do dolgoročnih virov financiranja, to pa se izraža predvsem pri kazalnikih vodoravnega finančnega ustroja.

Pri primerljivosti finančnih kazalnikov je treba nameniti pozornost tudi težnjo, da si v nekaterih poslovnih okoljih vse več podjetij prizadeva zmanjšati raven stalnih sredstev s tako, da velikokrat uporabi finančni najem ali celo odproda in najame določena osnovna sredstva; to vpliva na strukturo izkaza stanja in s tem povezane kazalnike.

Nadalje moramo upoštevati, da imajo velika sodobna podjetja zelo diverzificirane dejavnosti. V tem primeru bi bilo najbolj smiselno, ugotavljati uspešnost poslovanja ne le za podjetje kot celoto, temveč podrobneje razčleniti tudi posamezne poslovne segmente in jih primerjati s podjetji s podobno dejavnostjo.

Naslednji zgled spolzkega terena je struktura obveznosti do virov sredstev. Če podjetje decembra najame posojilo z rokom vračila 13 mesecev, bo to v bilanci stanja prikazano enako kot posojilo z 10 letnim rokom vračila, čeprav je med obema ročnostma posojila velika vsebinska razlika.

Spreminjanje računovodskih politik tudi močno vpliva na računovodske izkaze podjetja. Tako lahko spreminjanje amortizacijskih stopenj neposredno vpliva na izkaz

poslovnega izida. Prehod iz pospešenega amortiziranja na daljše amortizacijske dobe računovodsko poveča poslovni izid.

3.4 Strateška analiza podjetja na temelju verige vrednosti

Porterjev koncept verige vrednosti temelji na trditvi, da sta poglobitna vira konkurenčne prednosti samo dva: nižji stroški, ki jih podjetje dosega v primerjavi s konkurenti, ali pa diferenciacija njegovega proizvoda ali storitve. Nižji stroški nastajajo v podjetju zaradi svojevrstnega opravljanja številnih diskretnih aktivnosti, vezanih na primer na stroškovno zelo učinkovit distribucijski sistem, zelo ugodne nabavne pogoje, boljšo izrabo prodajnega osebja itn. Na drugi strani je boljša diferenciacija lahko dosežena s priskrbo visoko kakovostnih surovin, odzivnim sistemom izpolnjevanja naročil, boljšim dizajnom itn. Z analizo je treba razčleniti podjetje na diskretne aktivnosti, ki se razlikujejo po tem, da imajo različne ekonomije ali različno spremenljive stroške aktivnosti (tj. povzročitelji stroškov so po aktivnostih različni) in pomenijo velik ali rastoč delež v vseh stroških podjetja. Porter je ponudil splošno sliko razgradnje firme na diskretne aktivnosti, te pa je razdelil še na temeljne in podperne. Temeljne je razdelil na notranjo logistiko, (proizvodne) operacije, zunanjo logistiko, trženje in poprodajne storitve, podperne pa na preskrbo, razvoj tehnologije, ravnanje s človeškimi zmognostmi in infrastrukturo podjetja. Celoto tako opredeljenih diskretnih aktivnosti podjetja imenujemo veriga vrednosti (Pučko, Tomažič: 2003, str. 49).

Konkurenčna prednost podjetja z nižjimi stroški lahko izhaja iz nekih pomembnih diskretnih aktivnosti podjetja ali povezav teh aktivnosti v podjetju ali s svojimi dobavitelji, distributerji ali kupci. Po Porterju je mogoče iskati razloge za nastajanje stroškov aktivnosti v desetih pomembnih povzročiteljih: ekonomiji obsega, učinkih krivulje učenja ali izkušenj, stopnji izrabljanja zmogljivosti, sinergijah zaradi svojevrstnih povezav aktivnosti, skupni uporabi nekih aktivnosti s partnerji, stopnji integracije, času začetka opravljanja nekih aktivnosti (npr. prevzem pionirske vloge), izbrani politiki opravljanja aktivnosti, lokaciji in institucionalnih dejavnikih (npr. ukrepi ekonomske politike) (Pučko, Tomažič: 2003, str. 49).

Konkurenčna prednost podjetja na temelju različnosti (diferenciacije) nastaja, če podjetje ustvari izjemen proizvod ali storitev, ki ima za kupca neko vrednost, saj povečuje njegovo zadovoljstvo. Diferenciacijo v kupčevih očeh lahko ustvarjamo na dva temeljna načina: ali mu izjemnost naših proizvodov ali storitev zmanjšuje stroške ali pa mu povečuje koristi. Diferenciacija povzroča stroške, omogoča pa postavljanje nekoliko višjih cen. Stroški diferenciacije morajo biti manjši od z diferenciacijo ustvarjene posebne vrednosti kupcu.

Na podlagi povedanega moramo z analizo ugotoviti po eni strani vire naših stroškovnih prednosti, po drugi pa poglobitne vire ustvarjene posebne vrednosti namenjene kupcu (diferenciacije). Ugotovitve takšne analize so dobra podlaga za iskanje tistih sprememb v naši verigi vrednosti in v sistemu vrednosti, ki lahko povečajo konkurenčno prednost podjetja.

3.4.1 Analiziranje podjetja na temelju verige vrednosti

Analiziranje na temelju verige vrednosti zahteva razčlenitev poslovnega procesa podjetja v določene skupine aktivnosti ali poslovnih dejavnosti. To je prva faza analize. V drugi fazi je treba porazdeliti stroške po diskretnih aktivnostih. Analitik mora pripisati (operativne) stroške in angažirana sredstva vsaki aktivnosti, to pa je izhodišče za oceno stroškov vsake od njih. V tretji fazi ugotavljamo aktivnosti, ki so bistvene za

zadovoljevanje kupca in ustvarjanje poslovnega uspeha podjetja. Ta del analize močno usmerja poslanstvo podjetja. Relativni pomen posameznih aktivnosti je seveda zelo različen ter odvisen od panoge in položaja podjetja v širšem sistemu vrednosti. Četrta faza analize zahteva primerjavo aktivnosti z nekim standardom (stroškovnim ali posebno vrednostjo, ki jo aktivnost ustvarja), to pa je osnova za presojo v čem so prednosti in v čem slabosti podjetja. V zadnji, peti fazi ugotavljamo možnosti za povečanje konkurenčne prednosti podjetja bodisi na temelju zniževanja stroškov ali povečevanja ustvarjanja posebne vrednosti kupcu (Pučko, Tomažič: 2003, str. 50).

Opredeljevanje diskretnih aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost kupcu, je odvisno od ekonomike posameznih aktivnosti, od njihovega vpliva na ustvarjanje diferenciacije in od vpliva aktivnosti na stroške. Ko določamo diskretne aktivnosti v nekem podjetju, tega ni mogoče storiti, dokler ne presodimo, katere delovne naloge ali opravila je treba povezati v posamezno diskretno aktivnost. Opredeljevanje teh aktivnosti poteka podobno, vendar večinoma ne enako kot za ugotavljanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (metoda ABC).

Opredeljenim diskretnim aktivnostim je treba pripisati stroške, ki nastajajo z opravljanjem posameznih aktivnosti. V ta namen kaže razdeliti najprej stroške v stroške materiala, (operativne) stroške aktivnosti in stroške sredstev, uporabljenih v aktivnosti.

Pri porazdeljevanju posameznih navedenih skupin stroškov po aktivnostih si pomagamo s seznamom povzročiteljev stroškov; izdelamo si ga za vsako posamezno aktivnost. Določiti moramo tudi kvantitativno povezavo med aktivnostjo in višino stroškov posamezne aktivnosti, torej izraz za obseg aktivnosti (izraz outputa aktivnosti). Ker je povzročiteljev stroškov aktivnosti praviloma več, moramo oceniti povezave med njimi, preden bomo sposobni kvantificirati povezavo med obsegom aktivnosti in višino stroškov te aktivnosti. S porazdeljevanjem stroškov po aktivnostih dobimo strukturo stroškov po aktivnostih v verigi vrednosti podjetja. V naslednjem koraku kaže stroške, ki smo jih ugotovili po aktivnostih še podrobneje razčleniti tako, da jih strukturiramo še na stroške materiala, stroške dela in stroške sredstev po aktivnostih. Pri porazdeljevanju stroškov po diskretnih aktivnostih si je pogosteje, kot si želimo, treba vsaj deloma pomagati tudi s poslovodno presojo (Pučko, Tomažič: 2003, str. 52).

Podjetje ima stroškovno prednost pred tekmeci, če so kumulativni stroški opravljanja aktivnosti nižji od stroškov konkurentov. Za ocenjevanje relativnega stroškovnega položaja podjetja v primerjavi s konkurenti si lahko pomagamo z javno dostopnimi podatki, s pogovori s kupci in dobavitelji, s panožnimi analizami, najzanesljivejše pa so lahko baze podatkov svetovalnih podjetij.

Za analizo diferenciacije je izhodišče opredelitev diskretnih aktivnosti v verigi vrednosti podjetja. V tej analizi niso najpomembnejši stroški aktivnosti v primerjavi s stroški konkurentov, čeprav jih je dobro poznati. Podjetja, ki dosegajo primerjalno prednost z uporabo diferenciacije imajo navadno nekaj višje stroške, ker doseganje diferenciacije nekaj stane.

Ob analizi diferenciacije proizvoda ali storitve ne smemo pozabiti, da le-ta vedno izhaja iz načina, kako je naša veriga vrednosti povezana s kupčevo. Posebnosti te povezave, ki jo ceni kupec, so odvisne od načina uporabe proizvoda ali storitve v neki kupčevi aktivnosti pa tudi od drugih stičnih točk med obema verigama vrednosti.

Na tej podlagi lahko trdimo, da mora proces analiziranja posebnih vrednosti (diferenciacije) za kupca skozi te faze (Pučko, Tomažič: 2003, str. 54):

1. opredeljevanje, kdo je dejanski kupec;
2. ugotavljanje kupčeve verige vrednosti;
3. ugotavljanje pomena kupčevih nakupnih meril in njihovo rangiranje po pomenu;

4. ocenjevanje obstoječih virov edinstvenosti v verigi vrednosti našega podjetja;
5. ugotavljanje stroškov obstoječih virov naše diferenciacije;
6. ugotavljanje možnosti za znižanje stroškov aktivnosti, ki ne vplivajo na izbrane oblike diferenciacije naše verige vrednosti;
7. ugotavljanje možne konfiguracije aktivnosti, ki bi ustvarjala kupcu največjo diferenciacijo glede na njene stroške.

Merjenje vrednosti diferenciacije za kupca je včasih lažje, včasih pa zelo težko. Ko ocenjujemo stopnjo diferenciacije, se moramo opirati na dva vira vrednosti za kupca. Prvi je vpliv diferenciacije na stroške, ki jih ima kupec pri uporabi našega proizvoda ali storitve. Drugi je v njegovem dojetju koristi proizvoda (storitve). Naša ocena diferenciacije bo pogosto morala temeljiti na poslovodni presoji, ker je z objektivnimi merili ne bomo mogli ali znali izdelati. Sledi ocenjevanje stroškov naše diferenciacije. Stroški raziskav in razvoja proizvoda, stroški večje kakovosti, stroški oglaševanja, stroški odličnega servisa in mnogi drugi so takšni, da jih znamo ugotoviti. Za mnoge vire diferenciacije pa je to ocenjevanje zelo težko. Zato ocenjujemo stroške naše diferenciacije pogosto zgolj s poslovodno presojo.

Ugotovitve analize glede naših virov diferenciacije, stroškov diferenciacije in ovir za posnemanje konkurentov nas vodijo v iskanje novih možnosti za zniževanje stroškov opravljanja nekaterih diskretnih aktivnosti, ki kupcem ne ustvarjajo posebne vrednosti (diferenciacije), ali celo v ocenjevanje možnosti za prenehanje opravljanja kakšne takšne aktivnosti. Po drugi strani pa take ugotovitve omogočajo razvijanje novih zamisli in na podlagi teh ukrepanje, ki poveča našo diferenciacijo.

Tako nam opisani prijemi strateške analize ne samo pokažejo prednosti in slabosti našega podjetja (posamezne strateške poslovne enote), temveč tudi pomagajo odkrivati nove poslovne priložnosti in nevarnosti; to pa je ne sicer edino, vendar pomembno izhodišče za oblikovanje prihodnje strategije (in strateških ukrepov) podjetja (strateške poslovne enote) (Pučko, Tomažič: 2003, str. 55).

3.5 Računovodstvo odgovornosti

Računovodstvo odgovornosti temelji na domnevi, da je mogoče z računovodskimi prijemi nadzirati uspešnost posameznikov in njim podrejenih oddelkov. Ta domneva omogoča računovodstvu zbiranje podatkov in pripravljanje poročil o dosežkih. Računovodstvo odgovornosti vsebuje nekaj pomembnih domnev: (Heitger, Ogan, Matulich: 1996, str. 475):

- Poslovodje so odgovorni za aktivnosti pri oddelkih, ki so pod njihovo kontrolo.
- Poslovodje se morajo truditi doseči zastavljene cilje.
- Cilji morajo biti postavljeni tako, da so dosegljivi z učinkovitim poslovanjem.
- Potrebne so pravočasne povratne informacije poslovodjem.
- Vloga računovodstva odgovornosti mora biti natančno določena.

Nagrade in kazni morajo slediti politiki podjetja in se uporabljati konsistentno in pravično.

Računovodstvo odgovornosti ima v manjših podjetjih le obrobni pomen, toda z rastjo podjetja postajata kontrola in merjenje dosežkov čedalje pomembnejša. V teh primerih sta decentralizacija in računovodstvo odgovornosti koristna iz naslednjih razlogov: (Heitger, Ogan, Matulich: 1996, str. 475):

- Organizacije so razdeljene v enote, primerno velike za upravljanje.
- Odločitve se sprejemajo na nivojih, na katerih se poslovodje zavedajo problemov in na katerih so informacije relevantne za odločitve.
- Odločitve se sprejemajo pravočasno, ker lahko nižji poslovodje ukrepajo hitreje in se učinkoviteje odzivajo na zahteve kupcev.
- S tem ko prenesemo sprejemanje odločitev na nižje ravni se organizacija lahko ogne neobvladljivi količini informacij na ravni najvišjega poslovodstva.

Računovodstvo odgovornosti spremlja in poroča, kako odgovorno so poslovodje vodili poslovno politiko mest odgovornosti. Poročila računovodstva odgovornosti so podlaga nadrejenim poslovodjem za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih vodijo. Bistvo računovodstva odgovornosti je v tem, da razteza odgovornost za nastale stroške na več ravni in je treba podrobno predstaviti le tiste stroške, na katere lahko posamezna raven tudi vpliva.

Linijaska organizacija, katere značilnost je sprejemanje odločitev na najvišji organizacijski ravni, pa za učinkovite poslovne odločitve, zlasti v velikih podjetjih, ni ustrezna. V velikih podjetjih je prva dolžnost poslovodstva sprejemati dolgoročne odločitve in oblikovati strategijo podjetja. To mu narekuje, da prenese odgovornost za vsakdanje poslovne odločitve in vsakdanji nadzor na nižje vodstvene ravni. Proces je znan kot decentralizacija, organizacijske enote, ki se oblikujejo v ta namen, pa kot mesta odgovornosti.

Koncept mest odgovornosti zahteva, da morajo biti vsi deli podjetja razdeljeni tako, da pripadajo nekemu mestu odgovornosti. Mesto odgovornosti je obenem mesto odločanja. Vsako mesto odgovornosti mora imeti le enega odgovornega vodjo. Mesta odgovornosti nastajajo na vseh ravneh hierarhije v podjetju.

Prvi razlog za oblikovanje mest odgovornosti je predvsem v zniževanju stroškov, poleg tega pa poslovodstvu podjetja omogočimo, da se ukvarja s strategijo podjetja. Vodje na nižjih ravneh odločanja se lahko osredotočijo na sprejemanje vsakdanjih poslovnih odločitev. Tako dosežemo dvojno korist: prvič, razbremenimo poslovodstvo podjetja vsakdanjih opravkov in drugič, vsakdanje probleme rešujejo tisti, ki jih najbolj poznajo.

Ne glede na obseg odgovornosti, prenesene na posamezno mesto, so mesta odgovornosti deli podjetij, ki:

- imajo enega odgovornega vodjo,
- opravljajo eno ali več konkretnih nalog z natančno določenimi kvantificiranimi cilji,
- imajo potrebna sredstva, v okviru katerih so razmeroma samostojni.

Mesta odgovornosti so eden izmed ukrepov za povečanje uspešnosti in učinkovitosti podjetja. Za njihovo organiziranje morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji. Mednje sodijo:

- neodvisnost operacij: Mesto odgovornosti je v podjetju sorazmerno neodvisna celota. Popolnoma neodvisna seveda ne mora biti, saj sicer ne bi bilo razloga, da

je to mesto včlenjeno v podjetje. Sorazmerna neodvisnost se mora zrcaliti v tem, da so dosežki mesta odvisni od odločitev vodje tega mesta in da odločitve vodij drugih centrov ne vplivajo nanje. Če operacije posameznega mesta niso neodvisne, se v dosežkih mesta zrcalijo tudi odločitve drugih;

- specializirano znanje: Smiselno je, da je mesto odgovornosti tako zaokrožena enota, da vodja lahko uporablja razmeroma enako specializirano znanje. Vodja bo lažje obvladoval dele podjetja, ki pomenijo mesta odgovornosti, če poslujejo na podlagi istega tipa specializiranega znanja;
- obseg posla: Mesto odgovornosti je lahko organizirano le s toliko operacijami, kolikor jih vodja lahko obvlada. Vodja lahko sprejema le omejeno število odločitev in usklajuje delo le omejenega števila podrejenih.

Ko v podjetju ugotovijo, da so izpolnjeni pogoji za oblikovanje mest odgovornosti, morajo v nadaljnjih korakih nameniti posebno pozornost vprašanjem:

- Kakšna stopnja samostojnosti bo dana posameznim mestom?
- Kako preprečiti neoptimalne odločitve z vidika celotnega podjetja?
- Katere storitve se bodo še naprej opravljale centralizirano, to pomeni za vsa mesta odgovornosti, in katere za posamezna mesta?
- Kako oblikovati transferne cene?

Vrsta mest odgovornosti je odvisna od več dejavnikov, med temi pa so najpomembnejši: velikost podjetja, njegova prostorska razmeščenost, informacijski sistem itn. Mesta odgovornosti se razlikujejo predvsem po stopnji decentralizacije in prenosa odgovornosti. Slovenski računovodski standardi omenjajo naslednja mesta odgovornosti:

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti, ki je opredeljeno kot mesto, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški oziroma odhodki;
- prihodkovno mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki;
- dobičkovno mesto, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma z načrtovanim dobičkom;
- naložbeno mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim dobičkom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb.

Pri merjenju dosežkov mest lahko izhajamo iz dveh zornih kotov:

- Lahko merimo uspeh posameznika - poslovodje mesta. V meri za vrednotenje dosežkov moramo upoštevati le tiste ekonomske kategorije, ki jih neposredno nadzira poslovodja mesta.
- Lahko merimo dosežke mesta kot ekonomske enote. V meri, ki jo uporabljamo v ta namen, upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki zadevajo mesto, ne glede na to, kdo je odgovoren za njihovo velikost.

3.5.1 Analiziranje odmikov

Namen računovodstva odgovornosti je dati poslovodstvu organizacije podatke, kako uspešno in učinkovito je bil uresničen načrt. Zato to računovodstvo (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 269):

- ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim;
- sestavlja poročilo o dosežkih;
- izbira primerno vsebino poročila za različne odločevalske ravni v organizaciji oziroma za različne poslovodje, upoštevajoč njihov položaj v organizaciji in bližino problema, obravnavanega v poročilu.

Eden od pristopov pri računovodskem analiziranju je tudi pojasnjevanje in razčlenjevanje razlik oziroma odmikov med uresničenimi in predračunskimi pojavi oziroma odmikov obračunskih računovodskih podatkov od sodil za njihovo presojo.

Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki; to pomeni, da se uresničeni poslovni izid lahko razlikuje od načrtovanega zaradi sprememb, ki nastanejo v prihodkih in v odhodkih.

Uresničeni prihodki so vedno zmnožek uresničenih prodanih količin in uresničenih prodajnih cen. Na odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih vplivajo spremembe prodanih količin in tudi prodajnih cen.

