

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
KONTROLING STROŠKOV PROJEKTOV

Ljubljana, december 2006

SONJA ŠTEFANČIČ

IZJAVA

Študentka Sonja Štefančič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12.12.2006

Podpis: _____

KAZALO

1	Uvod	1
2	Kontroling.....	2
2.1	Zgodovinski razvoj kontrolinga	2
2.2	Pojem in vsebina kontrolinga	2
2.3	Operativni in strateški kontroling.....	5
2.4	Odgovornost za dejavnost kontrolinga.....	6
2.5	Funkcije kontrolinga	7
2.6	Cilji kontrolinga	8
2.7	Informacijski sistem	9
2.8	Organiziranost kontrolinga.....	10
2.9	Povezanost kontrolinga in računovodstva.....	11
3	Projekt.....	12
3.1	Opredelitev projekta	12
3.2	Vrste projektov	12
3.3	Življenjski cikel projekta.....	13
4	Stroški in kalkulacije	15
4.1	Vrste stroškov.....	15
4.2	Mesta odgovornosti, stroškovna mesta in stroškovni nosilci	16
4.3	Problemi ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih	17
4.4	Vrste kalkulacij	18
4.5	Načela kalkuliranja.....	19
4.6	Metoda ABC	19
4.7	Metoda ciljnih stroškov	22
5	Predračun projekta.....	24
5.1	Oblikovanje predračuna	24
5.2	Uporaba standardnih stroškov	26
5.3	Celostni predračun projekta	26
5.4	Predračun prodajne cene	29
5.5	Denarni tok projekta.....	30
5.6	Kako izboljšati proces ocenjevanja stroškov	31
6	Analiza projekta.....	33
6.1	Nadziranje uresničevanja projektov – končna analiza projekta	33
6.2	Ugotavljanje odmkov pri neposrednih stroških	34
6.3	Odmiki pri splošnih stroških	36
6.4	Prispevek za kritje	37
6.5	Poročilo in poročanje	38
7	Sklep	40
	Literatura.....	42
	Viri	43

1 Uvod

Tržno gospodarstvo od podjetij zahteva vedno večjo prilagodljivost in inovativnost za zadovoljitev potreb kupcev in zmožnost prilagajanja spremembam in razvoju okolja. Te zahteve trga lahko podjetje poskuša zadovoljiti s projektno dejavnostjo in projektno organizacijsko strukturo. Ker je projekt enkratna aktivnost, že sam način dela potrebuje določeno stopnjo prilagodljivosti in vedno znova vnaša spremembe v poslovanje. Če želi podjetje svoje cilje in zahteve izpolniti, potem morajo biti vse funkcije podjetja usmerjene k doseganju ciljev. Le-to s svojimi aktivnostmi omogoča in zagotavlja kontroling.

Kontroling je usmerjen v prihodnost, saj s svojimi informacijami predstavlja pomoč vodstvu pri vodenju in odločanju in z usmerjanjem svojih aktivnosti povečuje učinkovitost poslovanja. Za doseganje svojih ciljev uporablja tako računovodske kot neračunovodske informacije. Na nek način prevzema nekatere funkcije računovodstva, vendar posega tudi na druga področja delovanja podjetja. V svoji nalogi sem se osredotočila na kontroling projekta oziroma v projektnih podjetjih, kjer kontroling nudi ogromno možnosti za izboljšanje priprave in izvedbe projekta, zmanjšanje stroškov ter boljše usmerjanje k ciljem projekta in podjetja kot celote. Moja pozornost je bila namenjena predvsem stroškom; njihovem načrtovanju in analiziranju v okviru projekta.

Namen moje diplomske naloge je bil predvsem pridobiti dodatno znanje s področja projektov, kontrolinga in stroškov projektov. S pridobljenim znanjem sem želela izboljšati postopke in metode načrtovanja, kontrole in analize projektov, predvsem z vidika stroškov, v inženiring podjetju, kjer sem do pred kratkim delala.

Cilj naloge je preučiti teorijo in prakso, ju združiti v zaokroženo celoto ter na enem mestu zbrati napotke za uspešno načrtovanje, spremljanje in ocenjevanje stroškov projekta. Menim, da to področje omogoča nadaljnji razvoj in povečanje učinkovitosti, saj se po mojem mnenju analiziranju stroškov projekta posveča premalo pozornosti, njihovo ocenjevanje pa v večji meri še vedno temelji na ocenjevanju na »palec« in na subjektivni oceni posameznika.

Diplomsko nalogo sem razdelila na dva dela. Prvi del vključuje tri teoretična poglavja; o kontrolingu, projektih ter stroških in kalkulacijah. Drugi del je sestavljen iz dveh poglavij, in sicer iz predračuna projekta ter analize projekta. Teoretična osnova tega dela je obogatena z napotki, opombami in pastmi načrtovanja in analiziranja stroškov po projektih.

2 Kontroling

2.1 *Zgodovinski razvoj kontrolinga*

Izvor besede "controlling" izhaja iz srednjega veka in je povezan z latinskim pojmom "contra rolatus", ki je pojasnjeval drugi rezervni zapis prejetega oziroma izdanega blaga ali denarja in je bil potreben zaradi nadzora posla (Horvath, 1994, str. 29). Osebe, ki so to delo opravljale, so imenovali "counterroller". Leta 1292 se je v Angliji pojavil nov izraz za to osebo, to je "comptroller", ki izhaja iz francoske besede "compter", kar pomeni računati. Sama beseda "controlling" pa izhaja iz angleškega glagola "to control", kar pomeni uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti in ga zato ne smemo prevajati kot kontroliranje.

Delovno mesto kontrolorja zasledimo že v 15. stoletju v Angliji, in sicer na kraljevskem dvoru, kjer je bila njegova dolžnost nadzor nad prilivi in odlivi državne blagajne. Leta 1778 v ZDA je kongres ustanovil delovno mesto "comptroller" z namenom upravljanja državnega proračuna in nadziranja razporejanja sredstev (Peemöller, 1992, str. 41).

Začetki današnjega pojmovanja kontrolinga izhajajo iz druge polovice 19. stoletja iz Združenih držav Amerike. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo delovno mesto kontrolorja, je bilo General Electric leta 1892. Kontroling pa se je začel uveljavljati šele po letu 1920, v kar so bila podjetja prisiljena zaradi slabih gospodarskih razmer, kot sta visoka inflacija in veliko poslovno tveganje. Bolj pomembno kot preteklo poslovanje podjetja je postalo poslovanje podjetja v prihodnosti. Podjetja so potrebovala ekonomske strokovnjake, da bi čim bolj zanesljivo napovedali njihovo prihodnost, hkrati pa se je pojavila potreba po presojanju doseganja postavljenih ciljev. Naslednja spodbuda za razvoj kontrolinga sta bila tudi ustanovitev združenja Controller's Institute of America leta 1931 in začetek izhajanja časopisa The controller tri leta kasneje. (Hočevar, 1995, str. 193–194).

Razvoj kontrolinga v ZDA in v Evropi ni bil sočasen. V Evropi, še posebno v Nemčiji, se je začel uveljavljati šele v drugi polovici petdesetih let 20. stoletja, in to predvsem zaradi vpliva ameriških podjetij, ki so kontroling prenesle na svoja hčerinska podjetja v Nemčiji (Hočevar, 1995, str. 195). Kontroling je v Nemčiji doživel pravi razcvet, saj so ga začeli intenzivno raziskovati, objavljati literaturo in ustanavljati stanovska združenja. V osemdesetih se je njegov pomen še povečal zaradi vala nesolventnosti, ki je pokazal potrebo po strokovnjakih, ki bi razreševali nastale situacije (Peemöller, 1992, str. 43–46).