Podjetja večinoma namenjajo več pozornosti odkikom pri stroških, ki se lahko opredelijo kot razlika med standardnimi in uresničenimi stroški. Pri izračunavanju standardnih stroškov je treba izhajati iz gibljivega predračuna: to pomeni, da standardne stroške izračunavamo glede na uresničene proizvedene količine, in ne glede na načrtovane količine proizvodov.

Poslovodstvo ne želi samo informacij o odkikih med predračunskimi in doseženimi izidi poslovanja, temveč želi ugotoviti tudi vzroke zanje. Poslovodje postavijo neko mejo odmikov in tiste, ki presegajo te odmike, proučijo. Tako nadziranje je znano kot poslovođenje po izjemah. Potem ko izjeme proučijo, izpeljejo potrebne popravljalne ukrepe.

Pomembno je, da določimo velikost odkika, ki ga je še primerno proučiti. Večkrat je treba proučevati tudi odmike, ki so razmeroma majhni, če gre npr. za odmike pri materialu. Po drugi strani pa praviloma, ne glede na velikost, nikoli ne proučujemo odmikov, ki ne vplivajo posebno veliko na proizvodjalni proces. To so tisti odmiki, pri katerem bi bila vrednost informacije, ki jo dobimo s proučevanjem, manjša od stroškov za njeno pridobitev (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 274).

4 Potrebe po računovodskih informacijah najvišjega posloводства podjetja in posameznih poslovnih funkcij

Med računovodskimi poročili, ki jih prejema poslovodstveno osebje na različnih ravneh so bistvene razlike. Razlog zanje je prejemnikov položaj, pa tudi področje, na katerem prejemnik dela. Praviloma bi moral vsak prejemati le informacije o tistem delovanju, za katero odgovarja.

Posebnosti računovodskih poročil so torej, da so (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 77):

- sestavljena iz predračunov in obračunov po področjih odgovornosti,
- tem podrobnejša, čim nižjemu poslovodstvenemu osebju so namenjena,
- predložena toliko bolj sproti, kolikor bolj so od njih odvisne sprotne odločitve.

Pomembno je, da pripravljavci in uporabniki računovodskih informacij sodelujejo. Če sodelovanje ni dovolj intenzivno, zaidejo v računovodska poročila nepotrebne informacije, uporabniki pa ne dobijo nekaterih, ki bi jih potrebovali. Prav tako sestavljavci pripravljajo računovodska poročila, ki niso potrebna ali ne popravljajo potrebnih poročil. Računovodska poročila morajo biti vedno prilagojena uporabnikom, ter biti razumljiva, potrebna in uporabna.

MIS (Management Information Systems) ponuja poslovodjem na vseh ravneh organizacije možnost za zbiranje, analizo in povzemanje vseh vrst informacij, ki so potrebne za učinkovito vodenje podjetja. MIS tudi podpira vrhovno poslovodstvo pri določanju strategije. Prav tako ponuja srednjemu poslovodstvu informacije za uresničevanje teh strategij, nižjemu poslovodstvu pa informacije za učinkovito vsakdanje delo (Gordon, Gordon: 2000, str. 404).

Vrste poročil (Gordon, Gordon: 2000, str. 405):

- periodična poročila: Večina MIS-ovih poročil se pripravlja in razpošilja periodično, navadno vsak mesec ali teden, nižjemu poslovodstvu pa tudi vsak dan.
- izredna poročila: Navadno se pripravljajo ob pomembnejših poslovnih dogodkih ali kadar pričakujemo težave v poslovanju.
- poročila na zahtevo: So poročila, ki se pripravijo, kadar želi neki poslovodja pridobiti posebne informacije.

4.1.1 Informacije za strateške odločitve

Kako lahko računovodstvo pomaga vrhovnemu poslovodstvu pri sprejemanju odločitev? Računovodstvo lahko vrhovnemu poslovodstvu pomaga odgovoriti na vprašanja (Murdoch et al.: 2001 str. 131):

- Kako dobro gre podjetju?
- Kateri od alternativnih načrtov poslovanja je boljši?
- Kaj je v podjetju narobe? Zakaj? Kaj lahko v zvezi s tem storimo?
- Kako uskladiti vse dejavnosti podjetja?
- Kakšni smo videti v zunanjem poslovnem okolju podjetja?

Računovodske informacije morajo biti pripravljene tako, da zadostijo potrebam odločevalcev na vseh treh ravneh odločanja.

Preglednica 2: Raven odločitev in tip potrebnih informacij

<i>Raven odločitev</i>	<i>Raven vodenja</i>	<i>Tip informacij</i>
Strateške	vrhovno poslovodstvo	Aproksimacije in predvidevanja z manj nadrobnostmi, ki temeljijo na zunanjih in zgodovinskih podatkih za strateško načrtovanje.
Taktične	srednje poslovodstvo	Zbirne periodične informacije, ki se ujemajo z načrti in politikami podjetja.
Operativne	nižje poslovodstvo	Zelo podrobne, natančne informacije, ki temeljijo na vsakdanji dejavnosti podjetja.

Vir: McKeown, Leitch: 1993, str. 15

Strateško poslovođenje zajema določitev ciljev podjetja, strategijo, ki je potrebna, da te cilje dosežemo, in organizacijsko strukturo podjetja, potrebno za uresničevanje strategije. Na tej ravni se sprejemajo odločitve o smereh razvoja podjetja, to pa zadeva nove izdelke, trge in proizvodno tehnologijo.

Informacije, ki naj bi jih dajali tej ravni odločanja so večinoma manj formalne, manj nadrobne in velikokrat vključujejo aproksimacije in predvidevanja. Pri pripravi informacij moramo nameniti posebno pozornost ne samo podatkom, temveč tudi modelom za njihovo obdelavo. Poslovodje na tej ravni večkrat potrebuje informacije na zahtevo in v posebni obliki. Informacije temeljijo navadno precej na zunanjih podatkih.

Strateške odločitve so dolgoročne, nanašajo se na časovno obdobje vsaj petih let in zadevajo predvsem naslednja vprašanja:

- Kakšna naj bo dejavnost podjetja?
- Kako se bo podjetje financiralo?
- Kako bo podjetje organizirano?
- Kako bomo načrtno razmestili vire podjetja?

Benjamin in Keer menita naj bi informacije za strateške odločitve na splošno obsegale vsaj (Benjamin, Keer, 1993, str. 116):

- informacije o proizvodih: Podjetje naj bi pripravljalo podatke o cenah proizvodov, povpraševanju po njih, stroških promocije in dobičkovnosti posameznega proizvoda. Poleg tega je treba oceniti kje se posamezni proizvod nahaja glede na teorijo o življenjskem ciklu proizvodov, in presoditi, kateri so dejavniki njegovega uspeha. Če je mogoče, je treba podobno oceniti tudi konkurenčne proizvode;
- informacije o konkurentih: Treba je narediti seznam vsej obstoječih in potencialnih konkurentov. Seznam proizvodov mora vsebovati vse bistvene informacije glede cene, cenovne strategije in promocije;
- informacije o tržnih deležih: Tržni deleži posameznih proizvodov ali skupin proizvodov, skupaj s tržnimi deleži glavnih konkurentov. Če nastanejo večje spremembe tržnih deležev je treba ukrepati takoj;
- informacije o rasti: Proučiti moramo možnosti za rast in način, kako to doseči – npr. s širitvijo na druge trge, s prevzemi itn.;
- informacije o stanju ekonomije: ekonomske informacije kažejo na potencialne priložnosti ali kaj ogroža prihodnje poslovne izide.

Informacije na strateški ravni moramo predstaviti tako, da jih bo razumelo poslovodstvo, ki morda ni najboljše izurjeno v računovodstvu in informacijski tehnologiji.

DSS (Decision Support System) pomaga vrhovnim in višjim poslovojem pri doseganju učinkovitejših rešitev. MIS ponuja predvsem tekoče podatke, DSS pa tudi napovedi pogojev poslovanja, ki se nakazujejo v prihodnosti. Poleg tega poslovodjem omogoča tudi iskanje alternativnih odločitev.

DSS koristi podjetjem tako, da (Gordon, Gordon: 2000, str. 411):

- olajša sprejemanje odločitev zaradi boljšega poznavanja poslovanja,
- omogoča proučitev več alternativ,
- spodbudi hitrejši odziv,
- izboljša sporazumevanje,
- izboljša timsko delo,
- izboljša kontrolo,
- prihrani čas in zmanjša stroške.

4.1.2 Informacije za taktične in operativne odločitve

Taktične odločitve, ki so skrb srednjega poslovodstva zadevajo predvsem smotni način priskrbe in uporabe sredstev za uresničevanje usmeritev in ciljev vrhovnega poslovodstva.

Taktične odločitve se navadno nanašajo na čas od enega do petih let. Lucey šteje med taktične odločitve naslednje (Lucey: 2003, str. 117):

- Katere nove proizvode naj bi dodali in katere opustili?
- Katere naložbe so potrebne za doseg strateških ciljev?
- Kako naj podjetje oblikuje politiko cen?
- Katere nove zmogljivosti, sisteme ali metode so potrebne za doseg strateških ciljev?

Srednje poslovodstvo potrebuje zbirna poročila o delovanju podjetja. Na tej ravni je pomembna periodičnost poročil – ta so večinoma tedenska in mesečna.

Na ravni nižjega poslovodstva, kjer se sprejemajo operativne odločitve, potrebujemo podrobne informacije za vsakdanje vodenje poslov. Potrebne so informacije o nalogah, ki jih je treba opraviti, o sredstvih, ki so na voljo, in o koordinaciji z drugimi oddelki podjetja.

Informacije, ki jih dajemo na tej ravni morajo biti zelo podrobne, natančne in podane rutinsko – vsak dan ali vsaj enkrat na teden.

4.1.3 Nedenarne informacije

Z nedenarnimi informacijami razumemo vse tiste informacije, ki niso izražene vrednostno. Lahko so kvantitativne ali kvalitativne. S kvantitativnimi razumemo informacije, kot so npr. tržni deleži, velikost in rast trgov, informacije o ekonomskem stanju v posamezni državi. Pametno je, da ima podjetje poslovodni informacijski sistem, ki posreduje tovrstne informacije. Najvrednejše so navadno tiste, ki jih poslovodstvo pridobi iz neformalnih virov, poznanstev in podobnega. Tovrstne informacije štejemo med kvalitativne, saj so navadno neformalne in niso kvantificirane.

Nedenarne informacije so pomembne predvsem za najvišje poslovodstvo, ki sprejema poslovne odločitve na strateški ravni. Takšne so npr. kvantitativne informacije o velikosti in rasti trgov, tržnih deležih, kvaliteti in kvantiteti zaposlencev, ki so na voljo v posamezni regiji, ter kvalitativne informacije, kot je npr. zadovoljstvo kupcev.

Prav nedenarne informacije so eden od trendov v sodobnem poslovodnem računovodstvu, kjer je opazno vse večje vključevanje zunanjih informacij poleg notranjih ter nefinančnih poleg finančnih.

4.1.4 Uravnoreženo merjenje uspešnosti poslovanja

Uravnoreženo merjenje uspešnosti poslovanja (the balanced scorecard BSC) je sestavljeno iz denarno in nedenarno izraženih kazalnikov. Denarno izraženi kazalniki (tradicionalni računovodski kazalniki) pokažejo, koliko je organizacija dosegla svoj gospodarski cilj (dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala, v novejšem času tudi gospodarski dobiček), nedenarni kazalniki pa v bistvu razloge, zakaj gospodarski cilj ni bil dosežen oziroma zakaj je bil dosežen v izkazanem obsegu (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 765).

Uravnoreženo merjenje uspešnosti poslovanja je poskus oblikovanja sistematičnega merila dosežkov, ki bo prevedel strategijo podjetja v jasne cilje, merila in pobude. Bistvena razlika med uravnoreženim merjenjem uspešnosti poslovanja in drugimi načini merjenja uspešnosti je v osredotočenju na nematerialna in intelektualna sredstva podjetja.

V organizaciji morajo potem, ko so oblikovali strategijo oceniti poslovanje z naslednjih vidikov (Atkinson et al.: 2001, str. 408):

- finančni vidik: Pri tem se uporabljajo tradicionalna merila finančne uspešnosti, ki naj nam povedo, kako strategija in cilji podjetja vplivajo na finančni izid poslovanja. Primeri finančnega izida poslovanja so operativni dobiček, donos na kapital, gospodarski dobiček;
- vidik kupcev: Merimo dosežke poslovne enote pri ciljnih kupcih in tržnih segmentih. Pri vidiku kupcev navadno uporabljamo merila kot sta zadovoljstvo kupcev in tržni deleži. Pri tem se uporabljajo tako tradicionalne računovodske kot nefinančne informacije;
- vidik notranjih poslovnih procesov: Osredotoča se na tiste poslovne procese, ki bodo izboljšali vrednost za kupce in izboljšali finančno uspešnost;
- vidik učenja in rasti: Osredotoča se na tri vire organizacijskega učenja in rasti: zaposlence, informacijski sistem in organizacijske postopke. Pri zaposlencih nas zanimajo predvsem zadovoljstvo pri delu, izobraževanje in razvoj sposobnosti. Pri informacijskem sistemu nas zanima zlasti ali informacijski sistem zagotavlja natančne, zanesljive in konsistentne informacije, ki obveščajo poslovodje o kupcih in poslovnih procesih. Pri organizacijskih postopkih lahko ovrednotimo, ali ima organizacija posebna organizacijska merila uspeha s primernim sistemom nagrajevanja.

4.2 Potrebe po računovodskih informacijah posameznih funkcij podjetja

4.2.1 Računovodske informacije za potrebe prodajne funkcije

Prodajna funkcija ponuja proizvode in storitve na trgu. Poslovne aktivnosti obsegajo izpolnjevanje naročil kupcev, opravljanje prodajnih transakcij in dobavo proizvodov. Vir informacij za potrebe prodajne funkcije so računovodske informacije in tudi drugi viri informacij v podjetju in zunaj njega. Takšne informacije so na primer napoved prodaje, ki jo sporoči prodajni oddelek, zapisniki sestankov s kupci, raziskave trga, napovedi tehnološkega razvoja v naši panogi, splošna ekonomska gibanja na trgu in podobno (Cushing, Romney: 1990, str. 618).

Med najpomembnejšimi odločitvami, ki zadevajo prodajno funkcijo, je oblikovanje prodajnih cen. Če prodajalcu ni treba upoštevati tekmecev, lahko oblikuje cene na podlagi svojih stroškov, najpogosteje na podlagi lastne cene proizvoda. Vendar se mora zavedati, da z višino cene vpliva tudi na povpraševanje. Upoštevati je treba torej tudi povpraševanje in konkurenčno ponudbo.

Ko govorimo o cenah, moramo vedeti, da se oblikujejo tudi po tem kdo plača transport, zavarovanje, kakšni so plačilni pogoji in podobno.

Če podjetje ne deluje v razmerah popolne konkurence se mora odločati tudi med različicami prodajnih cen, ki omogočajo različen obseg prodaje. Tedaj je zelo koristno, da poznamo cenovno elastičnost povpraševanja po naših proizvodih. Primerno prodajno ceno in z njo povezano količino prodaje izračunamo tako, da pogledamo, kdaj je prispevek za kritje pri celotni količini proučevane vrste proizvodov najvišji. Če spremenjena količina vpliva tudi na višino stalnih stroškov, je merilo za odločitev največja razlika med prihodki in dodatnimi odhodki pri celotni količini proučevane vrste proizvodov.

Pri računanju stroškov propagande se odločamo po merilu, da je smiselno vlagati v propagando toliko časa, dokler so stroški zanjo nižji od povečanega prispevka za kritje. Ko se odločamo o spremembi kakovosti proizvodov, se moramo vprašati, ali so dodatni prihodki zaradi spremenjene kakovosti proizvodov večji od dodatnih odhodkov. Le tedaj je vredno kakovost spremeniti. Podjetje se odloča tudi med prodajo in nadaljnjo proizvodnjo. Če so stroški, ki jih povzroča nadaljnja obdelava ali predelava, zaradi tega prehoda večji od dodatnih prihodkov, je za podjetje boljše, da polizdelke proda kot da proizvodnjo nadaljuje. Pri tej odločitvi je navadno najpomembnejše, ali je nadaljnja proizvodnja mogoča v okviru obstoječih proizvodnih zmogljivosti ali potrebujemo nove zmogljivosti.

Temeljno merjenje uspešnosti prodajne dejavnosti opravimo tako, da se vprašamo:

- Kakšni so bili uresničeni prihodki od prodaje v primerjavi z načrtovanimi?
- Kakšni so bili uresničeni stroški prodaje v primerjavi z načrtovanimi?

Pri stroških prodajanja upoštevamo predvsem neposredne stroške dostave prodanih proizvodov, stroške zaloge proizvodov, ter pridobivanja in izpolnjevanja naročil.

Pomemben dejavnik pri določanju uspešnosti prodajne funkcije je tudi ugotavljanje dobičkovnosti kupcev. Razlike v dobičkovnosti kupcev nastajajo zaradi razlik v prodajnih cenah, razlik v količini in vrsti kupljenih proizvodov ali storitev in navsezadnje zaradi različnih ravni storitev različnim kupcem. Analizo dobičkovnosti

kupcev lahko opišemo kot razliko med celotnimi prihodki od prodaje kupcu, zmanjšano za celotne stroške, ki so nastali kot posledica prodaje kupcu.

Med stroški, ki jih kaže omeniti pri analiziranju dobičkovnosti kupcev so (Kavčič, Mörec: 2002, str. 29):

- stroški prodajnih aktivnosti: To so stroški, od katerih je odvisno, ali bo posel sklenjen ali ne. Ti stroški močno nihajo med posameznimi kupci ali skupinami kupcev, saj je potreben zelo različen obseg prizadevanj, preden je prodaja opravljena;
- stroški prodaje: Razlike so posledice različno velikih naročil, stalnosti ravni naročil, števila izrednih naročil ipd.;
- proizvodjalni stroški: Glede na kupca se lahko razlikujejo po posebnem oblikovanju, posebnih zahtevah glede oblike in funkcionalnosti ali posebnem embaliranju.
- stroški distribucije: Razlikujejo se lahko po lokaciji kupca, pogostosti dobav, izbrani vrsti transporta, potrebi po iskanju tovora za povratno relacijo in potrebi po oblikovanju regijskih zalog;
- stroški poprodajnih storitev: Razlike v stroških po posameznih kupcih ali skupinah kupcev so lahko različne zaradi različnih stroškov usposabljanja posameznika za delo, servisa, tehnične podpore, vzdrževanja, jamstev in poprodajnih komunikacij;
- stroški financiranja terjatev: Različni plačilni roki vplivajo na plačilno sposobnost podjetja, ki si mora, če ne zmore plačil, izposojati denarna sredstva, to pa pomeni dodatne stroške. Podjetje mora poznati svoje stroške financiranja, da lahko ponudi primerno nadomestilo za plačilo pred dogovorjenim rokom;
- stroški financiranja zalog: Sistemi zniževanja stroškov večinoma pomenijo, da se skrb za zaloge prenese s kupca na dobavitelja, to pa povzroča dejanske stroške, ki se kažejo kot stroški skladiščenja, prekladanja in stroški financiranja zalog.

4.2.2 Računovodske informacije za potrebe nabavne funkcije

Funkcija nabave mora sprejemati naslednje temeljne odločitve o kupovanju:

- kaj kupiti,
- koliko kupiti,
- od koga kupiti.

Odločanje o tem, koliko in kdaj kupiti, je funkcija kontrole zalog. Najugodnejša velikost posameznega naročila pri razmeroma nespremenljivi proizvodnji lahko izračunamo takole:

$\sqrt{((2 * \text{letno potrebna količina} * \text{stroški posameznega naročila}) / (\text{letni stroški količinska enote v zalogi}))}$.

Ko izračunamo najugodnejšo velikost posameznega naročila, se moramo vprašati, kdaj sprožiti posamezno naročilo. Če bi bila poraba materiala enakomerna, bi bilo smiselno sprožiti novo naročilo takrat, ko bi obstoječa zaloga zadoščala do dobave nove količine. Ker je tako enakomerna proizvodnja zelo redka in ker se zaradi različnih dejavnikov

dobava novega materiala lahko nekoliko zavleče, moramo upoštevati tudi varnostno zalogo in sprožiti novo nabavo takrat, ko zaloga doseže višino, ki zadošča v nabavnem roku, povečano za varnostno zalogo.

Ko govorimo o nakupni funkciji, moramo omeniti tudi računovodske informacije za izbiranje med nakupom in proizvodnjo materiala, storitev ali proizvodnih sredstev. Načeloma je boljše, da se odločimo za nakup materiala od lastne proizvodnje, kadar je nabavna vrednost količin nižja od dodatnih stroškov enakih količin, proizvedenih v podjetju. Dodatni stroški količin pri lastni proizvodnji so močno odvisni od tega, kako vpliva dodatna proizvodnja na obstoječe zmogljivosti. Če bi na primer dodatna proizvodnja rezultirala v boljši izrabi obstoječih zmogljivosti, ne bilo treba upoštevati dotedanjih stalnih stroškov, saj se ti ne bi spremenili. Po drugi strani pa je treba upoštevati, da lahko uporabimo obstoječe zmogljivosti tudi za proizvodnjo drugih izdelkov in ne samo tistih, s katerimi nadomeščamo nakup; tedaj bi kazalo upoštevati tudi oportunitetne stroške.

4.2.3 Računovodske informacije za potrebe proizvodne funkcije

Vsebina proizvodne funkcije je ustvarjanje poslovnih učinkov, ki se razlikujejo od uporabljenih izvornih prvin poslovnega procesa in nastajajo kot ustvarjeni proizvod ali opravljena storitev.

Načrtovanje proizvodnje vsebuje odločanje o tem kaj in kdaj naj proizvajamo. S tem procesom je pomembno povezan tudi proizvodni inženiring, ki odloča, kako naj se kakšen proizvod izdeluje. Vendar so odločitve, ki jih moramo sprejemati v okviru proizvodne funkcije, precej širše. Proizvodna funkcija obsega vprašanje izrabljanja zmogljivosti, kako izdelati čim več in čim bolj kakovostnih izdelkov glede na dane zmogljivosti.

Vse navedeno nakazuje, da potrebuje proizvodna funkcija zelo različne informacije. Med računovodskimi informacijami so zelo pomembne informacije o stroških in tiste, ki jih dobimo s spremljanjem odmikov ustvarjenih od načrtovanih stroškov. Med neračunovodskimi informacijami pa so pomembne informacije o višini in izrabi zmogljivosti, kvaliteti, izrabi delovnega časa in podobno.

Proizvodna funkcija je precej povezana tudi z drugimi funkcijami v podjetju. Tako moramo pri računanju potrebnega obsega dejavnosti upoštevati velikost trga in da je obseg dejavnosti odvisen od povpraševanja po naših proizvodih in možnosti njihove prodaje na trgu. Izračun obsega dejavnosti nas lahko zanima zato, da (ob upoštevanju omejitev glede prodaje na trgu) izračunamo, kolikšen obseg dejavnosti potrebujemo za nastanek dobička. Pri tem je pomembno, da čim bolj natančno razdelimo stroške na stalne in spremenljive.

Potrebno količino poslovnih učinkov (K) za dosego praga pozitivnega poslovnega izida, če se ukvarjamo z eno samo vrsto poslovnega učinka izračunamo takole (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak 2003, str. 536):

$K = \text{stalni stroški} / \text{prispevek za kritje}$

Pri tem je prispevek za kritje razlika med prodajno ceno na enoto in spremenljivimi stroški na enoto.

Potrebno prodajno vrednost poslovnih učinkov ($P = \text{prihodki}$) za dosego praga pozitivnega izida, če se ukvarjamo z več vrstami poslovnih učinkov in je sestava dejavnosti nespremenjena, četudi se njen obseg spreminja, izračunamo takole:

$P = \text{stalni stroški} / \text{povprečna stopnja prispevka za kritje}$

Pri tem je povprečna stopnja prispevka za kritje (PSPK_r):

$\text{PSPK}_r = (\text{prihodki od določenega obsega dejavnosti} - \text{spremenljivi stroški določenega obsega dejavnosti}) / \text{prihodki od določenega obsega dejavnosti}$

Poudariti je treba pomen delitve stroškov na stalni in spremenljivi del. Kjer je smiselno, moramo razdeliti na stalni in spremenljivi del tudi posamezne kategorije stroškov. Tako je npr. del stroškov dela spremenljiv, drugi del pa stalen.

Naloga proizvodne funkcije je tudi, da se odloča o tem, s katerimi delovnimi sredstvi bo izdelek proizveden. Če so zmogljivosti več različnih strojev še neizrabljene, se odločamo med strojema A in B po merilu, kje so dodatni stroški proizvodnje manjši - ali na stroju A ali na stroju B.

Proizvodna funkcija odloča tudi o tehničnih izpopolnitvi. Zaradi tehnične izpopolnitve se nam navadno spremenita struktura in višina stroškov, lahko pa tudi kakovost proizvodov: to vpliva ne le na stroške proizvodnje, temveč tudi na prodajno ceno. Če ni vpliva na prodajno ceno, sprejmemo novo različico, če so dodatni stroški proizvodnje nekega izdelka po novi različici manjši od dodatnih stroškov proizvodnje istega izdelka po stari različici. Če pa nova različica vpliva tudi na prodajno ceno se ne moremo odločati samo na podlagi dodatnih stroškov, temveč se odločamo glede na to ali je prispevek za kritje po novi različici višji kot po stari različici.

Naslednja odločitev proizvodne funkcije zadeva proizvajalne serije. Če je prodaja določene vrste proizvodov kolikor toliko enakomerna, proizvodnja pa serijska z ustavitvami, se lahko vprašamo:

- kolikšna je najugodnejša velikost proizvajalne serije,
- kdaj začeti proizvodnjo najugodnejše količine.

Odgovor na obe vprašanji kaže na podobnost z vprašanjem glede naročanja optimalne količine materiala.

$\text{Najugodnejša velikost proizvajalne serije} = \sqrt{((2 * \text{na leto potrebna količina} * \text{stroški uvedbe posamezne serije}) / \text{letni stroški enote proizvoda v zalogi})}$

Odločati se moramo tudi o tem, kdaj vpeljemo ali opustimo neko vrsto proizvodov. Pri tem moramo vedeti ali gre za kratkoročne ali dolgoročne odločitve. Na dolgi rok naj bi podjetje izdelovalo samo tiste proizvode, pri katerih s prodajno ceno pokrivamo njihovo lastno ceno in ustvarjamo primeren dobiček. Na kratek rok pa velja, da ohranimo neko vrsto proizvodnje vse dotlej, dokler proučevana vrsta proizvoda še prispeva h kritju stalnih stroškov in dokler ga ne moremo nadomestiti z ugodnejšim. Na podoben način novo vrsto proizvodov vpeljemo, če so dodatni prihodki, ki jih je mogoče doseči z novo vrsto proizvodov, večji od dodatnih stroškov, ki jih ta vrsta povzroča.

Odločanje o sestavi proizvodnje je spet področje, na katerem je pomembno dobro sodelovanje proizvodne in prodajne funkcije. Načeloma naj bi podjetje imelo takšno sestavo proizvodnje, pri kateri je prispevek za kritje največji, vendar mora upoštevati te omejitve:

- tržno povpraševanje določa, kakšne količine katerih proizvodov bomo lahko prodali, in ni nujno, da bodo to proizvodi, pri katerih je prispevek za kritje največji;

- proizvodne zmogljivosti so dane in jih ni mogoče spreminjati, ne da bi se spremenili stalni stroški;
- druge omejitve, kot npr. dosegljivost materialov, omejitve glede delovne sile in podobno.

Uspešnost proizvodne funkcije merimo na podlagi odmikov med:

- uresničenimi neposrednimi stroški proizvodjanja z načrtovanimi,
- uresničenimi splošnimi stroški proizvodjanja z načrtovanimi.

Pri merjenju uspešnosti proizvodne funkcije lahko zanemarimo odmike od načrtovanih nabavnih cen materiala, ker je to del nakupne funkcije, in se osredotočimo le na porabljene količine. Pri tem je zelo pomembno, da morebitne odmike porabe količin materiala od načrtovanih nadalje razčlenimo, saj so lahko vzroki zanje zelo različni. Smiselno je tudi proučiti odmike pri stroških dela in porabljenem delovnem času.

Ko predračunavamo splošne stroške proizvodjanja, jih je smiselno deliti na stalni in spremenljivi del. Pomembno je, da predračun splošnih stroškov proizvodjanja ne vsebuje le prvotno načrtovanih splošnih stroškov proizvodjanja, temveč jih prilagodimo tudi uresničenemu obsegu in uresničeni sestavi proizvodnje.

Na tej podlagi sestavimo obračun odmika uresničenih splošnih stroškov proizvodjanja od načrtovanih. V njem proučujemo najprej odmik uresničenih splošnih stroškov proizvodjanja od njihovega standardnega zneska v uresničeni proizvodnji, nato pa še odmik uresničenih splošnih stroškov proizvodjanja od prvotno načrtovanih.

V prvem in v drugem zgledu je odmik razčlenjen na tri dele:

- na odmik zaradi spremenjenih potroškov in cen, ki utegne nastati pri spremenljivih in splošnih stroških proizvodjanja;
- na odmik zaradi spremenjenega časa neposrednega dela, na katerega so vezani splošni stroški proizvodjanja;
- na odmik zaradi razlik v uresničenem obsegu proizvodnje v primerjavi s standardnim.

Ko govorimo o računovodskih informacijah za potrebe proizvodnje moramo spregovoriti tudi o stroških kakovosti. Tradicionalno se stroški kakovosti pojmujejo kot (Koletnik: 1996, str. 422):

- stroški preprečevanja napak: načrtovanje kakovosti, presojanje načrtovane kakovosti, primerjava lastne kakovosti s kakovostjo konkurence, kontroliranje in revidiranje kakovosti, izobraževanje o kakovosti, preprečevanje nekakovosti, presojanje dobaviteljev, programi za večanje kakovosti;
- stroški presojanja napak: kontrole pri vhodu, kontrole proizvodnje, laboratorijskih preiskav, uničenih delov pri kontroli, zunanje kontrole kakovosti, dela kontrolorjev, kontrolnih pripomočkov, vzdrževanja kontrolnih pripomočkov, dokumentacije o kontroli;
- stroški odpravljanja napak:

- zunanji stroški odpravljanja napak: izmet, dodatna dela, jamstvo, zmanjševanje vrednosti,
- notranji stroški odpravljanja napak: dodatna dela (popravila), izmet, časovni izpad, odmik v količinah.

Benjamin in Keer (Benjamin, Keer: 1993, str. 84) pa delita stroške v zvezi s kakovostjo na tele kategorije:

- stroški preventive – ti, ki nastanejo zaradi izogibanja proizvodnje izdelkov, ki ne dosegajo zahtev po kakovosti;
- stroški merjenja, ki nastajajo zato, da se prepričamo, ali so materiali in proizvodi skladni s standardi kakovosti;
- stroški notranjega izmeta proizvodov – se nanašajo na stroške izmeta preden proizvode pošljemo kupcu;
- stroški zunanjega izmeta proizvodov so stroški izmeta proizvodov, ki so že bili dobavljeni kupcu.

4.2.4 Računovodske informacije za potrebe finančne funkcije

V okviru finančne funkcije se ukvarjamo s priskrbo sredstev, z njihovimi naložbami in s smotrnim preoblikovanjem, z vračanjem sredstev in s preoblikovanjem obveznosti do virov sredstev, ali z drugimi besedami, z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem) (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 651).

Cikel financiranja je niz poslovodskih aktivnosti in s tem povezanega toka informacij, ki so usmerjene v zagotavljanje primerne pritoka sredstev v organizacijo in skozi njo. Aktivnosti financiranja obsegajo priskrbo sredstev za podjetje, vzdrževanje odnosov z investitorji in kreditodajalci, načrtovanje kapitalskih naložb, oblikovanje politik kreditiranja kupcev, skrb za obvladovanje tveganj, načrtovanje in nadziranje denarnega toka ter ocenjevanje finančnih dosežkov posameznih delov podjetja (Cushing, Romney: 1990, str. 782).

Dodati je treba, da je finančna funkcija zelo povezana z drugimi funkcijami v podjetju. Tako se sodelovanje z nabavno funkcijo kaže predvsem pri določanju plačilnih pogojev dobaviteljem, sodelovanje s proizvodnjo funkcijo predvsem pri načrtovanju razvoja proizvoda in optimiranju velikosti zaloga, sodelovanje s prodajno funkcijo pa predvsem v optimiranju terjatev do kupcev ter oceni kreditne sposobnosti kupcev.

Zlasti tuji avtorji poudarjajo, da se pri presojanju organizacije vse pogosteje ugotavlja kategorija finančnega izida, ki se imenuje čisti denarni tok in se opredeljuje kot čisti prejemki ali izdatki oziroma čisti pritoki ali odtoki. Izhodišče za njegovo ugotavljanje je kritično obravnavanje dobička kot primerne kategorije za presojanje organizacije; opredeljevanje dobička je namreč vse preveč izpostavljeno različnim poslovnim interesom, saj je mogoče z različnimi rešitvami vrednotenja dobiček izkazovati različno. Nekateri avtorji govorijo tudi o razpoložljivem čistem denarnem toku, ki ga ugotovimo tako, da od čistega denarnega toka iz poslovanja odštejemo nujne naložbe in izplačane dividende. Tako ugotovljeni čisti denarni tok izraža moč rasti organizacije (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 686).

Finančne odločitve lahko razdelimo na:

- odločitve o osnovnih sredstvih (opredmetenih, neopredmetenih osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe). Pri tem ugotavljamo predvsem znesek osnovnih sredstev, ki ga je treba financirati;
- odločitve o obratnih sredstvih (predvsem zalog, terjatev do kupcev in denarnih sredstev). Pri tem je za izračun povprečnega zneska načrtovanega stanja posameznih vrst obratnih sredstev treba upoštevati načrtovane vrednosti posameznih letnih postavk ter koeficiente obračanja za posamezne postavke.

4.2.5 Računovodske informacije za potrebe kadrovske funkcije

V sodobnih podjetjih se vse bolj zavedamo vloge človeških dejavnikov, zato postaja kadrovska funkcija v podjetju čedalje pomembnejša. Zelo verjetno je torej, da bo kadrovski direktor ustvarjalno sodeloval pri strateških odločitvah na ravni podjetja. Kadrovska funkcija mora biti zagotovo udeležena pri vsakem načrtu povečanja ali zmanjšanja proizvodnje podjetja. Takrat mora kadrovska služba izdelati načrt zaposlovanja, ki napoveduje potrebe po zaposlovanju ljudi različnih ravni znanja in izkušenj. Kadrovska funkcija naj bi opravila tudi raziskavo trga kadrov, saj so kadri ena od sestavin, od katerih je odvisna zmogljivost prihodnjega razvoja podjetja.

Kadrovska funkcija deluje v zaposlovanju, izobraževanju, varstvu zaposlenecv, varnosti pri delu, odnosih z zaposlenci in kadrovske administraciji.

Bistvena naloge kadrovske funkcije so:

- načrtovanje, izbiranje in pridobivanje zaposlenecv,
- izobraževanje in razvijanje zaposlenecv,
- vzpostavitev plačnega sistema.

Kadrovska funkcija potrebuje zelo širok razpon informacij – ne le računovodske, temveč še veliko drugih, tudi nekvantitativnih informacij. Med kvantitativnimi informacijami so najpomembnejše izobrazbena struktura zaposlenecv, produktivnost, delež nesreč pri delu, fluktuacija in delež odsotnosti zaradi bolezni. Tovrstne informacije so navadno dosegljive z običajnim informacijskim sistemom podjetja. Na drugi strani pa kadrovska funkcija potrebuje tudi informacije o motivaciji zaposlenecv, njihovi morali, zmožnostih in odnosih v podjetju. Tovrstnih informacij nam navaden informacijski sistem ne daje, ampak se moramo večinoma pomagati z neformalnimi informacijskimi potmi v organizaciji.

Najpomembnejši formalni vir informacij za potrebe kadrovske funkcije je povezan s sistemom obračuna plač zaposlenecv. Sistem obračuna plač nam lahko poda veliko podatkov o preteklem delu zaposlenih, navzočnosti, izostankih zaradi bolezni, plači v določenem obdobju idr.

Najpomembnejše in najpogosteje uporabljene računovodske informacije v povezavi s kadrovske funkcijo so zaslužki zaposlenecv. Zaslužki zaposlenecv so vse oblike poplačil, ki jih daje organizacija zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške ali kot deleže v dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Stroški dela so (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 354):

- plače, ki pripadajo zaposlencem v kosmatem znesku;
- nadomestila plač, ki po zakonu, kolektivni pogodbi ali pogodbi o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni organizacijo;
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v organizaciji;
- dajatve, ki se dodatno obračunajo od prej navedenih postavk in bremenijo delodajalca.

Med drugimi računovodskimi informacijami v povezavi s kadrovsko funkcijo kaže omeniti predvsem (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak: 2003, str. 353):

- računovodske informacije o stroških dela;
- računovodske informacije o zaposlovanju;
- računovodske informacije o uspešnosti dejavnosti za zaposlene.

Glede računovodskih informacij o zaposlovanju naj omenimo:

- računovodske informacije za odločanje o dodatnem zaposlovanju ob sedanjih delovnih sredstvih: Poglavitno sodilo za odločitev je, da morajo dodatni prihodki od dodatnih zaposlencev presegati dodatne odhodke za dodatne zaposlene;
- računovodske informacije za odločanje o dodatnem delovnem času zdajšnjih zaposlencev ob sedanjih delovnih sredstvih: Poglavitno sodilo za odločitev je, da morajo dodatni prihodki od nadurnega dela presegati dodatne prihodke za nadurno delo. Smiselno je tudi izračunati, ali se nam bolj splača povečati število zaposlenih ali vpeljati nadurno delo;
- računovodske informacije za odločanje o spodbujanju zaposlencev k doseganju večjih učinkov s sedanjimi delovnimi sredstvi: Poglavitno sodilo za odločitev je, da morajo dodatni prihodki od intenzivnejšega dela presegati dodatne odhodke za intenzivnejše delo. Pri tem je treba upoštevati tudi morebitne izgube pri delu, slabšo kakovost in podobne stranske učinke intenzivnejšega dela;
- računovodske informacije za odločanje o začasnem zmanjšanju števila zaposlencev: Poglavitno sodilo je, da mora presežek odhodkov nad prihodki ob nadaljevanju poslovanja presegati odhodke, ki ostanejo ob prenehanju poslovanja in odhodu zaposlencev.

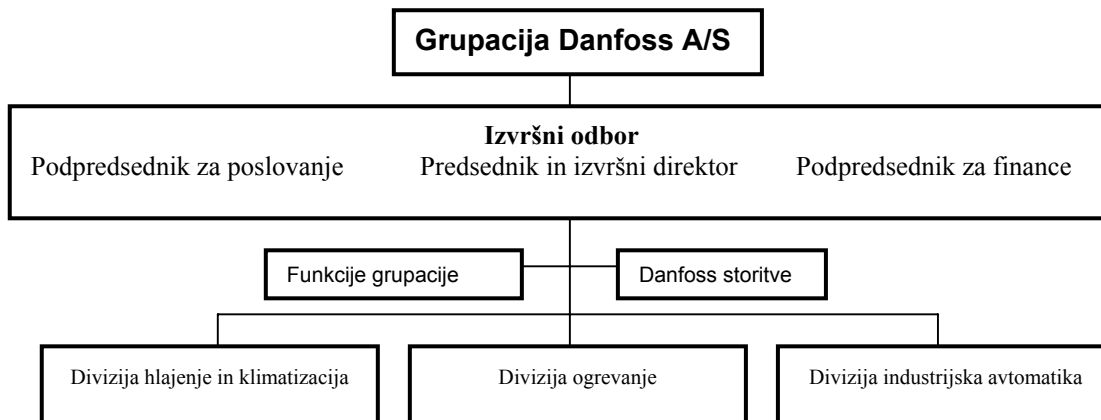
Ko govorimo o računovodskih informacijah o uspešnosti dela in uspešnosti zaposlencev, imamo na voljo kar nekaj kazalnikov. Temeljni kazalnik uspešnosti dela je tehnična proizvodnost dela, pri kateri primerjamo količino poslovnih učinkov s številom zaposlencev. Podjetje naj bi tudi primerjalo načrtovano in uresničeno dohodkovnost dela (dohodek/vloženo delo). Merimo lahko tudi osebno uspešnost zaposlencev, npr. povprečne vračunane kosmate ali čiste plače ter stopnjo udeležbe zaposlencev v čistem poslovnem izidu.