2.2 *Pojem in vsebina kontrolinga*

Zaradi različnega časovnega razvoja v ZDA in Evropi je tudi njegovo pojmovanje različno. V anglo-ameriškem sistemu je kontroling obravnavan kot podproces poslovodstvenega procesa,

kontroler pa se ukvarja z odločevalno naravnanim računovodstvom za notranje in zunanje potrebe. Težišče poročanja je sedanje in prihodnje poslovanje podjetja, ne pa preteklo.

V ameriški literaturi se kot funkcije kontrolorjev največkrat navajajo (Hočevár, 1995, str. 195):

- načrtovanje in nadziranje;
- poročanje in pojasnjevanje;
- ocenjevanje in svetovanje;
- davčno poslovanje;
- poročanje vladi;
- varovanje premoženja podjetja in
- ekonomsko analiziranje.

Horvath meni, da je kontroling podsistem poslovanja, ki podpira urejanje in usklajevanje celotnega poslovnega sistema, ki prek usklajevanja planiranja in kontroliranja pridobi informacije za izboljšanje poslovanja (Horvath, 1994, str. 72).

Izraz kontroling se uporablja za označevanje ravnalne funkcije nadziranja, izraz »controlership« pa za označevanje nalog, ki hkrati pomenijo tudi računovodske naloge. Kontroler oskrbuje poslovodstvo in ga usmerja k odločitvam, skladnim s cilji podjetja. Večinoma je kontroler računovodja, odgovoren za opravljanje vseh računovodskih funkcij (Novak, 1999, str. 559).

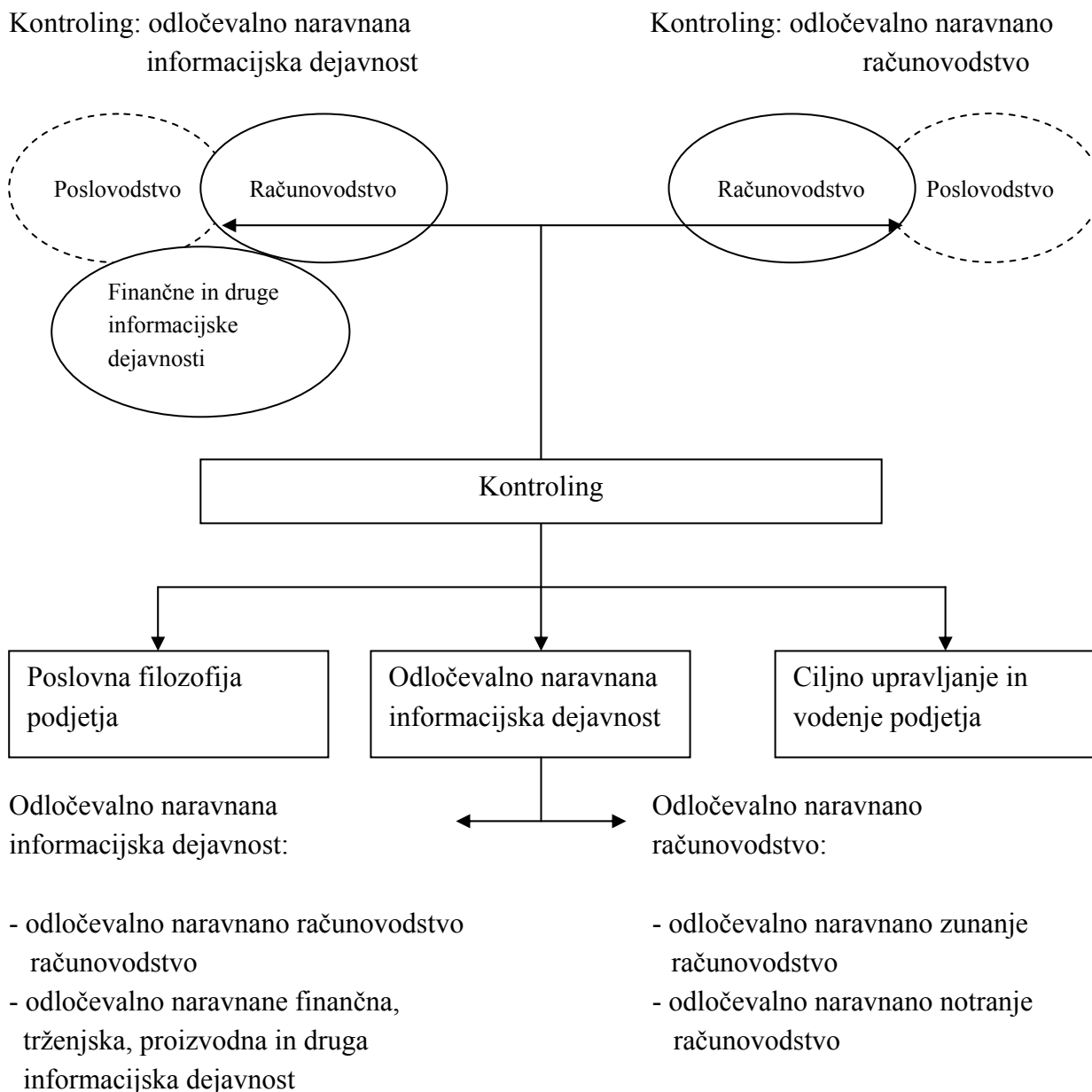
V nasprotju z anglo-ameriškim sistemom pa nemški sistem opredeljuje kontroling ožje, kot navznoter naravnan sistem, saj se ne ukvarja z informacijami za zunanje potrebe.

Po Koletniku (1996, str. 3) je kontroling opredeljen kot poslovna filozofija podjetja, poseben stil vodenja, odločevalno naravnano računovodstvo in druga informacijska dejavnost v podjetju. Kontroling je motor in krmilo poslovanja, ki zahteva ciljno in hkrati decentralizirano vodenje, razvitost podjetniške kulture, podjetniško načrtovanje in nadziranje.

Med naloge kontrolinga Koletnik (1996, str. 4) prišteva:

- svetovanje in usklajevanje pri izdelavi letnih predračunov in dolgoročnih planov podjetja;
- pripravo internih obračunov poslovanja in poslovne uspešnosti;
- svetovanje in notranje informiranje za boljše odločanje glede prihodnjih naložb;
- posredniško vlogo med vodstvom in odgovornimi delavci v podjetju.

Slika 1: Pojemovne in vsebinske razsežnosti kontrolinga



Vir: Koletnik, 1996, str. 22.

Definicije nemškega sistema kontrolinga lahko razdelimo na skupino, ki sprejema usklajevanje delnih sistemov celotnega poslovnega sistema kot glavno nalogo, na skupino, ki opredeli kontroling kot delno področje vodenja, kjer ima kontroler vlogo usmerjevalca, in na skupino, ki meni, da je glavna funkcija kontrolinga oskrba z informacijami, ki so večinoma rezultat računovodskega informacijskega sistema (Melavc, Novak, 2002, str. 30).

Turk (2000, str. 226) opredeljuje kontroling kot nemško obliko poslovnega računovodstva, saj pripravlja informacije za notranje potrebe, zlasti za potrebe posloводства, in zajema predvsem sestavine računovodenja, ki so zunaj knjigovodenja.

Tako v teoriji in praksi ni enotne opredelitve pojma in vsebine kontrolinga. Mnenja se delijo predvsem zato, ker nekateri avtorji menijo, da je kontroling samostojna funkcija, ki podpira poslovodno funkcijo, drugi pa ga opredeljujejo kot del upravljalne računovodske funkcije ali pa zgolj kot ekonomsko svetovanje.

2.3 Operativni in strateški kontroling

Z razvojem kontrolinga se je začelo tudi razlikovanje med operativnim in strateškim kontrolingom.

Operativni kontroling je usmerjen na poslovno in finančno uspešnost ter stabilnost podjetja, kot najpomembnejši cilj se navaja zmanjšanje stroškov. Podatke pridobiva predvsem iz računovodstva. Zanimajo ga informacije o stroških, odhodkih, poslovnih učinkih, prihodkih ter o poslovni uspešnosti po organizacijskih enotah.