5 Predstavitev grupacije Danfoss in mesto podjetja Danfoss Compressors d.o.o. v grupaciji Danfoss

5.1 Predstavitev grupacije Danfoss

Grupacija Danfoss je največje dansko industrijsko podjetje, z 2 milijardama evrov prihodka in približno 17.000 zaposlenimi. Ustanovljena je bilo leta 1933 in za zdaj še ne kotira na borzi. Grupacija je globalna in združuje 120 podjetij v 50 državah sveta. Poslovna področja so razdeljena v tri poglobitne skupine: hladilna tehnika in klimatizacija, ogrevalna in vodna tehnika ter pogonska tehnika. V okviru posameznih skupin delujejo divizije.

Slika 8: Organigram Danfoss



Vir: Letno poročilo Danfoss A/S 2002, Danfoss A/S, 2003

Vizija družbe se glasi:

Danfoss bo vodilno podjetje v okviru naših glavnih dejavnosti, kot zelo ugledno podjetje, ki izboljšuje kakovost življenja z obvladovanjem naprednih tehnologij za uporabniške rešitve kupcem s ciljem ustvariti vrednost za vse zainteresirane udeležence.

Danfossovo poslanstvo (misija):

- Izdelovali in prodajali bomo izdelke, ki bodo popolnoma zadovoljili naše kupce po vsem svetu, pri tem pa bomo z visoko stopnjo ozaveščenosti skrbeli za ohranitev narave.
- Smo skupina ljudi s smiselnim delovnim življenjem, povezana v skupnem poslanstvu.
- Globalno ustvarjamo Danfossovo kulturo, hkrati pa podpiramo in spoštujemo lokalne vrednote.
- Skušamo krepiti družbe v katerih imamo pomembno vlogo.

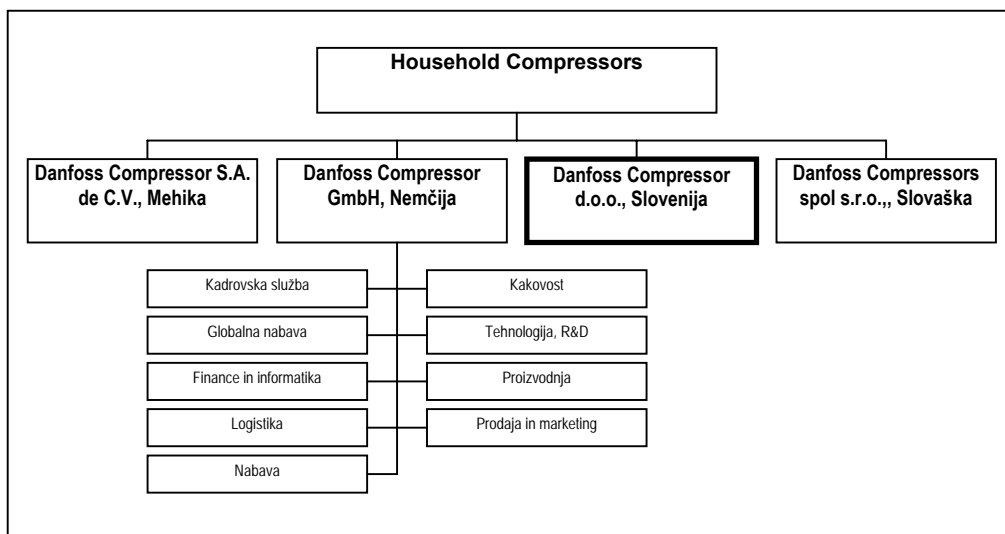
Danfoss je v Sloveniji navzoč v štirih podjetjih – v treh kot edini lastnik in v enem kot manjšinski. Ta podjetja so:

- Danfoss Compressors, Črnomelj, ki ga obravnava ta naloga.
- Danfoss Trata, Ljubljana, ki izdeluje izdelke za uravnavanje ogrevanja.
- Danfoss Trgovsko podjetje, ki skrbi za prodajo Danfossovih izdelkov na slovenskem trgu.
- Biterm, Bistrica ob Sotli, kot skupno vlaganje Gorenje in Danfossa.

Kompresorji za uporabo v gospodinjstvih aparatih (Household Compressors – HC) je ena največjih divizij v Danfossu in sestavlja približno petino celotne Danfossove prodaje. Sedež divizije je v Flensburgu na severu Nemčije, kjer je osredotočena prodaja za evropske, azijske in afriške trge, ter večina razvoja, tam pa so tudi največje proizvodne zmogljivosti. Poleg tega sestavljajo divizijo še proizvodne enote

- v Črnomlju, kamor je bil leta 1996 prenesen del proizvodnje iz Flensburga;
- v Montereju v Mehiki, ki deluje na trgih Severne in Južne Amerike;
- v Zlatih Moravcih na Slovaškem, kjer izdelujejo predvsem sestavne dele kompresorja, katere uporabljajo v proizvodnji v Flensburgu in Črnomlju.

Slika 9: Organigram Danfoss HC



Vir: Letno poročilo Danfoss A/S 2002, Danfoss A/S, 2003

Danfossova divizija HC pokriva okrog 14 odstotkom svetovnega povpraševanja po kompresorjih, uporabnih v hladilnikih in zamrzovalnikih. Danfoss je edini od velikih proizvajalcev, ki kapitalsko ni povezan s proizvajalci bele tehnike.

Največji konkurenti so:

- Electrolux Švedska, ki je vodilni v svetu s 25 odstotnim tržnim deležem 25% in porabi večino proizvodnje za lastno proizvodnjo hladilnikov;

- Embraco Brazilija, s približno 20 odstotnim tržnim deležem. Deluje v sklopu koncerna Whirlpool, večino proizvodnje porabi za proizvodnjo Whirlpoolovih izdelkov, sicer pa je usmerjen večinoma na ameriški trg;
- Matsushita Japonska, ki pokriva 15 odstotkov trga in porabi večinski delež proizvodnje za lastno proizvodnjo hladilnikov, drugo proda v Aziji in tudi Evropi;
- Korejski proizvajalci (Samsung, Goldstar), ki imajo za zdaj še nizke tržne deleže, vendar ti precej hitro naraščajo. Na trg prodirajo precej odločno, zato jih lahko štejemo za pomembne konkurente v bodočnosti.

5.2 Predstavitev podjetja Danfoss Compressors d.o.o.

5.2.1 Zgodovina in razvoj podjetja

V Črnomlju so začeli izdelovati kompresorje leta 1978, ko je Gorenje ustanovilo obrat za tovrstno proizvodnjo po Danfosovi licenci.

V začetku devetdesetih let se je tovarna kompresorjev v Črnomlju znašla v hudih težavah. Povzročil jih je predvsem zaostanek v razvoju, saj je bil razvoj kompresorjev v obdobju 1970 - 1980 precej hiter predvsem zaradi ekoloških razlogov. Proizvajalci hladilne tehnike so namreč morali freon, ki je bil do tedaj najbolj razširjeno hladilno sredstvo, zamenjevati z ekološko sprejemljivejšimi sredstvi, tem pa kompresorji, kakršne so tedaj izdelovali v Gorenju niso bili prilagojeni. Tako je bilo tudi samo Gorenje primorano poiskati zunanje dobavitelje kompresorjev. V začetku devetdesetih let je začelo iskati nekoga, ki bi bil pripravljen odkupiti tovarno kompresorjev in nadaljevati proizvodnjo.

Pokazalo se je, da bi bil za to najprimernejši Danfoss, saj je razmeroma dobro poznal tovarno v Črnomlju in tudi dotedanja proizvodnja je temeljila na njegovi tehnologiji. Danfoss je kupil podjetje leta 1992 in ga poimenoval Danfoss Compressors d.o.o..

V drugi polovici devetdesetih let je Danfoss vložil precej denarja v povečanje proizvodnih zmogljivosti, tako je iz ene proizvodne linije v času Gorenja povečal kapacitete na tri proizvodne linije in tudi precej poglobil proizvodnjo, saj zdaj kompresorje ne le sestavljajo, temveč sami izdelujejo skoraj vse sestavne dele.

Tako se je med letoma 1995 in 2002 povečala prodaja od preračunano 35 mio evrov na 135 mio evrov (to pomeni 4-odstotni svetovni tržni delež) in število zaposlenih v istem obdobju z 285 na 1350. Izvoz sestavlja več kot 90 odstotkov prodaje, od tega polovico na trg Evropske unije.

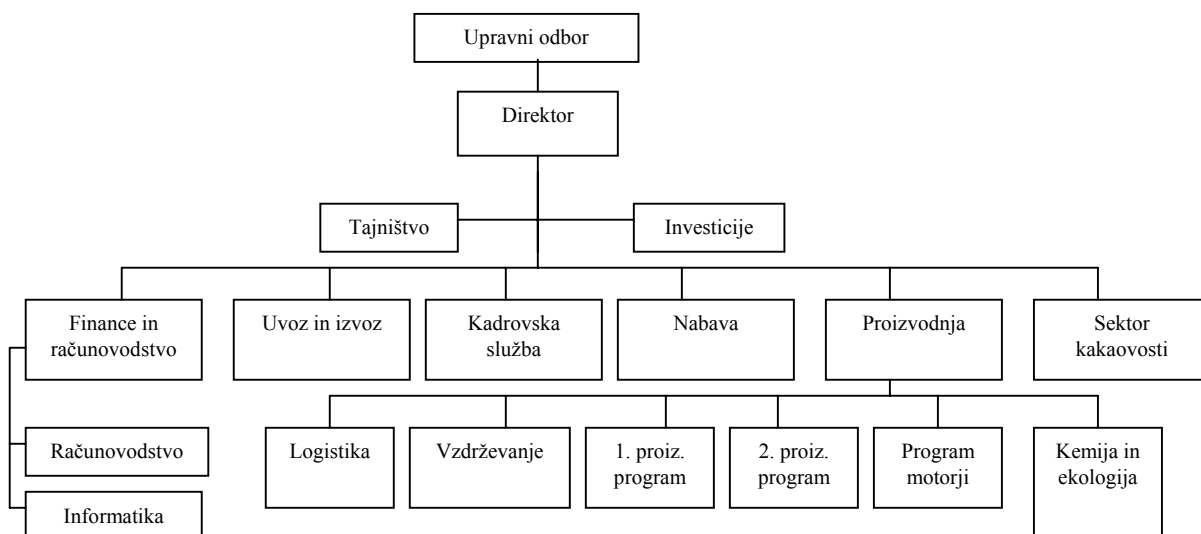
Bistveni podatki o poslovanju za leto 2003:

- čisti prihodki iz prodaje: 27 milijard SIT
- čisti poslovni izid: 1,1 milijarde SIT
- naložbe: 2 milijarde SIT
- sredstva: 21 milijard SIT
- kapital: 10 milijard SIT

5.2.2 Organiziranost podjetja

Organigram podjetja Danfoss Compressors d.o.o. prikazuje slika 10. V podjetju so organizirane vse funkcije razen prodajne (trženje in sklepanje prodajnih pogodb), ki poteka neposredno na sedežu divizije. Operativno dobavljajo izdelke neposredno kupcu. Tudi pri službi nabave se strategija, načrti in cilji oblikujejo na ravni divizije. Poudariti je treba, da vodstvo podjetja sestavljajo direktor, tehnični direktor in finančni direktor, to pa iz prikazanega organigrama ni posebej razvidno.

Slika 10: Organigram Danfoss Compressors d.o.o.

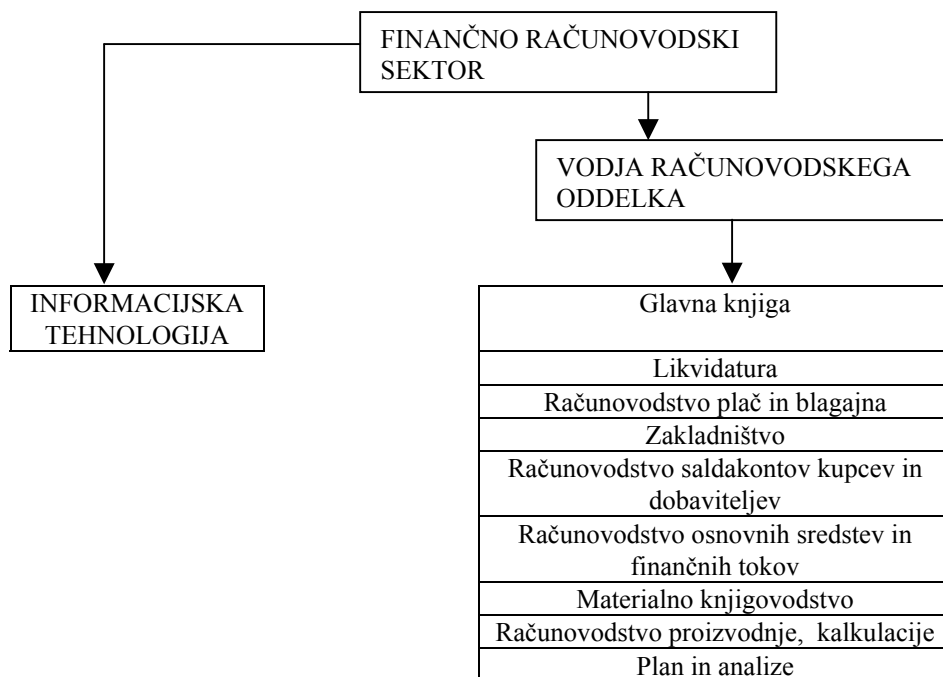


Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002

5.2.3 Organiziranost služb, ki tvorijo informacijski sestav podjetja

Službe, ki sestavljajo informacijski sestav podjetja, so organizirane kot finančno računovodski sektor. V grobem ga lahko delimo na dve področji. Oddelek informatike zajema tehnično področje obdelave podatkov ter skrbi za strojno in programsko opremo, računovodski oddelek pa združuje funkcije finančnega, poslovnega računovodstva in zakladništva. V oddelku informatike so zaposleni trije, v oddelku računovodstva pa je skupaj z vodjo 14 ljudi.

Slika 11: Organiziranost finančno računovodskega sektorja



Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002

6 Informacije za poslovno odločanje podjetja Danfoss Compressors d.o.o.

Za potrebe poslovnega računovodstva in internega poročanja se upoštevajo interni Danfossovi računovodski standardi, ki se postopno spreminjajo in se vse bolj približujejo mednarodnim računovodskim standardom, vendar ima nekaj posebnosti. Najpomembnejša med njimi je arbitrarna delitev stroškov na spremenljive in stalne: podrobneje je obravnavana v poglavju 6.1.3.

Najpomembnejše naloge računovodstva so:

- priprava letnega načrta: predračuna poslovanja, naložb in priprava predračunskih računovodskih izkazov;
- priprava mesečnih, četrtnih in letnih poročil ter četrtni rebalans predračuna;
- priprava informacij za različne uporabnike glede na raven odločanja in po posameznih funkcijah podjetja.

6.1. Računovodsko predračunavanje – letni načrt

Najosnovnejši načrt poslovanja v podjetju Danfoss Compressors d.o.o. je srednjeročni načrt, ki je pripravljen na ravni divizije Danfoss HC (Household Compressors) in obsega srednjeročno strategijo za celotni divizijo. Ta zajema okvir poslovanja, temeljne strateške usmeritve, oceno možnosti in načinov rasti pa tudi možnost horizontalnega in vertikalnega strateškega partnerstva. Načrt poslovanja je dostopen le poslovodnemu kolegiju na ravni divizije (njegovi člani so tudi poslovodje obravnavanega podjetja). Ker je ta dokument zaupne narave in namenjen le najvišjemu vodstvu podjetja, ga tokrat ne morem obravnavati.

6.1.1 Predračun poslovanja

Osnovni načrt poslovanja, ki ga pripravijo samostojno v podjetju Danfoss Compressors d.o.o. je enoletni predračun poslovanja. Temelji na načrtu aktivnosti, ki zajema načrt aktivnosti za prihodnje leto in vključuje tudi nekatere dalj časa trajajoče projekte.

Načrt aktivnosti je dokument, ki se začne pripravljati v drugi polovici tekočega leta, ko je že vsaj približno jasno, koliko bo podjetju uspelo izpolniti cilje tekočega leta, hkrati pa se že oblikujejo cilji za prihodnje leto. Cilje predstavijo poslovodstvu divizije, z njim jih nato uskladijo, tako da so skladni s cilji celotne divizije.

Vzporedno z načrtom aktivnosti potekata tudi načrtovanje potrebnih naložb in sredstev, potrebnih za njihovo uresničenje, in tudi priprava predračunskih finančnih izkazov podjetja za prihodnje leto.

Podlaga za pripravo predračunskih računovodskih izkazov je načrt prodaje, pripravi ga prodajni oddelek na sedežu divizije. Predračun prodaje je podlaga za načrtovanje operativnih aktivnosti podjetja za prihodnje leto.

Načrt aktivnosti obsega:

- Kako so bile uresničene zadane naloge za tekoče leto
 - Proizvodnja in prodaja po programih
 - Finančni rezultat
 - Kakovost
 - Kadri
 - Naložbe
 - Uresničenje ciljev tekočega leta na ravni podjetja in na nivoju posameznih oddelkov
- Program aktivnosti za prihodnje leto
 - Načrt prodaje po kupcih in proizvodnih programih
 - Načrt proizvodnje skladno z načrtom prodaje po proizvodnih programih in po posameznih sestavnih delih
- Naloge (cilji) za prihodnje leto
 - Cilji na ravni podjetja
 - Cilji po posameznih oddelkih
- Načrt zaposlovanja
- Načrt naložb

- Načrtovani stroški izdelave najpomembnejših proizvodov
- Organigram podjetja
- Predračunski računovodski izkazi

Kot smo že omenili, je načrt prodaje podlaga za izpeljavo vseh drugih aktivnosti podjetja. Načrt prodaje se sestavlja po segmentu kupcev in proizvodnih programih. Ker je oddelk prodaje skupen za celotno Danfossovo divizijo HC se ta dokument pripravlja na sedežu divizije v Flensburgu v Nemčiji. V načrtu prodaje so navedene le predvidene količine po posameznih kupcih in proizvodnih programih, ne pa tudi prodajne cene, saj tedaj, ko se pripravlja načrt za prihodnje leto, večina pogajanj s kupci glede cen in drugih komercialnih pogojev še ni končana. Tako prodajna služba le poda oceno cenovnih gibanj v prihodnjem letu, in ta je potem proporcionalno upoštevana za celotno prodajno količino pri vseh kupcih.

Ocena cenovnih gibanj temelji navadno na oceni povpraševanja po končnih izdelkih (predvsem hladilnikih) v prihodnjem letu, vendar je zaradi razmeroma elastičnega povpraševanja po končnih izdelkih odvisna v veliki meri od splošnih gospodarskih razmer na osnovnem trgu, v Evropski uniji. Druga pomembna sestavina ocenjevanja cenovnih gibanj pa je gibanje cen vhodnih materialov, predvsem različnih vrst jekla in bakra. Na splošno lahko rečemo, da je pri izdelkih obravnavanega podjetja tako kot pri večini industrijskih izdelkov opazna tendenca zniževanja cen.

V diviziji ločijo štiri temeljne segmente kupcev:

- gospodinjski OEM (Original Equipment Manufacturers): To so veliki proizvajalci bele tehnike za uporabo v gospodinjstvu. Med njimi so največji Bosch, Merloni in Gorenje. Delež teh proizvajalcev znaša 80 odstotkov;
- komercialni OEM. To so proizvajalci hladilnikov in zamrzovalnikov uporabnih v komercialne namene, kot so hladilniki pijač, hladilne vitrine in podobne aplikacije. Delež tega segmenta znaša okrog 10 odstotkov;
- Danfossova prodajna mreža: Uporablja se predvsem za trge, kjer neposredne dobave ne bi bile smiselne zaradi posebnih značilnosti trgov ali zato, ker so posamezni kupci enostavno premajhni za direktno dobavo. Danfossova prodajna mreža dobavlja izdelke tudi raznim serviserjem in podobnim. Delež tega segmenta znaša okrog 8 odstotkov;
- zastopniki: Prodaja poteka po zastopnikih predvsem v državah, ki jih Danfoss s svojo prodajno mrežo ne zajema ali kjer izvirajo razlogi za prodajo po zastopnikih iz preteklosti. Delež prodaje po zastopnikih znaša od 2 do 3 odstotke celotne prodaje.