Operativno planiranje je optimalna določitev srednjeročnih in kratkoročnih ciljev in nalog ter določitev in merjenje teh ciljev. Kot cilj na ravni podjetja Koletnik navaja donosnost sredstev in kapitala, na področju financiranja likvidnost, finančno strukturo in finančno harmonijo. Na področju prodaje si lahko podjetje za cilj zastavi doseganje določene vrednosti ali odstotka tržnega deleža ali prihodka glede na obstoječe ali nove proizvode ali pa glede na trg, kjer so prihodki doseženi. Vsi zastavljeni cilji morajo biti točno opredeljeni in izmerljivi (Koletnik, 1996, str. 29–30). Planiranje in presojanje se izvaja na podlagi kratkoročnih kazalcev, nadziranje pa z informacijami o razlikah med ciljnimi in uresničenimi kategorijami.

Temeljno orodje, ki ga uporablja operativni kontroling je (Melavc, Novak, 2002, str. 30):

- predračunavanje; predračuni stroškov, odhodkov, prihodkov, prodajnih cen, prispevka za kritje, finančnega toka, bilance stanja, poslovnega izida,
- nadziranje; ugotavljanje odklonov,
- informiranje; presojanje doseženih rezultatov na podlagi kazalnikov in kazalcev ter poročanje,
- organiziranje; usklajevanje organizacijskega postopka, ravnanje s človeškimi zmožnostmi, usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj, strukturiranje dela.

Strateški kontroling je sistematično prepoznavanje priložnosti in nevarnosti in njihovo upoštevanje pri današnjem poslovanju (Mann, 1989, str. 33). Pomemben je torej odnos med podjetjem in njegovim okoljem. Cilj je dolgoročni obstoj podjetja, ki pa je uresničljiv z ustvarjanjem pravih proizvodov in storitev. Zato je strateški kontroling usmerjen h graditvi dejavnikov uspeha podjetja, povečevanju njegove vitalnosti in izboljšanju njegovih možnosti za trajni uspeh (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42).

Podatki in informacije, potrebni za delovanje strateškega kontrolinga, prihajajo iz podjetja ter tudi iz njegovega okolja. Podjetje se mora zavedati vpliva zunanjih dejavnikov in jih znati opredeliti.

Temeljni instrumenti so instrumenti strateškega načrtovanja, kot so analiza SWOT, analiza konkurence, portfeljska analiza, analiza življenjskega cikla proizvodov, ekonomske dodane vrednosti, vrednosti podjetja, obvladovanje stroškov kakovosti in obvladovanje ciljnih stroškov (Koletnik, 2002, str. 24).

Glavne naloge strateškega kontrolinga so (Peemöller, 1992, str. 109–112):

- podpora strateškemu planiranju; sodelovanje pri analizi, izbiri in razvoju instrumentov strateškega planiranja;
- povezovanje strateškega in taktičnega načrtovanja; ugotavljanje izvedljivosti strateških načrtov in določitev primernega časa za začetek njihove izvedbe, določitev kratkoročnih planov v skladu s strateškim načrtom, kar pa je že del operativnega kontrolinga;
- izgradnja in izvajanje strateške kontrole; sodelovanje pri ugotavljanju kontrolnih velikosti, skrb za sistem zgodnjega opozarjanja za pridobivanje informacij.

Operativni in strateški kontroling je možno izvajati le sočasno in v medsebojni povezavi, saj ima operativni kontroling za nalogo usmerjanje poslovnega rezultata, medtem ko strateški kontroling skrbi za dolgoročni obstoj podjetja (Mann, 1989, str. 37).

2.4 Odgovornost za dejavnost kontrolinga

Odgovornost nosi kontroler. Zaradi odločevalno naravnane informacijske dejavnosti, v kateri ima glavni pomen računovodstvo, je kontroler predvsem sodoben, odločevalno in upravljalno naravnan računovodja.

Poklicne in etične vrline, ki jih mora imeti kontroler (Koletnik, 1996, str 23):

- strokovno znanje za obravnavanje računovodskih podatkov kot tudi znanje podjetniške ekonomije;
- glavni projektant in skrbnik poslovno-informacijskega sistema;
- dobro poznavanje vseh poslovnih funkcij podjetja;
- obširno teoretično in praktično ekonomsko znanje ter smisel za poslovno ustvarjalnost;
- osebne predispozicije, se pravi poklicno-etične vrline, za reševanje poslovnih nasprotij.

Melavc (Melavc, Novak, 2002, str. 23) opredeli kontrolerja kot glavnega poslovnega in finančnega računovodjo, ki je odgovoren za nadziranje osebja v računovodskem oddelku, za

pripravo informacij in oblikovanje poročil. Kontroler razlaga linijskim vodjem računovodske informacije in svetuje v postopku načrtovanja, predračunavanja in odločanja na vseh ravneh in funkcijskih področjih podjetja.

Osrednja naloga sodobnega računovodstva oziroma kontrolinga je obvladovanje notranje ekonomije. Za kontrolerja bi lahko rekli, da je krmilni motor podjetja in vodstva oziroma da je posrednik med vodstvom in posameznimi področji dejavnosti poslovnega sistema. Je glavna oseba, ki skrbi za načrtovanje in predračunavanje, in oseba, pri kateri se zbirajo posamezni načrti in predračuni. Skrbi za zgoščevanje načrtov in predračunov, preverja medsebojno združljivost, usklajuje in oblikuje posamezne načrte in predračune v celostni načrt oz. celostni predračun poslovnega sistema.

Kontroler nadzira usklajevanje strateških ciljev z operativnimi, nadzoruje delovanje internih kontrol, analizira razlike med načrtovanimi in doseženimi rezultati. Skrbi za poročanje odločitvenim ravnam in jim posreduje samo informacije, ki so zanje pomembne. Se pravi, da izdeluje podrobnejša ali bolj sumarna poročila, odvisno od ravni odločanja, za katero je poročilo namenjeno. Kljub temu, da je kontroler le pomoč pri odločanju, pa s tem že naredi selekcijo, katere informacije so določeni odločitveni ravni pomembne in katere so brez pomena. Pri svojem delu nujno potrebuje kakovosten informacijski sistem, ki ponudi pomembne informacije hitro in zanesljivo.

2.5 Funkcije kontrolinga

Med funkcije kontrolinga spadajo planska, kontrolna, informacijska in usmerjevalna funkcija. Planska funkcija usklajuje cilje oziroma plane tako, da se s cilji, ki so določeni, posamezni poslovodje identificirajo. Cilji morajo biti dosegljivi in morajo spodbujati poslovodje k doseganju ciljev. Operativni cilji morajo biti skladni s cilji celotnega podjetja, pri njihovem oblikovanju pa morajo biti prisotni tudi tisti, ki so pristojni za njihovo doseganje (Peemöller, 1992, str. 55).

Kontrolna funkcija izvaja primerjavo med realiziranimi in planiranimi kategorijami in analizira odmike, ki so osnova za sprejem morebitnih ukrepov. Če se odločitveni organi odločijo za sprejem in izvajanje predlaganih ukrepov, kontroling skrbi za nadzorovanje učinkov sprejetih ukrepov (Schröder, 1992, str. 30).

Informacijska funkcija pomeni sistematično zbiranje, obdelavo, predelavo in sporočanje vseh za vodenje podjetja pomembnih informacij. Pri tem razlikujemo faze zbiranja, predelovanja in posredovanja informacij (Peemöller, 1992, str. 58). Za sprejemanje pravih ukrepov za vodenje podjetja morajo biti informacije dostopne pravočasno, hkrati pa morajo biti relevantne za ta problem in primerno obsežne. Posamezniku morajo biti posredovane le

informacije z njegovega področja in ki jih lahko uporabi ter so pomembne za njegov cilj. Pripravljene morajo biti tako, da omogočajo sprejemanje odločitev (Schröder, 1992, str. 28).