Načrt prodaje je oblikovan tako, kot kaže preglednica 3.

Preglednica 3: Načrt prodaje

Kupec	Prodajni program		Skupaj
	Program 1	Program 2	
Gospodinjski OEM			
Kupec 1.1			
Kupec 1.2			
Kupec 1.3			
.....			
Skupaj Gosp. OEM			
Komercialni OEM			
Kupec 2.1			
Kupec 2.2			
Kupec 2.3			
.....			
Skupaj Komerc. OEM			
Danfossova prodajna mreža			
Danfoss Nemčija			
Danfoss Italija			
Danfoss Slovenija			
.....			
Skupaj Danfossova prodajna mreža			
Zastopniki			
Zastopnik 1			
Zastopnik 2			
Zastopnik 3			
.....			
Skupaj zastopniki			
Skupaj prodaja			

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002

Naslednja stopnja priprave načrta poslovanja je načrt proizvodnje. Proizvodnjo je treba prilagoditi načrtovani prodaji tako, da se upoštevajo tudi manjša sezonska nihanja. Prodaja je značilno najvišja v pozno spomladi in to morajo načrtovalci proizvodnje upoštevati. Poleg tega je treba predvideti tudi zadostno proizvodnjo sestavnih delov, kajti ustrezna stroškovna raven se lahko doseže le z dovolj veliko lastno proizvodnjo sestavnih delov: to je za obravnavano podjetje veliko ugodnejše od kupovanja pri zunanjih dobaviteljih. Proizvodnja se načrtuje na podlagi vsaj 15 izmen na teden, v visoki sezoni ali ob proizvodnji nekaterih sestavnih delov pa poteka tudi v 21 izmenah na teden, saj le velika izraba proizvodnih zmogljivosti omogoča primerno stroškovno učinkovitost.

S primernim obsegom in racionalnostjo proizvodnje pa je povezan tudi predračun naložb. Obravnavali ga bomo v naslednjem podpoglavju.

6.1.2 Predračun naložb

Denar, namenjen naložbam, je v Danfossu tako kot v vsaki drugi organizaciji, precej omejen. Po nekem temeljnem pravilu naj bi naložbe dosegale povprečno okrog 5 odstotkov prodaje. Takšna metoda je sicer precej daleč od ekonomske logike, vendar je prilagojena in razumljiva vodstvu posameznih enot, ki so večinoma inženirji. V praksi to pomeni, da vsaki enoti pripada denar za naložbe v višini približno 3 odstotke od prodaje, do nadaljnjih 5 odstotkov pa se razporeja po ekonomski logiki. Takšna razporeditev sredstev ne velja za enote, ki so v vzponu, ali tiste, pri katerih raven aktivnosti pojenjuje.

V grobem se delijo naložbe na tele kategorije:

- povečanje proizvodnih zmogljivosti,
- racionalizacije,
- zamenjave obstoječih delovnih sredstev,
- povečanje kakovosti,
- ekologija.

Vsaj pri prvih dveh kategorijah naložb je potrebna ekonomska presoja. Za merilo naložbe se največkrat uporablja neto sedanja vrednost. Uporabljeni diskontni faktor, ki pomeni tehtani povprečni strošek kapitala (WACC), je enak za celotno grupacijo Danfoss in znaša 14 odstotke.

Poleg neto sedanje vrednosti se uporablja tudi metoda modificirane interne stopnje donosnosti (MIRR), ki je nekaterim razumljivejša predvsem zato, ker je rezultat takšnega izračuna količnik, in ne le absolutna vrednost.

Splošno pravilo pri nabavi osnovnih sredstev je, da morajo imeti vsaj tri ponudbe in šele na podlagi teh se potem lahko odloča. Raziskati in ekonomsko oceniti je treba vse možnosti za nakup in se potem na podlagi ekonomske presoje odločiti, katera je najprimernejša.

Pomembno je tudi predvideti kdaj se bo neko določeno osnovno sredstvo začelo uporabljati, saj je ta podatek osnova za izračun amortizacije.

Končni predračun naložb ima obliko, ki jo ponazarja preglednica 4.

Preglednica 4: Predračun naložb

Vrsta naložbe	Znesek	Datum plačila	Kdaj se začne sredstvo uporabljati
Povečanje proizvodnih zmogljivosti			
Naložba 1.1			
Naložba 1.2			
.....			
Skupaj naložbe v povečanje proizvodnih zmogljivosti			
Racionalizacije			
Naložba 2.1			
Naložba 2.2			
.....			
Skupaj naložbe v racionalizacije			
Zamenjave			
Naložba 3.1			
Naložba 3.2			
.....			
Skupaj naložbe v zamenjave			
Izboljšanje kakovosti			
Naložba 4.1			
Naložba 4.2			
.....			
Skupaj naložbe v izboljšanje kakovosti			
Ekologija			
Naložba 5.1			
Naložba 5.2			
.....			
Skupaj naložbe v ekologijo			
Skupaj naložbe			

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002

Zelo pomemben je tudi izračun denarnega toka, namenjenega za naložbe po mesecih, saj je v ta namen treba zagotoviti primerna sredstva: Obravnavano podjetje jih največkrat zagotovi z lastnim denarnim tokom, včasih pa tudi z bančnimi posojili.

6.1.3 Predračunski računovodski izkazi

Predračunski računovodski izkazi po Danfossovi metodologiji obsegajo izkaz poslovnega izida, bilanco stanja in izkaz denarnih tokov. Ker se računovodski izkazi po Danfossovi metodologiji nekoliko razlikujejo od izkazov po Slovenskih računovodskih standardih in so tudi namenjeni izključno uporabi v Danfossu, uporabljam na tem mestu Danfossovo izrazje, ki ni skladno z izrazjem v Slovenskih računovodskih standardih. Danfossovi standardi računovodskih poročil (in s tem tudi predračunavanje) temeljijo večinoma na Mednarodnih računovodskih standardih, vendar imajo nekatere posebnosti, zato tudi rezultati po Danfossovi metodologiji in po Mednarodnih računovodskih standardih niso popolnoma primerljivi.

Nekoliko skrajšan izkaz poslovnega izida, ki ga sicer uporabljajo za poročanje v diviziji HC, temelji pa na Danfossovi metodologiji (izpuščene so nekatere postavke internih provizij, stroškov licenc, logistične in tehnične podpore in podobno) prikazuje preglednica 5.

Preglednica 5: Izkaz poslovnega izida

1. Prihodki

prihodki iz zunanje prodaje
+ prihodki iz notranje prodaje v diviziji
+ prihodki iz prodaje Danfossovi prodajni mreži
= **prihodki od prodaje skupaj**

2. Spremenljivi stroški

stroški direktnega materiala
+ stroški indirektnega materiala
+ stroški proizvodnih storitev
+ stroški dela proizvodnih zaposlencev
+ provizije za garancije
+ bonusi, diskonti kupcem
+ drugi spremenljivi stroški

= **skupaj spremenljivi stroški**

3. Prispevek za kritje stalnih stroškov (3 = 1 - 2)

4. Stopnja prispevka za kritje stalnih stroškov
(4 = 3 / 1 * 100)

5. Stalni stroški

stroški dela režijskih zaposlencev
+ drugi stalni stroški
+ provizije za slabe terjatve
+ amortizacija zgradb
+ amortizacija proizvodne opreme in drugo

= **skupaj stalni stroški**

6. Rezultat poslovne enote (BCR) (6 = 3 - 5)

7.1 plačane obresti
7.2 prejete obresti
7.3 dobiček / izguba iz tečajnih razlik

8. Dobiček pred obdavčitvijo (8 = 6 - 7.1 - 7.2 - 7.3)

9. Davek iz dobička

10. Dobiček po obdavčitvi (10 = 8 - 9)

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002.

Ko pogledamo izkaz poslovnega izida po Danfossovi metodologiji postanemo najprej pozorni na delitev stroškov. Stroški se delijo na spremenljive in stalne precej arbitrarno in ne posebno vsebinsko logično. Če pogledamo spremenljive stroške, se lahko strinjamo, da so stroški neposrednega in posrednega materiala v resnici spremenljivi, težje pa bi to trdili za stroške proizvodnih storitev in stroške dela zaposlenih v proizvodnji, ki se spreminjajo le v zelo ozkem intervalu glede na obseg proizvodnje. Nenavadna je tudi delitev stroškov dela, ko obravnava stroške dela zaposlenih v proizvodnji kot spremenljive stroške, stroške zaposlenih v režijskih službah pa kot stalne, čeprav se pri obeh kategorijah stroškov kažejo skoraj identične lastnosti.

Poglejmo še, kaj vse vsebuje kategorija »drugi stalni stroški«:

- stroški čiščenja
- stroški vzdrževanja zgradb
- stroški telekomunikacij
- šolnine
- strokovna literatura
- pisarniški material
- storitve revizorjev, svetovalcev, odvetnikov
- najemnine
- stroški informacijske tehnologije
- stroški vzdrževanja vozil
- stroški službenih potovanj
- stroški oglaševanja
- donacije
- reprezentanca
- stroški izobraževanja
- bančni stroški
- zavarovalne premije
- drugi stalni stroški

Tudi med temi stroški bi našli marsikaterega, ki po svoji naravi ni stalen temveč se spreminja z obsegom poslovanja. Največji so stroški informacijske tehnologije, stroški potovanj, izobraževanja in bančni stroški. Pri vseh naštetih stroških je spremenljivost precej opazna, to velja še posebno za bančne stroške. Mednje sodijo stroški plačilnega prometa, akreditivov in podobno. Kot vidimo, so tovrstni stroški popolnoma odvisni od obsega poslovanja in bi jih bilo torej primernejše obravnavati kot spremenljive stroške.

Predračunski in obračunski računovodski izkazi za potrebe poročanja grupaciji Danfoss obsegajo izkaz poslovnega izida, bilanco stanja in izkaz denarnih tokov, videti pa so takole:

Preglednica 6: Bilanca stanja – aktiva:

	<i>Uresničeno</i>	<i>Četrletni rebalans predračun a</i>	<i>predračunan o</i>	<i>% spr. glede na predračun</i>	<i>% spr. glede na lansko leto</i>
Neopredmetena osn. sredstva					
Zemljišča in zgradbe					
Stroji, oprema in avtomobili					
Dolgoročna sredstva skupaj					
Surov material					
Nedokončana proizvodnja					
Končani izdelki					
Zaloga skupaj					
Terjatve iz poslovanja					
Denarna sredstva					
Kratkoročna sredstva skupaj					
Sredstva skupaj					

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002.

Preglednica 7: Bilanca stanja – pasiva

	<i>Uresničeno</i>	<i>Četrtni rebalans predračuna</i>	<i>Predračunano</i>	<i>% spr. glede na predračun</i>	<i>% spr. glede na lansko leto</i>
Vplačani kapital					
Zakonske rezerve					
Proste rezerve					
Kapital skupaj					
Dolgoročne zavarovane obveznosti					
Dolg. Nezavar. obveznosti					
Dolgoročne obveznosti skupaj					
Obveznosti iz poslovanja					
Obveznosti do zaposlenih					
Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja					
Razni kreditorji					
Kratkoročna bančna posojila					
Rezervacije za davek od dobička					
Interni dolg					
Kratkoročne obveznosti skupaj					
Obveznosti skupaj					

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002.

Preglednica 8: Izkaz poslovnega izida

	<i>Uresničeno</i>	<i>Četrletni rebalans predračun a</i>	<i>Predračunano</i>	<i>% spr. glede na predraču n</i>	<i>% spr. glede na lansko leto</i>
Prodaja zunaj Danfossa					
Prodaja lastni diviziji					
Prodaja drugim divizijam					
Prodaja skupaj					
Neposredni stroški					
Drugi spremenljivi stroški					
Prispevek za kritje stalnih stroškov					
Stopnja prispevka za kritje stalnih stroškov					
Stalni stroški					
Amortizacija					
Rezultat poslovne enote (BCR)					
Obresti					
Tečajne razlike					
Dobiček pred obdavčitvijo					
Davek					
Neto dobiček					

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002.

Preglednica 9: Izkaz denarnih tokov

	<i>Uresničeno</i>	<i>Četrtni rebalans predračun a</i>	<i>predračunan o</i>	<i>% spr. glede na predračun</i>	<i>% spr. glede na lansko leto</i>
Rezultat poslovne enote (BCR)					
Amortizacija					
Skupaj					
Spr. terjatev iz poslovanja					
Spr. Zalog					
Spr. obveznosti iz poslovanja					
Spr. rezervacij					
Denarni tok pred investicijami					
Naložbe v zemljišča in zgradbe					
Naložbe v stroje, opremo, avtomobile					
Naložbe v neopredmetena st. sr.					
Denarni tok poslovne enote					
Obresti					
Plačani davki					
Dividende					
Finančni denarni tok					
Sprememba dolgoročnih posojil					
Sprememba kratkoročnih posojil					
Sprememba vrednostnih papirjev					
Sprememba likvidnih sredstev					
Sprememba neto likvidnosti					

Vir: Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002.

6.1.4 Četrtni rebalans načrta

Vsako četrtnje v podjetju preverijo, ali je načrt, sestavljen pred tremi meseci, še aktualen, in pripravijo njegov rebalans. Razlog za pripravo rebalansa predračuna je po eni strani nadomestitev načrtovane mesečne količine z ustvarjenimi vrednostmi in tudi upoštevanje morebitnih sprememb v okolju, ki so nastale v preteklem četrtnju in bodo vplivale na poslovanje v tekočem letu.

Tako kot je načrt prodaje podlaga za pripravo letnega načrta in pripravo letnih predračunskih računovodskih izkazov, je podlaga tudi za določanje rebalansa.

Priprava rebalansa je del priprave četrtnega računovodskega poročila, ki vsebuje po eni strani podatke za preteklo obdobje in po drugi strani predračunske podatke za prihodnje obdobje do konca predračunskega leta.

Posebno pomemben je čim bolj stvaren rebalans predračuna v tretjem četrtnju, ker je podlaga za pripravo načrta poslovanja za prihodnje leto.

6.1.5 Kako bi lahko izboljšali predračunavanje za podjetje Danfoss Compressors d.o.o.

Predračunavanje je večinoma predpisano z internimi Danfossovimi standardi in zato obravnavano podjetje nima veliko manevrskega prostora za spremembe. Kljub temu bi lahko skušali vpeljati izboljšave pri predračunu prodaje, gibljivem predračunavanju in predračunu financiranja.

1. Predračun prodaje: Doslej so v podjetju uporabljali za predračun prodaje večinoma podatke tekočega leta, te pa so pozneje uskladili (povečali) s predvidenim povpraševanjem za tekoče leto, ki je temeljilo na napovedi kupcev o odjemu za prihodnje leto.

Pri tem nastanejo vsaj dve problematični predpostavki:

- Kupci imajo le malo vedo, kolikšno bo resnično povpraševanje na trgu hladilne tehnike.
- Kupci radi navedejo nekoliko višji odjem, kot ga v resnici pričakujejo, saj se ob večjih napovedanih količinah laže pogajajo za cene.

Menim, da bi bilo primernejše, če bi podjetje skušalo najti kakšno ekonometrično ali statistično metodo za določanje obsega povpraševanja. Povpraševanje po kompresorjih je izvedeno po povpraševanju po hladilni tehniki, oziroma velikokrat kar iz povpraševanja po kuhinjskem pohištju, saj navadno kupci zamenjajo hladilnik takrat, ko zamenjajo celotno kuhinjsko pohištvo in opremo.

Menim, da na to povpraševanje vplivajo predvsem tile dejavniki:

- splošne gospodarske razmere. Povpraševanje je zelo elastično glede na splošno gospodarsko klimo, saj je nakup kuhinjske opreme ob gospodarski recesiji razmeroma lahko za nekaj let odložiti;
- okoljevarstvene zahteve: Nič več freona, majhna poraba energije, čim tišje delovanje;
- pričakovana cenovna politika obravnavanega podjetja, konkurentov in dobaviteljev;
- tehnične novosti: Hladilniki z boljšo izolacijo, manjši kompresorji postajajo vse zmogljivejši;

- demografski trendi: Vse več majhnih gospodinjstev, vse več nakupov drugega ali tretjega hladilnika za počitniške hiše, jahte...
2. Gibljivo predračunavanje: Če ima podjetje težave pri določanju ravni povpraševanja, si lahko pomagamo z gibljivim predračunavanjem; to podjetju omogoča, da prilagodi raven aktivnosti različnim ravnem povpraševanja v predračunskem obdobju.
 3. Predračun financiranja: Za zdaj podjetje ne pripravlja predračuna financiranja svoje dejavnosti.

Za to sta dva razloga:

- Raven proizvodnje in prodaje, ki je bila v preteklih letih precej stabilna, kar olajša financiranje poslovanja.
- Podjetje je del mednarodne in finančno močne grupacije, tako da so viri financiranja načeloma dosegljivi, četudi niso predvideni v predračunu.

Menim, da bi bilo kljub navedenemu smiselno pripraviti tudi predračun financiranja.

6.2 Računovodske informacije za vodstvo podjetja

Informacije namenjene vodstvu podjetja, moramo obravnavati z dveh vidikov:

- informacije, namenjene strateškim in taktičnim odločitvam,
- informacije, namenjene operativnim odločitvam.

Računovodske informacije namenjene strateškim in taktičnim odločitvam

Ko govorimo o računovodskih informacijah, namenjenih strateškim odločitvam, mislimo predvsem na informacije, namenjene vodstvu grupacije Danfoss in vodstvu divizije, saj se večina strateških odločitev sprejema na teh ravneh.

Obravnavano podjetje poroča vodstvu grupacije vsak mesec izkaz poslovnega izida, vsako četrtoletje pa tudi bilanco stanja in izkaz denarnih tokov po Danfossovih standardih. Mesečni izkaz poslovnega izida se pošlje grupaciji najpozneje četrty delovni dan v naslednjem mesecu do 10. ure. Isti dan popoldan je že narejen konsolidirani izkaz za celotno grupacijo. Rok za izdelavo mesečnih izkazov je torej zelo kratek, to pa pomeni da ima pravočasnost prednost pred popolno natančnostjo informacije. Zato obravnavano podjetje včasih predvsem pri stroških in rezervacijah uporabi oceno namesto natančnega zneska.

Mesečni izkaz poslovnega izida kaže predvsem operativni dobiček posamezne enote: najpomembnejša postavka je namreč t.i. Rezultat poslovne enote (BCR - Business Centre Result), ki kaže dobiček posamezne enote pred plačilom obresti in davka od dobička.

Nekoliko drugačen je izkaz, ki se pošilja vodstvu divizije, ker je v njem poleg številke pomembna razlaga posameznih postavk oziroma odmik od predračunskih izkazov. Zato so tudi sporočene številke zaokrožene na 0,1 mio evrov.

Preglednica 10: Zgled mesečnega poročila za potrebe divizije HC:

Uresničeni BCR primerjalno z načrtovanim

**V 100.000
EUR**

1 Načrtovani BCR

2.1 Odmik zaradi prodane količine

Pojasnilo odmika

2.2 Odmik zaradi povprečne prodajne cene

Pojasnilo odmika

2.3 Odmik zaradi bonusov in provizij

Pojasnilo odmika

2 Odmik zaradi prodaje (2 = 2.1 + 2.2 + 2.3)

3.1 Odmik nabavnih cen materiala

Pojasnilo odmika

3.2 Odmik potroškov materiala

Pojasnilo odmika

3 Odmik zaradi cen materiala (3 = 3.1 + 3.2)

4.1 Odmik plač proizvodnih zaposlencev

Pojasnilo odmika

4.2 Odmik drugih spremenljivih stroškov

Pojasnilo odmika

4 Skupaj odmik drugih spr. stroškov (4 = 4.1 + 4.2)

5.1 Odmik amortizacije

Pojasnilo odmika

5.2 Odmik drugih stalnih stroškov

Pojasnilo odmika

**5 Skupaj odmik stalnih stroškov in amortizacije (5
= 5.1 + 5.2)**

6 Uresničen BCR (6 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5)

Kako bi bilo mogoče izboljšati strateške računovodske informacije v podjetju Danfoss Compressors d.o.o.