Poslovni informacijski sistem je osrednji del vsakega kontrolinga, katerega glavni projektant in skrbnik je kontroler. Kontroler je tisti, ki opredeli vrsto, vsebino, roke in prejemnike poročil ter odmike pri nadzornih informacijah. Vodstvo podjetja pa se mora zavedati, da je kakovost podjetja odvisna od kakovosti odločanja ter s tem od kontrolinga (Koletnik, 1996, str. 34).

Usmerjevalna funkcija pomeni pripravo vseh za doseganje ciljev podjetja nujnih informacij, stalno nadziranje planskih ciljev in primerjavo z realizacijo ter po ugotovljenih odmikih predlaganje ukrepov. Križišče funkcij kontrolinga se izrazi v usmerjanju, saj je ta funkcija usmerjena v prihodnost, deluje uravnavno in naj bi podjetje pripeljala nazaj na pravo pot (Peemöller, 1992, str. 58).

2.6 Cilji kontrolinga

V tržnem gospodarstvu celotno tveganje poslovanja podjetja prevzemajo lastniki, zato je temeljni cilj podjetja enak ciljem lastnikov, ki je maksimizacija dobička oziroma tržne vrednosti lastniškega kapitala. Cilj kontrolinga je zato povečanje učinkovitosti poslovanja. V skladu s ciljem kontroling za poslovodstvo in druge odločitvene organe pripravlja informacije, ki omogočajo odločanje o prihodnosti. Kontroling mora vodstvu omogočiti, da pravočasno zazna spremembe v poslovnem okolju, in ponuditi vse potrebne informacije, ki bodo vodile poslovodstvo k pravilnim odločitvam. Se pravi, da mora kontroling podati informacije o nevarnostih in priložnostih, ki se jih lahko pričakuje v prihodnosti, poslovodstvo pa mora na njihovi podlagi sprejeti odločitve.

Poleg dobička pa lahko kot temeljni cilj podjetja upoštevamo tudi kakovostno zadovoljevanje potreb uporabnikov, saj podjetje brez dobrih proizvodov ali storitev dolgoročno ne bi dosegalo dobička ali pa sploh ne bi več obstajalo. Kratkoročno ugoden dobiček lahko zanemarija dolgoročno varnost podjetja, dolgoročno ugoden dobiček pa možnost kratkoročnega dobička (Melave, Novak, 2002, str. 39).

Poleg temeljnih ciljev, kamor prištevamo dobiček, kakovost proizvodov ali storitev, donosnost in finančni izid, si podjetje lahko oblikuje tudi druge cilje. Opremljeni so lahko opisno ali pa vrednostno in morajo biti usklajeni s temeljnim ciljem podjetja. Vsaka poslovna funkcija ima lahko več ciljev. Med opisne cilje podjetja uvrščamo željo po večji varnosti podjetja, možnost širjenja dejavnosti in večji ugled oz. prepoznavnost v družbi. Podjetje si lahko za vrednostni cilj na nabavnem področju postavi cilj znižanja nabavnih cen ali posrednih stroškov nabave, ustreznost zalog materiala in skrajšanje dobavnih rokov. Na področju proizvodnje je najpogostejši cilj zmanjšanje proizvodnih stroškov, ki ga lahko

razdelimo na delne cilje, kot so znižanje potroškov dela, materiala in storitev ter boljši izkoristek delovnih priprav.

Vsi zaposleni v podjetju morajo s svojim delovanjem prispevati k uresničitvi ciljev. Kontroling pa, odvisno od organiziranosti, je lahko prisoten na vseh ravneh odločanja in ne samo na najvišji. S tem daje podjetju možnost za lažje doseganje zastavljenih ciljev.

2.7 *Informacijski sistem*

Delujoč informacijski sistem je pri izvajanju dejavnosti kontrolinga ključna pomoč pri povezovanju izvajalnega in upravljalnega sistema. Hkrati zagotavlja zbiranje, posredovanje podatkov in oblikovanje informacij. Podjetje mora izbrati tak informacijski sistem, ki bo omogočal pravilno in točno bazo podatkov. Posledice neustrezne informacijske podpore se pokažejo na napačnih odločitvah podjetja.