Menim, da bi moralo podjetje za potrebe vodstva grupacije in divizije spremljati tudi denarne tokove. Razlog je predvsem v tem, da skušajo vse odvisne družbe prikazati predvsem čim boljši računovodski dobiček (BCR), to pa po drugi strani slabi denarni tok. Težava se kaže predvsem v tem, da na primer prodajna služba sklene dogovore s kupci – v njih se ohranjajo visoke prodajne cene, vendar se roki plačila podaljšujejo. To po eni strani zvišuje BCR, po drugi strani pa je treba povečano raven terjatev financirati iz zunanjih virov, to pa poveča stroške obresti. Toda, ker BCR po Danfossovih računovodskih standardih ne vsebuje izračuna obresti, problem v mesečnih računovodskih izkazih ni viden. To po drugi zmanjša denarni tok iz dejavnosti in tudi poveča tveganje, saj je tedaj znesek odprtih terjatev do kupcev večji. Povečanje tveganja zviša tudi dvig premije za zavarovanje terjatev in povečan strošek konfirmacij akreditivov pri akreditivnih kupcih.

Preglednica 11 kaže, kako si zamišljam poročanje denarnih tokov.

Preglednica 11: Poročanje denarnih tokov

Mesečni denarni tok (vse v mio evrov)	NAČRTOVANO	URESNIČENO	RAZLIKA
BCR			
Rezervacije			
Amortizacija			
Denarni tok iz poslovanja			
Terjatve iz poslovanja	načrtovano	uresničeno	razlika
<i>Na koncu opazovanega obdobja</i>			
<i>Na začetku opazovanega obdobja</i>			
Zaloge	načrtovano	uresničeno	razlika
<i>Na koncu opazovanega obdobja</i>			
<i>Na začetku opazovanega obdobja</i>			
Obveznosti iz poslovanja	načrtovano	uresničeno	razlika
<i>Na koncu opazovanega obdobja</i>			
<i>Na začetku opazovanega obdobja</i>			

Sestavni del poročila o denarnih tokovih bi moralo biti tudi pojasnilo posameznih postavk in odmikov.

Denarni tok bi izračunali po isti metodologiji tudi kumulativno za obdobje od začetka leta do konca obravnavanega meseca, v našem primeru za obdobje januar – november 2002. Kumulativni podatek nam da precej natančnejšo sliko o dogajanju v zvezi z denarnim tokom. Pri mesečnih podatkih je namreč velik vpliv sezonskih dejavnikov, to pa se kaže posebno pri vplivu na obratna sredstva.

Računovodske informacije namenjene operativnim odločitvam

Ko govorimo o računovodskih informacijah za operativne odločitve, mislimo predvsem na informacije namenjene vodstvu podjetja Danfoss Compressors d.o.o. in informacije za vodstvo posameznih oddelkov v podjetju ter posamezne strokovne službe.

Za sprejemanje operativnih odločitev pripravlja podjetje precej obširno mesečno poročilo, ki je namenjeno predvsem vodstvu podjetja, posamezni deli pa tudi vodjem oddelkov in strokovnim službam.

V grobem bi lahko razdelili informacije, ki nam jih podaja mesečno poročilo, na:

- dosežen rezultat (BCR) mesečni in kumulativni za tekoče leto in sicer na ravni podjetja in posameznih proizvodnih programov,
- dobičkovnost poslovanja po kupcih in posameznih proizvodih,
- precej natančno spremljanje stroškov po skupinah in proizvodnih programih,
- spremljanje obratnih sredstev (terjatev, obveznosti in zalog),
- spremljanje naložb.

Mesečno poročilo je načrtovano tako, da vsebuje vse računovodske informacije, ki bi lahko pomagale vodstvu podjetja pri sprejemanju odločitev, pa tudi nekatere informacije, ki bi jih lahko po potrebi uporabili za sprejemanje odločitev na ravni divizije, in informacije, koristne posameznim poslovnim funkcijam podjetja.

Poleg tega se uporablja tudi primerjalna presoja, ki je sicer namenjena tudi vodstvu divizije, vendar je zelo uporabna kot orodje pri določanju položaja obravnavanega podjetja v primerjavi s podjetji v skupini Danfoss. Pomembno je, da je te informacije lahko pridobiti, poleg tega pa so prav podjetja v Danfossovi diviziji HC med seboj precej dobro primerljiva.

Naslednja preglednica prikazuje primerjavo različnih postavk v diviziji HC, pri čemur kratice DEHC, SIHC in MXHC pomenijo interno Danfossovo poimenovanje podjetij v Nemčiji, Sloveniji in Mehiki.

Preglednica 12: Primerjalna presoja divizije HC

v evrih	Uresničeno v opazovanem mesecu			Uresničeno v 2003 kumulativno			Načrtovano		
	DEHC	SIHC	MXHC	DEHC	SIHC	MXHC	DEHC	SIHC	MXHC
Prodajne cene izbranih izdelkov									
Izdelek 1									
Izdelek 2									
Izdelek 3									
Materialni stroški									
Sprememba v % v primerjavi z l. 2001									
Primerjava učinkovitosti									
Višina zalog - v % od prodaje									
Povprečni plačilni rok dobaviteljem									
Povprečni plačilni rok kupcev									
Zapadla plačila kot % vseh plačil kupcev									
Strošek dela na uro									
Strošek dela na kompresor									
Odsotnost zaradi bolezni (v %)									
Strošek kakovosti na kompresor									
Rezultat poslovne enote (BCR)									
Načrtovan BCR									
Ustvarjen BCR									

Možnosti za izboljšave računovodskih informacij namenjenih operativnim odločitvam

Računovodstvo podjetja pripravlja kar precej poročil, namenjenih sprejemanju operativnih odločitev na ravni vodstva podjetja in na ravni posameznih funkcijskih vodij. Poleg tega pripravlja tudi precej informacij na zahtevo in informacij ob posebnih dogodkih.

Težava pa je v tem, da vsa ta poročila niso najpregledneje urejena in preprosto dostopna vsem uporabnikom.

Zato predlagam naslednjo preglednico, v kateri so specificirana posamezna poročila, vsak uporabnik pa ima glede na svoja pooblastila dostop do enega ali več poročil.

Seznam poročil naj bi bil videti tako, kot kaže naslednja preglednica.

Preglednica 13: Seznam poročil za notranje potrebe Danfoss Compressors d.o.o.

Datum	Naziv poročila	Vrsta poročila	Prejemnik 1	Prejemnik 2	Prejemnik 3	Prejemnik 4
	<u>Mesečno poročilo</u>	Mesečni in kumulativni podatki o izkazu poslovnega izida, plačah, proizvodnji in prodaji ter posrednem materialu	X	X	X	X
	<u>Mesečna poročila divizije</u>	Mesečna poročila divizije	x	x	x	x
		Mesečni in kumulativni (dejanski in planski) podatki o izkazu poslovnega izida po programih, prodaja po skupinah kupcev, pokritje po kupcih, kontroling nabavnih cen, produktivnost, specifikacija zaloga, terjatve in obveznosti, zaposleni, investicije	X		X	
	<u>Skupno mesečno poročilo</u>		X		X	
	<u>Prodaja po skupinah</u>	Mesečni in kumulativni podatki o prodaji po skupinah kupcev	X		X	
	<u>Fizični podatki</u>	Mesečni in kumulativni podatki o proizvodnji, prodaji in zalogah	X		X	X
	<u>Speci.realizacije</u>	Mesečni in kumulativni podatki o prodaji kompresorjev in polizdelkov	X	X	X	
	<u>Stroški</u>	Mesečni in kumulativni podatki o stroških: neposredni materialni stroški, posredni, spremenljivi in stalni stroški	X	X		X
	<u>Dobičkovnost programov</u>	Mesečni in kumulativni dejanski in planski podatki o izkazu poslovnega izida	X		X	X
	<u>Kontrola nabavnih cen</u>	Spremljanje nabavnih cen materiala	X			X
	<u>Izmet</u>	Mesečni in kumulativni podatki o izmetu po programih in materialih	X	X		X
	<u>PLAČE</u>	Mesečni obračun plač, obračun plač po koeficientih zahtevnosti, seznam novih stroškovnih mest, plača po stroškovnih mestih, zbirni pregled plač,	X			
	<u>Zaloga</u>	Mesečna zaloga	X	X		X
	<u>Ciljne kalkulacije</u>	Kalkulacije stroškov tipičnih kompresorjev	X	X	X	X

6.3 Potrebe po računovodskih informacijah posameznih funkcij podjetja in predlog mogočih izboljšav

6.3.1 Računovodske informacije za potrebe prodajne funkcije

Računovodstvo pripravlja za prodajno funkcijo tri temeljne vrste informacij:

- informacije o lastni ceni posameznih proizvodov,
- kolikšen je prispevek za kritje stalnih stroškov po posameznih kupcih,
- količinsko prodajo po posameznih kupcih

Podatek o lastni ceni proizvodov je pomemben kot podlaga za določanje prodajnih cen ali okvirnih cenikov za posamezne proizvode. Podlaga za izračun lastne cene proizvoda je strošek neposrednega materiala, povečanega za stroške transporta, carin in morebitnih drugih dajatev. To je edini zares spremenljivi strošek v podjetju. Temu strošku se nato doda proporcionalni strošek plač, posrednih spremenljivih stroškov in drugih stalnih stroškov. Tako dobljena lastna cena je podlaga za določitev pogajalskih izhodišč pri prodaji končnemu kupcu; pri tem se dodajo še strošek transporta, morebitnih dajatev, strošek zavarovanja terjatev in strošek financiranja terjatev, ki je odvisen od plačilnih rokov posameznega kupca. Pri določanju lastne cene proizvoda nekemu kupcu je treba upoštevati tudi posamezne nestandardne stroške, ki nastanejo pri posameznih kupcih. Tako nekateri kupci želijo posebno pakiranje, sprotne dobave manjših količin, letalske prevoze, nenavadno veliko količino testnih ali vzorčnih proizvodov. V nekaterih državah (npr. ZDA) so tudi neobičajno visoke zavarovalne premije za zavarovanje proizvajalčeve odgovornosti in podobno. Vsako takšno nestandardno storitev je treba ovrednotiti in upoštevati v ceni proizvoda.

Pri tem moram poudariti, da je določitev prodajnih cen le podlaga za cenovna pogajanja s kupcem – predvsem kot določitev spodnje meje, ko se podjetju prodaja še izplača. Nikakor pa prodajne cene ne temeljijo le na proizvodnih stroških, ampak v veliki meri upoštevajo tudi tržne razmere in tudi precej dober položaj proizvodov obravnavanega podjetja na trgu – njihovo kakovost in prepoznavno blagovno znamko.

Izjemoma prodajajo nekatere proizvode tudi pod lastno ceno, predvsem nove ali testne, ki jih prodajajo posameznim velikim kupcem v zelo majhnih količinah. To seveda storijo le tedaj, če nam zaslužek pri drugih vrstah proizvodov odtehta izgubo ustvarjeno z določenim proizvodom.

Za zdaj podjetje ne izračunava dobičkovnosti posameznih kupcev, temveč le to kolikšen je prispevek za kritje stalnih stroškov po posameznih kupcih; to pomeni, da podjetje pri tem upošteva le spremenljive. Menim, da je tako prikazana dobičkovnost proizvodov videti veliko boljša kot je v resnici.

Vprašanje je kaj storiti, da bi lahko podjetje natančneje spremljalo dobičkovnost po kupcih.

Za določitev dobičkovnosti posameznih kupcev (in posameznih proizvodov po kupcih) predlagam naslednjo preglednico, kakršno bi morali pripraviti za vsakega kupca in za vse pglavitne proizvode, ki jih prodajajo posameznemu kupcu. Tovrstno analizo naj bi pripravili najmanj enkrat na leto, ter dodatno pred vsakim pogajanjem s kupci, ko bi dali vse te podatke prodajni službi.

Preglednica 14: Izračun dobičkovnosti posameznih kupcev

Kupec X

Proizvod	Prodajna cena	Neto prodajna cena	Neposredni materialni str.	Drugi proizvod. Stroški	Nestandard. stroški	Stroški zavar. terjatev	Stroški financ. terjatev	Razlika po proizvodu	Razlika v %	Prodana količina	Razlika po celotni količini
A											
B											
C											

Pri tem pomenijo:

- prodajna cena: bruto prodajno ceno (cena kot je na fakturi);
- neto prodajna cena: prodajno ceno zmanjšano za prodajne diskonte, količinske bonuse in podobno;
- drugi proizvodjalni stroški: So proporcionalni delež plač ter posrednega materiala. Vanj vračunajo tudi stroški transporta kupcu (če ga krije opazovano podjetje), odvisno od uporabljene klavzule INCOTERMS in drugih z dobavo povezanih stroškov (zavarovanja, morebitne carine, dajatve ipd.);
- stroški zavarovanja terjatev: Načeloma ima podjetje vse terjatve zavarovane, pri tem naj bi upoštevali tovrstne stroške zavarovanja. V primeru akreditivnih kupcev (Pakistan, Egipt, Turčija) bi upoštevali stroške akreditiva, povečane za stroške potrditve akreditiva ter vse druge z akreditivnim poslovanjem povezane stroške. Podobno bi bilo tedaj, ko bi za zavarovanje terjatev uporabili bančne garancije ali druge instrumente zavarovanja;
- stroški financiranja terjatev: Kot izhodišče bi upoštevali 60-dnevni plačilni rok, to je povprečni plačilni rok dobaviteljem. Pri terjatvah do dobaviteljev bi poenostavljeno upoštevali 0.75 odstotka pribitka za vsak dodaten mesec nad 60 dni. Če je plačilni rok krajši od 60 dni, bi enak odstotek odšteli.
- razlika po proizvodu: Je razlika med ceno proizvoda in vsemi upoštevanimi stroški. Računali bi ga tudi kot odstotek prodajne cene in ga v zadnjem stolpcu množili s količino prodanih proizvodov določenemu kupcu.

Za posebne dobave bi morali izračunavati tudi kakšen je strošek “nestandardnih” storitev. Npr. posebne izvedbe izdelka, poseben način dobave, posebno pakiranje, posebni dobavni roki, posebni plačilni pogoji in podobno.

Poleg tega je treba poudariti, da je zelo pomembno sodelovanje prodajne funkcije z drugimi funkcijami podjetja, predvsem s finančno, saj se v sodobnem poslovanju skorajda vse blago prodaja z odloženim plačilom, to pa pomeni tudi neko poslovno tveganje.

Obravnavanje terjatev do kupcev je pomembno z dveh vidikov:

- z vidika kreditnega tveganja,
- z vidika financiranja oziroma deleža terjatev v sredstvih podjetja.

Pri kreditnem tveganju posameznega kupca je pomembno, da preden sklenemo z njim pogodbeno razmerje ugotovimo, kolikšen je še sprejemljivi znesek terjatev za obravnavano podjetje oziroma kolikšno je še sprejemljivo tveganje. Podobno moramo ugotoviti še sprejemljivi znesek terjatev do kupca, kadar povečujemo prodajo temu kupcu ali spreminjamo (podaljšujemo) plačilne pogoje – od obojega sta namreč odvisna znesek terjatev do kupca ali kreditno tveganje.

Najpogostejša podlaga za določanje maksimalnega kreditnega tveganja je limit, ki ga dajejo zavarovalnice za zavarovanje terjatev. Če se šteje, da koristi, ki izhajajo iz poslovnega sodelovanja, odtehtajo tveganje izgube zaradi povečanega kreditnega tveganja, se lahko odobri posameznemu kupcu tudi višji limit. Takšen limit se izračuna na podlagi bonitetne analize posameznega kupca. Če večji limit za posameznega kupca ni sprejemljiv se skušamo dogovoriti za različne instrumente zavarovanja terjatev, predvsem akreditive in bančne garancije.

Z vidika financiranja mora podjetje skrbeti, da bi bila raven terjatev čim nižja, zato naj bi se izračunavali tile kazalci:

Delež terjatev v sredstvih: terjave / bilančna vsota * 100

Delež terjatev v prodaji: povprečne terjatve / letna prodaja * 100

Koeficient obračanja terjatev: letna prodaja / povprečne terjatve

Dnevi vezave terjatev: 365 dni / koeficient obračanja terjatev

Problematika financiranja terjatev do kupcev se upošteva tudi pri izračunavanju dobičkovnosti po kupcih, kot je bilo prikazano v tem poglavju.

Kljub trudu, da bi imelo podjetje kar najmanjšo raven terjatev, je treba poudariti, da nastaja pri tem kar nekaj težav zaradi strukture kupcev. Največji trg so namreč sredozemske dežele; v njih so zelo dolgi plačilni roki del poslovne kulture in tej se mora podjetje prilagoditi. Poleg tega je precej kupcev v deželah v razvoju (Turčija, Egipt, Pakistan), kjer se za zavarovanje plačil uporabljajo predvsem akreditivi. Tam so plačilni roki še daljši, saj so obveznosti do dobaviteljev velikokrat edini zunanji vir financiranja tamkajšnjih podjetij.

6.3.2 Računovodske informacije za potrebe nabavne funkcije

Nabavna funkcija je v obravnavanem podjetju močno povezana z nabavno funkcijo celotne divizije HC. To se kaže predvsem pri nabavi ključnih surovin, kot so baker, jeklo, aluminij, ko se nabavlja za celotno divizijo in so zaposleni v obravnavanem podjetju del skupin (ponekod tudi kot vodje) za nabavo posameznih ključnih surovin.

Povsem lokalno poteka predvsem nabava pomožnega materiala, energije in storitev.

Služba nabave pripravi vsako leto načrt aktivnosti nabavne službe; najpomembnejši sestavni del tega pa je načrt gibanja cen ključnih materialov v prihodnjem letu.

Naloga računovodske službe na tem področju je predvsem spremljati, ali dejanske nabavne cene res sledijo načrtovanim. V obravnavanem podjetju v ta namen vsak mesec spremljajo odmik cen materiala in merijo odmik dejanskih cen materiala od načrtovanih.

Poleg tega spremljajo tudi število dobaviteljev – teh naj bi bilo čim manj, ter njihovo razvrstitev po kategorijah:

- strateški,
- standardni,
- vprašljivi,
- kritični.

Naloga nabavne službe je tudi, da si z nabavno logistiko vred prizadeva zmanjšati zaloge vhodnega materiala, zato je eno od poročil, ki jih dobiva nabavna služba, tudi mesečno poročilo o stanju zaloge ter primerjava dejanskega stanja zaloge vhodnega materiala z načrtovanim.

Nekaterih poročil za potrebe nabavne funkcije še ne sestavljajo, vendar menim, da bi moralo obravnavano podjetje čim prej začeti spremljati tudi:

- plačilne pogoje dobaviteljem, predvsem o plačilnih rokih: Dosegli naj bi čim daljše plačilne roke, to bi povečalo dobiček podjetja in tudi izboljšalo denarni tok.
- dobičkovnost posameznih kupcev: V ta namen naj bi pripravili tudi model spremljanja dejanskih stroškov posameznih dobaviteljev, v njih pa upoštevali poleg nabavne cene tudi pariteto dobave, morebitne prevozne stroške, stroške carin, davkov in taks ter plačilne roke.
- bonitete ključnih dobaviteljev: To je pomembno, ker bi izpad katerega od najpomembnejših dobaviteljev povzročil težave v proizvodnji ter vsaj v začetni fazi verjetno precejšnje stroške zaradi zamenjave dobavitelja.

6.3.3 Računovodske informacije za potrebe proizvodne funkcije

Računovodske informacije za potrebe proizvodne funkcije so verjetno najpomembnejši sklop računovodskih informacij, saj je obravnavano podjetje pomembno za lastnika predvsem kot proizvodna enota, to pa pomeni, da je eden poglobitnih ciljev stroškovna učinkovitost proizvodnje. V sklopu stroškovne učinkovitosti proizvodnje so pomembni predvsem tile sklopi:

- izraba proizvodnih zmogljivosti

Izraba proizvodnih zmogljivosti sodi med najpomembnejše elemente uspešnosti poslovanja obravnavanega podjetja. V načrtu poslovanja, ki ga pripravijo vsako leto, je ena bistvenih sestavin tudi določitev proizvodnih zmogljivosti v naslednjem letu. Odvisna je od zmogljivosti ki so na voljo in naložb v povečanje proizvodnih zmogljivosti v opazovanem letu. Podlaga za izračun proizvodnih zmogljivosti je seveda načrt prodaje, saj je smiselno proizvesti le tisto, kar lahko prodamo. Po drugi strani, pa je tudi za prodajno službo zelo pomemben podatek o razpoložljivih (oz. optimalnih) zmogljivostih, saj je ta podatek podlaga za določanje racionalnega obsega prodaje. Prodaja, količin nad optimalnimi proizvodnimi zmogljivostmi je namreč zelo draga, saj vključuje povečano število nadur, delo ob koncih tedna in praznikih in morebitno zaposlovanje honorarnih sodelavcev.

Predračun proizvodnih kapacitet se sestavi na podlagi 17 izmen na teden, to pomeni triizmensko delo med tednom ter dodatno dve sobotni izmeni. Če je povpraševanje nekoliko manjše se lahko proizvodnja zmanjša, tako da se začasno odpravita sobotni izmeni, ob povečanem povpraševanju pa se začasno zaposlita do dve dodatni izmeni ob koncu tedna. Teh 15–19 izmen je območje racionalne proizvodnje podjetja. Lahko rečemo, da je podjetje v tem območju fleksibilno, ter da so stroški dela na tem območju spremenljivi. Kakršno koli dodatno zmanjševanje ali povečevanje proizvodnje je povezano s precej dragim odpuščanjem / dodatnim zaposlovanjem in prodajanjem / nakupi dodatne proizvodne opreme ali celo proizvodnih prostorov;

- stroški neposrednega materiala v primerjavi z načrtovanimi

Neposredni material je edini popolnoma spremenljivi strošek v proizvodnji. Tudi merjenje in porazdelitev stroškov celotnega neposrednega materiala po posameznih proizvodih sta razmeroma preprosta.

Predračun neposrednega materiala se pripravlja po proizvodnih normativih porabe materiala za posamezen proizvod in glede na pričakovani razvoj nabavnih cen. Del predračuna neposrednega materiala so tudi ciljne kalkulacije stroškov posameznih proizvodov, ki se pripravljajo za deset najpogostejših izdelkov iz proizvodnega programa.

Odmike ustvarjenih stroškov od načrtovanih izračunavajo enkrat na mesec in sicer za pretekli mesec ter kumulativno za obdobje od začetka leta do opazovanega meseca.

Na odmik stroškov neposrednega materiala vplivata dva dejavnika: cene in količine. Odmik od načrtovanega zaradi spremembe cene je informacija, pomembna predvsem za funkcijo nabave, odmik od načrtovanega zaradi potroškov materiala pa informacija pomembna za proizvodno funkcijo;

- stroški pomožnega materiala in storitev v primerjavi z načrtovanimi

Pomožni material in storitve v obravnavanem podjetju proporcionalno razporedimo po proizvedenih izdelkih. To je sicer najpreprostejša metoda razporejanja tovrstnih stroškov, vendar vseeno precej natančna, saj proizvaja podjetje en sam izdelek v nekaj različicah, ki so si stroškovno zelo primerljive. Edina razlika v celotnih stroških na proizvedeno enoto je pravzaprav le v stroških neposrednega materiala, ker ga je v bolj izpopolnjenih izdelkih nekaj več kot v osnovnih modelih.

Tako se tudi stroške pomožnega materiala in storitev predračunava podobno kot stroške neposrednega materiala. Podlaga za izračun je načrt proizvodnje (ki temelji na načrtu prodaje). Večina stroškov pomožnega materiala je v resnici spremenljiva, stroški storitev pa so omejeno spremenljivi. Če je proizvodnja razmeroma visoka in zelo podobna načrtovani, lahko predvidevamo, da bodo dejanski stroški storitev precej podobni načrtovanim. Omejena spremenljivost stroškov storitev se kaže predvsem v mesečnih poročilih – tedaj se ob zelo visoki ali zelo nizki proizvodnji v posameznih mesecih kaže kot odmik uresničenih stroškov storitev od načrtovanih. V nasprotju z mesečnimi rezultati se navadno v kumulativnih letnih rezultatih tovrstni odmiki kompenzirajo;

- stroški dela v primerjavi z načrtovanimi in predvsem s tem povezana produktivnost dela

Stroški dela so v obravnavanem podjetju podobno kot stroški storitev omejeno spremenljivi. Če so potrebe po proizvodnji manjše od 15 izmen na teden, prilagajanje ni mogoče ne da bi zaposlenca odpuščali, zato menimo, da so stroški dela stalni vse do ravni 15 izmen. Ob domnevi, da sezonskih nihanj ni, pomeni to proizvodnjo okrog 3,6

milijona proizvodov na leto. Od tod je strošek dela do proizvodnje 4,1 milijona proizvodov na leto spremenljiv, in sicer vse do ravni 19 izmen na teden, oziroma proizvodnje 4,1 milijona proizvodov na leto. Tako raven proizvodnje namreč v podjetju lahko dosežejo, če delajo dodatne štiri izmene ob koncu tedna, običajno z nadurami že zaposlenih. Če želijo povečati proizvodnjo na več kot 4.1 milijona proizvodov, začnejo stroški dela naglo naraščati, ker bi za ta dela morali dodatno zaposlovati.

Predračun stroškov dela se naredi podobno kot predračun drugih stroškov na podlagi načrta proizvodnje, ki temelji na načrtu prodaje. Pri predračunavanju se upošteva načrt produktivnosti (potroškov) dela v načrtovanem obdobju in razvoj višine plač.

Razvoj stroškov dela se spremlja mesečno in kot kumulativni podatek za obdobje od začetka leta do obravnavanega meseca. Ko se ugotavljajo odmiki med predračunskimi in uresničenimi stroški dela, obravnavajo te iz dveh vidikov: kot odmik zaradi potroškov dela in kot odmik zaradi cene dela.

Ko obravnavamo stroške dela, je pomembna kategorija tudi produktivnost dela. Cilj podjetja je povečati produktivnost dela za okrog 5 odstotkov na leto, tako bi kompenzirali povečevanje plač, strošek dela pa bi ostal nespremenjen.

Menim, da podjetje dokaj natančno spremlja stroške proizvodnje, vendar menim, da bi bilo treba podrobneje spremljati tudi nekatere kategorije, ki sicer s temi stroški niso neposredno povezane, vendar nanje nedvomno vplivajo. Med take stroške sodijo:

- višina zalog in hitrost njihovega obračanja v primerjavi z načrtovano

Predračun višine zalog mora biti del načrta poslovanja. Višino zalog bi predračunavali in nato tudi spremljali po mesecih. Posebej bi spremljali višino zalog vhodnega materiala in višino zaloge "v proizvodnji", torej polizdelkov in dokončanih izdelkov. Za proizvodnjo funkcijo je še posebno pomemben podatek o zalogi nedokončane proizvodnje (oziroma o zalogi v proizvodnji), saj je to tisti del zaloge, ki ga proizvodna funkcija lahko nadzoruje.

- stroški kakovosti v primerjavi z načrtovanimi

Tako kot za druge stroške naj bi tudi za stroške kakovosti vsako leto pripravili predračun. Pozneje bi mesečno spremljali stroške kakovosti in izračunavali odmike uresničenih stroškov od načrtovanih.

Za spremljanje stroškov kakovosti si lahko pomagamo s preglednico 15.

Preglednica 15: Izračun stroškov kakovosti

Stroški kakovosti 2003								
	1. Strošek dela v oddelku kakovosti	2. Strošek dela v ostalih službah za potrebe kakovosti	3. Stroški pregledov in popravil	4. Stroški izmeta	5. Stroški materiala za zagotavljanje kakovosti	6. Vsota stroškov	7. Število proizvedenih kompresorjev	Skupaj stroški na kompresor
	v TEUR	v TEUR	v TEUR	v TEUR	v TEUR	v TEUR		EUR/kompr.
Leto 2002								
Januar								
Februar								
Marec								
I. četrletje 03								
April								
Maj								
Junij								
II. četrletje 03								
Julij								
Avgust								
September								
III. četrletje 03								
Oktober								
November								
December								
IV. četrletje 03								
Leto 2003								

S takšno preglednico bi lahko dovolj dobro spremljali stroške kakovosti, ki so preprosto merljivi, ne bi pa zajeli vseh dejanskih stroškov kakovosti, v katerih so upoštevani tudi stroški, ki nastanejo na trgu in so težko merljivi (npr. izgubljeno zaupanje kupcev).

6.3.4 Računovodske informacije za potrebe finančne funkcije

Računovodske informacije za potrebe finančne funkcije so v obravnavanem podjetju po obsegu nekoliko omejene, saj večji del finančne funkcije (predvsem tisti, ki zadeva strateški vidik finančne funkcije) prevzema vodstvo grupacije.

Tako so informacije o stanju obveznosti iz financiranja oziroma o strukturi pasive namenjene bolj vodstvu grupacije kakor finančni funkciji v podjetju. Seveda pa ima finančna funkcija v podjetju možnost in tudi obveznost, da predlaga mogoče spremembe oz. izboljšave v strukturi pasive, predvsem glede izplačila dividend, zamenjave nekaterih sestavin dolžniškega kapitala z boljšimi tako z vidika ročnosti kot obrestnih mer, ter zamenjavo nekaterih internih virov financiranja z zunanjimi in nasprotno.

Tudi pri plasiranju denarnih presežkov obravnavano podjetje ni samostojno, saj naj bi se le-ti vračali nazaj v matično podjetje in sicer v primeru kratkoročnih viškov v obliki

depozitov, v primeru dolgoročnih viškov pa v obliki vračil internih posojil. Le če so denarni presežki izrazito kratkoročni, se kot bančni depoziti položijo v domačih bankah, saj bi v tem primeru stroški transakcije presegli koristi, ki bi jih imeli pri deponiranju sredstev ob matičnem podjetju.

Finančna funkcija mora tesno sodelovati s funkcijo prodaje in tudi nabave pri spremljanju terjatev do kupcev in določenih avansov dobaviteljem, pri odobravanju limitov kupcem in tudi pri spremljanju višine terjatev do kupcev v primerjavi z načrtovanim, po posameznih kupcih in v agregatnem znesku.

Najpomembnejše so torej informacije o zagotavljanju plačilne sposobnosti poslovanja podjetja. Podlaga za zagotavljanje plačilne sposobnosti poslovanja je izkaz denarnih tokov (po Danfossovi metodologiji), ki ga podjetje izdeluje po mesecih. Pri tem je treba omeniti, da je v poslovanju obravnavanega podjetja opaziti manjše sezonske vplive, saj je prodaja največja navadno spomladi in zgodaj poleti, pa tudi izdatki za investicije so vsako leto največji v prvem polletju – to pa je treba upoštevati pri načrtovanju potrebnih finančnih sredstev.

Poleg tega se pripravljajo tudi prognoze stanja denarnih sredstev v podjetju za naslednjih nekaj tednov. To omogoča spremljanje potreb po finančnih sredstvih tudi tedaj, ko so precejšnji odmiki dejanskega poslovanja od predračunov in predračuni denarnih tokov ne bi omogočali dovolj kakovostnega načrtovanja potrebnih denarnih sredstev.

Preglednica 16: Predvidevanje potreb po denarnih sredstvih:

	MESEC 1				MESEC 2				MESEC 3			
	Teden 1	Teden 2	Teden 3	Teden 4	Teden 1	Teden 2	Teden 3	Teden 4	Teden 1	Teden 2	Teden 3	Teden 4
Začetno stanje denarnih sredstev												
Realizacija												
Dezinvestiranje												
Prejeta posojila												
Davki												
A. PRILIVI SKUPAJ												
Plače												
Materialni stroški												
Drugi operativni odlivi												
Investiranje												
Vračila posojil												
Davki, dividende												
B. ODLIVI SKUPAJ												
C. = (A - B)												
Končno stanje denarnih sredstev												

6.3.5 Računovodske informacije za potrebe kadrovske funkcije

Informacije za potrebe kadrovske funkcije v obravnavanem podjetju lahko razdelimo na dve veliki skupini:

kvantitativne informacije, ki jih pripravlja računovodstvo podjetja in obsegajo predvsem:

- informacije o plačah, ki temeljijo na točkovnem sistemu,
- informacije o tehnični produktivnosti dela (število izdelanih kompresorjev na zaposlenega) – koristne so tudi za proizvodno funkcijo,
- delež in analiza bolniške odsotnosti (pri tem izračunavamo tudi strošek zaradi bolniških izostankov),
- število in analiza nesreč pri delu,
- analiza o tem, ali dodatno zaposlovati ali plačevati nadure,
- fluktuacija zaposlenih;

druge informacije, ki se pripravljajo občasno (na zahtevo) in jih ni mogoče dobiti neposredno iz informacijskega sistema podjetja:

- merjenje zadovoljstva zaposlenih: Raziskava je bila opravljena s pomočjo zunanjega svetovalnega podjetja z uporabo anketnih vprašalnikov. Merili so zadovoljstvo z lastnim delom, s predpostavljenim, s sistemom nagrajevanja, z organizacijo dela, z vodenjem ter z delovnim okoljem, ekologijo in drugim;
- sodelovanje pri raziskavi Organizacijska klima v Sloveniji v letu 2002 v organizaciji Gospodarske zbornice Slovenije;
- letni informativni sestanki s podrejenimi sodelavci, ki jih opravijo njihovi vodje.
- spremljanje in analiziranje vzrokov ob sporazumni odpovedi delovnega razmerja;
- raziskave zadovoljstva vodij z novimi zaposlenci;
- raziskave potreb po izobraževanju in spremljanje zadovoljstva zaposlenih z izobraževanjem.

6.4 Druge informacije

Med drugimi informacijami naj omenimo predvsem nefinančne informacije. Obravnavano podjetje jih pripravlja večinoma za strateško odločanje tedaj, ko nastane določen izziv, ki zahteva ukrepanje. To so večinoma za informacije, ki pomenijo spremembo poslovnega okolja podjetja. Vir za pridobivanje tovrstnih informacij navadno ni informacijski podsistem podjetja, vendar tam take informacije navadno dodatno obdelajo, poiščejo kakšne primerjalne podatke in presodijo, kako naj bi se podjetje odzvalo na to informacijo in kako bo tovrstna sprememba poslovnega okolja podjetja vplivala na poslovanje v prihodnosti.

Najpomembnejši tovrstni podatki so spremembe tržnih deležev konkurentov ali pa spremembe tržnih deležev posameznih proizvajalcev bele tehnike, ki so obstoječi ali potencialni kupci.

Pomembne so tudi informacije o možnih združitvah ali prevzemih v panogi proizvodnje kompresorjev ali med kupci teh izdelkov. Za zdaj je trg kompresorjev za hladilnike razmeroma konkurenčen in nobeden od proizvajalcev nima več kot 25 odstotkov tržnega deleža.

Zelo pomembno je tudi, da je podjetje dobro seznanjeno z razvojem proizvodov na trgu, kakšne izdelke ponuja konkurenca in predvsem s tem, ali je podjetje glede cene, kakovosti, prožnosti dobav in drugih pogojev konkurenčno na trgu.

Zelo pomembni so tudi makroekonomski kazalci. Vsaka recesija namreč proizvajalce bele tehnike in s tem posledično proizvajalce kompresorjev precej močno prizadene, saj potrošnikom v takih razmerah ni težko za nekaj časa odložiti nakup gospodinjskih aparatov (ali zamenjave za novejše). Pomemben podatek je tudi potencialna rast svetovnega trga in tudi posameznih regionalnih trgov.

6.5 Položaj obravnavnega podjetja glede sodobnih poslovno-informacijskih metod

Informacijski sestav podjetja Danfoss Compressors d.o.o. je zelo tradicionalen in preprost zaradi:

- vpetosti v grupacijo Danfoss: to pomeni, da grupacija določa, kako naj se informacije pripravijo;
- razmeroma preprostega siceršnjega poslovanja: en sam izdelek v nekaj različicah;
- uporabnikov poslovnih informacij, ki so večinoma inženirji, ti pa največkrat nimajo podrobnega poslovnega znanja.

Če si ogledamo nekatera sodobna spoznanja o informacijah za poslovodno odločanje in skušamo ugotoviti, kako jim sledi podjetje Danfoss Compressors d.o.o. in katera od spoznanj bi lahko uporabili v praksi, ugotovili tole:

Računovodstvo aktivnosti

Podjetje ne uporablja računovodstva aktivnosti zato ker:

- ima en sam proizvod v več različicah,
- je delež spremenljivih stroškov razmeroma visok.

Menim, da zaradi navedenih razlogov in razmeroma visokih stroškov vpeljave računovodstva aktivnosti tega ni smotno vpeljevati v proučevano podjetje.

Metoda ciljnih stroškov

Tudi za to metodo bi lahko rekli, da je za zdaj v obravnavanem podjetju težko uporabna. Težko jo je vpeljevati zato, ker metoda ciljnih stroškov deluje kot nekakšen vezni člen med metodami ureditve ob pravem času (just in time), ureditve načrtovanja materialnih potreb (material requirements planning) in metode izpeljevanja koristnosti (value engineering). Metodo ciljnih stroškov bi bilo smiselno vpeljevati le sočasno z

navedenimi metodami. Z drugimi besedami: celotna organizacija bi morala doseči tako raven, da bi lahko začeli vpeljevati nove zamisli, informacijski sestav pa bi na svojem področju vpeljevanje teh zamisli informacijsko podprl.

Verjetno bi bilo najpreprosteje napraviti prvi korak z iskanjem in postopnim odpravljanjem aktivnosti brez dodane vrednosti, v naslednjih korakih pa bi lahko postopno vpeljevali katero od sodobnih metod delovanja.

Računovodstvo iztržka

Obravnavano podjetje te metode ne uporablja, njeno uporabno vrednost pa vidim predvsem v novem pogledu na izrabljanje poslovnih zmogljivosti in v tem, da spodbuja poslovanje brez zalog.

Ena bistvenih težav pri vzpostavitvi računovodstva iztržka je, da bi bilo verjetno težko uskladiti to metodo z metodologijo grupacije Danfoss.

Sistem naknadnega razporejanja stroškov

To je verjetno metoda, ki bi jo bilo najlažje vpeljati, vendar je njena vpeljava zaradi povezanosti z metodo ureditve ob pravem času odvisna predvsem od tega, ali bo podjetju uspelo vpeljati metodo ureditve ob pravem času. Vpeljava sistema naknadnega razporejanja stroškov bi bila za podjetje bolj smotrna tudi zato, ker je preprostejša in omogoča prihranke pri administrativnih stroških (manj knjiženja).

7 Izzivi v informacijskem sestavu podjetja Danfoss Compressors d.o.o. v prihodnosti

7.1 Prehod na nov poslovnoinformacijski sistem

V podjetju Danfoss Compressors d.o.o. so leta 1993 začeli uporabljati poslovnoinformacijski sistem Navision in taka izbira je bila tisti čas razumljiva. To je informacijski sistem, ki je zasnovan predvsem za majhna in srednje velika podjetja. Njegove dobre lastnosti so bile razmeroma nizka cena, nezahtevnost glede strojne opreme in za tisti čas prijaznost do uporabnika.

Tedaj je imelo podjetje 150 zaposlenih in razmeroma preprosto poslovanje. Velika večina poslovnih transakcij je potekala v skupini Danfoss in tudi prodaja večini zunanjem kupcem je potekala preko sedeža divizije HC v Flensburgu v Nemčiji. Sčasoma so potrebe po informacijah vse bolj naraščale, zato so morali informacijski sistem, ki je ostal v bistvu nespremenjen, vse bolj dopolnjevati z moduli, izdelanimi po naročilu.

Po desetih letih lahko rečemo, da je zdajšnji informacijski sistem izkoriščen do popolnosti in da bi ga morali zamenjati. Podjetje Danfoss Compressors d.o.o. je edino v Danfossu, ki uporablja pri svojem delu Navision, zato ne bodo nadgradili informacijskega sistema z novo verzijo Navisiona, čeprav ponuja Navision zelo zmogljive in uporabniku prijazne informacijske rešitve. Standardni informacijski sistem v Danfossu je namreč SAP R/3, zato so tudi v obravnavanem podjetju primorani vpeljati ta informacijski sistem.

Sedež divizije trenutno uporablja starejšo različico SAPa in tudi oni bodo prešli na novi SAP R/3. Tako bo verjetno vpeljava SAP R/3 potekala vzporedno.

Poslovnoinformacijski sistem SAP R/3 je najbolj razširjen tovrstni sistem na svetu. Temelji na konceptu odjemalec/strežnik, je integriran in ima modularno zgradbo. Sistem je odprt in omogoča povezavo z drugimi sistemi in programskimi paketi. Uporaben je za manjša podjetja in največje korporacije, vendar se njegove prednosti pokažejo predvsem pri večjih podjetjih, kjer je tudi večina SAP-ovih instalacij.

Sistem SAP R/3 ima predvsem tele prednosti:

- kljub modularni zgradbi omogoča veliko povezanost procesov,
- lahko se uporablja kot popolnoma integriran sistem ali pa se uporabljajo le posamezni moduli,
- integriranost,
- svoboda pri izbiri računalniške infrastrukture,
- povezljivost z drugimi informacijskimi sistemi in obstoječimi sistemi podjetja,
- zanesljivost in razširjenost; sistem je že nekaj časa na trgu in je dobro preizkušen, in uporablja ga veliko podjetij,
- možnost integracije ravnalnega informacijskega sistema.

Menim, da bo podjetje Danfoss Compressors d.o.o. s prehodom na novi poslovnoinformacijski sistem SAP R/3 pridobilo predvsem tele prednosti:

- En sam sistem bo zadostil skoraj vsem potrebam podjetja. Poslovnoinformacijski sistem Navision, so z rastjo in razvojem podjetja dodelovali in mu dodajali programe, narejene posebej za to podjetje. Tako imajo zdaj ne le precej spremenjen in posebej za potrebe podjetja dodelan sistem Navision, temveč tudi celo vrsto dodatnih programov. Nekateri so bili

narejeni zaradi lokalnih zakonodajnih zahtev (kadri, plače), drugi pa zato, ker uporabljena različica Navisiona ne daje zadostne podpore v logistiki, poslovnem računovodstvu in predvsem nadzoru proizvodnje. S preходом na SAP pričakujem, da bodo navedene pomanjkljivosti odpravili.

- Boljša pokritost proizvodnje. SAP bo omogočal veliko boljše informacijske podpore proizvodnje, saj SAP R/3 vsebuje modul “proizvodnja”, to pa bo omogočilo tudi, da bodo lahko informacijsko podporo proizvodnje vključili v celoten poslovnoinformacijski sistem. Obstoječi sistem Navision je bil namreč razvit primarno za manjša neproizvodna podjetja. V proizvodnji, ki je najobsežnejši del poslovanja podjetja morajo tako uporabiti več različnih informacijskih sistemov, ki sicer delujejo dokaj povezano, vendar so razmeroma slabo integrirani v Navision.
- Lažji prenos podatkov med SAP in drugimi aplikacijami (predvsem MS office). Trenutno uporabljena DOS različica Navisiona skoraj onemogoča neposreden prenos podatkov v MS office ali katero koli drugo aplikacijo, ki poteka pod operacijskim sistemom windows ali linux. Zato zahteva vsak prenos podatkov ročno delo, to pa povečuje možnost za nastajanje napak.
- V okviru SAP R/3 se da vzpostaviti poslovodni informacijski sistem. Obstoječe informacije za odločanje se oblikujejo skorajda izključno v MS office; to zahteva precej ročnega dela pri prenosu podatkov in oblikovanju informacij, te pa potem kot različna poročila pošiljajo poslovodstvu. SAP bo omogočal, da se tovrstne informacije oblikujejo v samem okolju SAP-a (modul kontroling). Poleg tega si bo posamezen poslovodja lahko v okviru okolja SAP razmeroma preprosto sam poiskal informacije in oblikoval potrebna poročila (poročila na zahtevo).
- SAP ni standardni informacijski sistem le v grupaciji Danfoss, temveč tudi med številnimi dobavitelji in kupci podjetja. Omogočena bo neposredna povezava informacijskih sistemov z dobavitelji in kupci, to pa je pomembno predvsem ob vpeljevanju metode delovanja ob pravem času (JIT).

Podjetje predvideva, da bo za prehod na novi informacijski sistem potrebovalo 8–10 mesecev. V osnovni projektni skupini (timu) naj bi bilo okrog 20 ljudi, in med njimi vsi ključni uporabniki pa tudi nekaj zunanjih svetovalcev, predvsem tistih, ki dobro poznajo obstoječi informacijski sistem in vse njegove dodelave. Posebno pozornost bodo morali nameniti izobraževanju uporabnikov – članom projektnega tima in tudi končnih uporabnikov, ki bodo SAP R/3 uporabljali pri vsakdanjem delu.

7.2 Rast podjetja in s tem povezane potrebne organizacijske spremembe

Z rastjo podjetja so nastale potrebe po obdelavi vse večje količine podatkov in tudi po novih informacijah. Oddelek računovodstva in financ se je v preteklih desetih letih sicer povečeval, vendar je bilo razmeroma malo organizacijskih sprememb. Zdaj dela v njem 14 ljudi, dovolj za vse področje računovodstva in financ. V podjetju razmišljajo, da bi v prihodnosti nekoliko jasneje razmejili finance in računovodstvo – iz teh dveh področij bi lahko nastala ločena oddelka. Morda bi bila najprimernejša delitev na dva oddelka, ki bi skrbela za zunanje in notranje uporabnike računovodskih informacij.

Poleg tega se je pokazalo, da z rastjo podjetja vse bolj narašča potreba po organizaciji službe notranje revizije. Za zdaj podjetje nima notranjega revizorja, delno tudi zato, ker ni v navadi, da bi imela Danfossova odvisna podjetja zaposlene notranje revizorje. Delno opravlja to funkcijo t. i. Company Controller, ki je zaposlen na sedežu grupacije in deluje po eni strani kot nadzornik poslovanja posameznih Danfossovih podjetij, po drugi strani pa kot njihov svetovalec. Vseeno menim, da to ni dovolj in da bi potrebovali v obravnavanem podjetju notranjega revizorja.

8 Sklep

Računovodstvo je v slovenskih podjetjih še pred dobrim desetletjem obsegalo predvsem funkcijo knjigovodstva in izdelave poročil za zunanje uporabnike, predvsem državne organe. Poslovodstvo in druge službe v podjetju so smatrale računovodstvo za službo, ki skrbi, da je zadoščeno vsem zakonsko predpisanim zahtevam, uporabnikom v podjetju pa ne more veliko koristiti.

Računalniška obdelava podatkov in poslovni informacijski sistemi omogočajo obdelavo vse večjih količin podatkov. To je po eni strani računovodskim službam v podjetjih olajšalo delo, saj je potrebno vse manj administrativnega dela, po drugi strani pa je naloga še zahtevnejša, saj je treba iz te množice podatkov odbrati tiste, ki so relevantni, in jih pravilno uporabiti za pripravo informacij, koristnih poslovodstvu podjetja.

Čedalje pomembnejše postajajo tudi nekvantitativne informacije, predvsem o poslovnem okolju podjetja, razvoju trgov, tehničnih inovacijah in razvoju posameznih izdelkov. Vse več pozornosti se namenja informacijam o zadovoljstvu kupcev, dobaviteljev, zaposlenih in prebivalstva, na območju, kjer je podjetje. Za strateške odločitve pa so največ vredne najtežje dosegljive informacije. Takšne so na primer informacije o cenovni politiki konkurentov, dobaviteljev in kupcev, o pomembnejših tehničnih inovacijah in izboljšavah, nameranih združitvah in prevzemih in podobne.

Prav je, da se podjetja zavedajo tudi omejitev poslovnoinformacijskih sistemov, saj skoraj ni mogoče priskrbeti vseh potrebnih informacij za sprejemanje odločitev. Največkrat je razmeroma lahko poiskati kvantitativne informacije samega podjetja, težje pa je dobiti informacije o poslovnem okolju podjetja.

Vse bolj se uveljavljajo informacijski sistemi, ki nudijo podporo odločanju. Zelo pomembno je, da je informacijski sistem podjetja usposobljen, da:

- daje periodična poročila z različno vsebino glede na raven poslovodstva in poslovne odločitve, ki se tam sprejemajo;
- priskrbi potrebne informacije ob posebnih dogodkih (večje spremembe v poslovnem okolju podjetja);
- zagotovi potrebne informacije na zahtevo.

V zadnjem času se uveljavljajo nekateri novi prijemi, kot so računovodstvo aktivnosti, ciljni stroški, računovodstvo iztržka, metoda naknadnega razporejanja stroškov in uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja. Vsi ti načini so nekakšen odgovor na nekatere nove postopke pri uporabi novih metod poslovanja, kot so metoda delovanja ob pravem času, metoda obvladovanja celostne kakovosti, metoda odločanja na podlagi rokov in odpravljanje aktivnosti brez dodane vrednosti.

V obravnavanem podjetju imajo to srečo, da so bili kot del mednarodne skupine že na samem začetku prisiljeni upoštevati tudi poslovodni vidik računovodstva, saj je matično podjetje že takrat zahtevalo pripravo nekaterih informacij za notranje potrebe. V začetku so bile to predvsem stroškovne kalkulacije izdelkov, kar pa se je sčasoma razširilo na precej širši spekter informacij.

Tudi v obravnavanem podjetju je opazno, da je težko izločiti iz celotnega nabora dosegljivih podatkov le tiste, ki so za pripravo nekaterih informacij za odločanje najpomembnejši. Kaj hitro se lahko namreč zgodi, da podjetje pripravlja vrsto informacij, ki so same sebi namen in ne pripomorejo k sprejemanju kakovostnih odločitev v podjetju. Vse bolj se kaže tudi potreba po tem, da k pripravljanju informacij spodbujajo uporabniki in ne računovodske službe, saj naj bi uporabniki vedeli, katere informacije potrebujejo za sprejemanje odločitev, v kakšni obliki in kako pogosto.

Dodaten izziv v obravnavanem podjetju je to, da ima večina uporabnikov računovodskih informacij tehnično izobrazbo in večinoma nima ustreznega znanja za razumevanje obširnejših računovodskih poročil. Zato je še toliko bolj pomembnejše, da so pripravljene računovodske informacije jedrnate in ustrezno komentirane.

Tudi v prihodnosti čaka podjetje nekaj izzivov: pripravljati bo treba ustrezne računovodske informacije in poročila, spremeniti marsikaj v organiziranosti in spremeniti poslovnoinformacijski sistem. Prav vpeljava novega poslovnoinformacijskega sistema bo olajšala pripravo ustreznih informacij in tudi omogočila, da bo proizvodnja boljše informacijsko pokrita.

Nadalje bo obravnavano podjetje moralo razmisliti o vpeljavi katerega od novejših prijemov za oblikovanje računovodskih informacij za poslovodno odločanje. Dozdajšnji pristop je zelo tradicionalen iz več razlogov. Nekateri od njih so objektivni, na primer: delovanje v grupaciji, proizvodnja ene same vrste izdelkov in razmeroma visok delež spremenljivih stroškov, po drugi strani pa je razlog tudi v tem, da se podjetje doslej ni dovolj ukvarjalo z novimi poslovnimi prijemi, npr. z delovanjem ob pravem času. V nalogi sem nakazal, da bi bila metoda naknadnega razporejanja stroškov ena od metod, ki bi jo kazalo najprej uporabiti in s tem spodbuditi tudi uporabo katerega od novejših poslovnih prijemov. Ne bi bilo narobe, če bi pobuda za posodobitev poslovne filozofije ali vpeljavo katerega od novejših poslovnih prijemov prišla prav iz računovodske službe podjetja.

Menim, da sem v magistrskem delu izpolnil zadane naloge glede potreb po informacijah za poslovno odločanje v podjetju, teoretičnih izhodišč v poslovodnem računovodstvu in oblikovanju poslovodnih informacijskih sistemov ter glede predlaganih sprememb sistema računovodskega poročanja, potrebnega pri odločanju na primeru podjetja Danfoss Compressors d.o.o.

9 Literatura

1. Arnold, John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions, London, Prentice Hall, 1996, 481 str.
2. Atkinson Anthony A., Kaplan Robert S., Young S. Mark S.: Management Accounting 3rd. ed, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2001, 595 str.
3. Benjamin David, Keer Fred: Information for control and decision making, London, Certified Accountants Educational Projects, 1993, 528 str.
4. Bobek Samo, Lesjak Dušan: Informatika za ekonomiste, Maribor, Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1995, 325 str.
5. Bratina Borut, Hočevar Marko: Letna in računovodska poročila, Študijsko gradivo za strokovno delavnico: Letna in računovodska poročila. Slovenski raziskovalni inštitut za management, 2001, 48 str.
6. Cushing Barry, Romney Marshall: Accounting information systems: a comprehensive approach, Reading (Mass): Addison-Wesley, 1990, 830 str.
7. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi - 1. natis - Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, 205 str.
8. Gordon Judith R., Gordon Steven R.: Information Systems – A Management Approach. Fort Worth: The Dryden Press, 2000, 586 str.
9. Gričar Jože: Prispevek prof. dr. Ivana Turka na področju informacijskih sistemov. Ekonomska revija Ljubljana, 50 (1999), 4 str. 387–393.
10. Fox, Roland: Decision making: a management accounting perspective, Oxford, London: Butterworth: Heinemann, 1990, 391 str.
11. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: Osnove informatike. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993, 334 str.
12. Heitger Lester, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting and Management, Bloomington, Indiana, 1996, 1081 str.
13. Hilton Ronald W., Managerial Accounting: New York, McGraw Hill, 1994, 982 str.
14. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 268 str.
15. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov, revizorjev Slovenije, 1995, 274 str.
16. Hočevar Marko: Računovodska podpora strateškim odločitvam v podjetju. 30 simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Zveza ekonomistov Slovenije, 1998 str. 163–177.
17. Hočevar Marko: Strateška podpora strateškim odločitvam v podjetju. 30 simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 163–177.
18. Holtman Clive: Executive Information Systems nad Decision Support. London: Chapman & Hall, 1992, 246 str.
19. Horngren Charles T., Foster George: Cost Accounting – A managerial emphasis, Sixth Edition. Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, NJ 07632, 980 str.
20. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, 423 str.
21. Jackson Steve, Sawyers Roby: Managerial Accounting: Focus on Decision Making. Fort Worth (TX), Hartcourt College Publishers, 2001, 486 str.
22. Kaplan Robert S.: Advanced management accounting. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1982, 655 str.
23. Kavčič Boštjan: Novi trendi pri metodah kalkuliranja: Diplomsko delo, Ljubljana, 1995, 51 str.
24. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož:

- Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 143–153.
25. Kavčič Slavka: Upravljalno računovodstvo danes in jutri. Zbornik referatov; 26 simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1994, str. 69–79.
 26. Kavčič Slavka, Mörec Barbara: Vpliv politike razporejanja stroškov na stroškovne nosilce, ekonomska enote in kupce na obvladovanje stroškov (gradivo za seminar). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 43 str.
 27. Kleindienst Branko: Ciljni stroški: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij: Zbornik referatov, Portorož, oktober 1997, Ljubljana: LM Veritas, 1997, str. 57–73.
 28. Kolar Iztok: Koristi od strateškega računovodstva: Revizor, letn. 10, št. 10 (oktober 1999), str. 32–57.
 29. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, 453 str.
 30. Koletnik Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije: Zbornik referatov/5. letna konferenca revizorjev 24. – 26. november 1999, Portorož – Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31–43.
 31. Kovačič Andrej, Vintar Marko: Načrtovanje in gradnja informacijskih sistemov. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1994, 316 str.
 32. Lesjak Dušan: Računalniško podprto računovodstvo. Maribor: Društvo računovodskih in finančnih delavcev, 1986, str. 25–46.
 33. Perner Vili: Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevozijskih storitev: Zbornik referatov / 3. letna konferenca preizkušenih notranjih revizorjev, Ribno pri Bledu, 9 in 10. november 2000. – Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 46–62.
 34. Mednarodni računovodski standardi 2001: Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, 1357 str.
 35. McKeown Patrick G., Leitch Robert A.: Management Information Systems. Fort Worth, Texas: Dryden Press, 1993, 611 str.
 36. Montgomery Thompson A.: Managerial accounting information: An Introduction To Its Content And Usefulness. Addison-Wesley Publishing company, Inc., 1979. 750 str.
 37. Možina Stane, Kavčič Bogdan, Tavčar Mitja, Pučko Danijel, Ivanko Štefan, Gričar Jože, Repovž Leon, Vizjak Andrej, Vakčič Aleš, Rus Veljko, Bohinc Rado: Management, Radovljica: Didakta, 194, 1072 str.
 38. Murdick Robert G.: Business Policy and Strategy (an Action Guide), Boca Raton (Florida), St. Lucie Press, 2001, 340 str.
 39. Nash, John Francis: Accounting information systems Boston, Mass.: PWS-Kent, 1989, 631 str.
 40. Panjan Leopold: Kompresorji Črnatelj (zgodovina firme), Črnatelj, samozaložba 1998, 24 str.
 41. Pučko Danijel, Tomažič Branko: Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje kot eno od informacijskih orodij ukrepanja (poslovnih) ravnateljev, Portorož, Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize, 2003, str. 47–68.
 42. Rosen, Lawrence Sydney, Topics in Managerial Accounting. Toronto: McGraw-Hill Ryerson, 1984, 447 str.
 43. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993, 312 str.
 44. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002, 319 str.
 45. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec - Novak Majda: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 460 str.
 46. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovnood računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998, 620 str.
 47. Turk Ivan: Pojmovnik poslovne informatike. Ljubljana: Državna založba, 1987, 446 str.

48. Turk Ivan: Stroškovno računovodstvo. Maribor: Založba Obzorja, 1985, 485 str.
49. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva. Maribor, založba Obzorja, 1984. 430 str.
50. Wolk Harry I: Management Accounting: planning and control Boston, Mass. : PWS-Kent, 1988 754 str.

10 Viri

1. Danfoss Compressors d.o.o. Activity Plan, interno gradivo, Danfoss Compressors d.o.o., 2002
2. Danfoss (URL: <http://www.danfoss.com>), Danfoss, 10.10.2003.
3. Danfoss Intranet (URL: <https://intranet.danfoss.dk>), Danfoss, 10.10. 2003.
4. Letno poročilo Danfoss A/S 2002, Danfoss A/S, 2003.
5. Letno poročilo Danfoss Compressors d.o.o. 2002, Danfoss Compressors d.o.o., 2003.
6. Navision (URL: <http://www.navision.com>), Navision, 4.8.2002.
7. SAP (URL: <http://www.sap.com>), SAP, 5.6.2003.

Slovarček slovenskih prevodov tujih pojmov

- Activity Based Costing (ABC) = Računovodstvo aktivnosti
- Backflush Accounting = Sistem naknadnega razporejanja stroškov
- Balanced Scorecard (BSC) = Uravnoteženo merjenje uspešnosti poslovanja
- Business Center Result (BCR) = Operativni dobiček poslovne enote
- Cost Management System (CMS) = Sistem upravljanja stroškov
- Decision Support System (DSS) = Informacijski sistem za podporo odločanju
- Household Compressors = Kompresorji za uporabo v gospodinjskih aparatih
- Just In Time (JIT) = Metoda delovanja ob pravem času
- Management By Objectives (MBO) = Odločanje na podlagi ciljev
- Management Information System = Informacijski sistem za podporo poslovanju
- Master Budget = Celostni predračun
- Material Requirement Planning = Ureditev načrtovanja materialnih potreb
- Operational Expenses (OE) = Izdatki poslovanja
- Pull Principle = Načelo vlečenja
- Return On Investment Ratio = Koeficient dobičkonosnosti naložb
- The Theory Of Constraints = Teorija omejitev
- Throughput = Iztržek
- Throughput Accounting = Računovodstvo iztržka
- Time Based Management (TBM) = Metoda odločanja na podlagi rokov
- Total Quality Management (TQM) = Metoda obvladovanja celostne kakovosti
- Trigger Event = Sprožilni dogodek
- Value Engineering = Metoda izpeljevanja koristnosti