Za dobro poslovanje podjetja so danes informacije ključnega pomena, informacijski sistem pa je jedro vsakega kontrolinga, zato mora kontroling vsem ravnem managementa zagotavljati vse informacije. Dobre informacije morajo biti primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne (Hočevlar, Igličar, Zaman, 2002, str. 14).

Informacijski sistem je ustrezen le, če izpolnjuje minimalne pogoje. Mednje uvrščamo poznavanje odgovorov na vprašanja: kaj, kdaj, kako, kdo in čemu informirati. Vsi izvajalci notranjega informacijskega sistema morajo imeti opredeljene naloge, da je vidna transparentnost njihove potrebnosti in koristnosti. Informacije so različne glede na odločitvene ravni, katerim so namenjene, zato je treba imeti jasno opredeljene cilje in naloge po odločitvenih ravneh, katerim so informacije namenjene. Ker so poslovni procesi izpostavljeni hitrim spremembam, so potrebne hitre in pravilne odločitve. Informacijski procesi morajo biti skladni z dinamiko drugih procesov, zato morajo biti informacije pravočasne in točne. Podjetje mora imeti izoblikovan celovit način informiranja, s čimer se zagotavlja kakovostne informacije. Vse formalne informacije se običajno posreduje v pisni obliki. Na vprašanje, kdo je dolžan informirati odločitvene ravni, dobimo odgovor v opredelitvi in razdelitvi nalog med zaposleni informacijske dejavnosti. Kontroler ima nalogo uskladiti vse informacijske želje, potrebe in ponudbe, ki izhajajo iz različnih nalog posloводства. Želje so lahko tudi subjektivne narave in ni nujno, da so potrebne za poslovno odločanje. Potrebne in objektivne so le tiste, ki izvirajo iz odločitvenih nalog. Izdelovalci poročil, ki dajejo informacije, in posloводство, ki jih sprejema, imajo vsak svoj pogled na določeno informacijo in čim bolj se pogleda ujemata, kakovostnejša je dana informacija.

Informacijski sistem je mogoče uresničevati na različno, zato lahko govorimo o naslednjih vrstah informacij:

- z vidika oblik je mogoča ustna ali pisna informacija;
- z vidika vrste odločanja ločimo predračunske, obračunske in nadzorne informacije;
- z vidika kontinuiranosti imamo redne in posebne informacije;
- z vidika kroga in namena uporabe ločimo splošne in posebne informacije;
- z vidika izvora podatkov delimo informacije na notranje in zunanje in
- z vidika predmeta poročanja imamo informacije o financiranju, nabavi, prodaji, proizvodnji, ekonomiki.

Vsaka informacija omogoča vpogled v stanje in poslovne procese, ki sodelujejo pri uresničevanju poslovnih nalog in cilja podjetja. Podjetje potrebuje za informiranje strokoven kader, ki priskrbi in ustrezno evidentira podatke o stanjih in poslovnih procesih ter jih posreduje odločitvenim ravnam, kar poveča učinkovitost in uspešnost poslovanja.

2.8 Organiziranost kontrolinga

Dejavniki, ki vplivajo na opredelitev kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja, so velikost in organizacijska struktura podjetja ter okolje. V majhnih podjetjih je funkcija kontrolinga zajeta v funkciji direktorja. V velikih podjetjih so problemi številnejši, zahtevajo specifično znanje in dobre kadre za njihovo reševanje, zato se pojavi potreba po kontrolingu. Obstaja pozitivna povezava med velikostjo podjetja in kontrolingom, poleg tega si večja podjetja tudi zaradi ekonomskih razlogov lažje privoščijo dodaten oddelek (Peemöller, 1992, str. 82–84).

Kontroling je odvisen od okolja in velikosti podjetja, tehnologije, poslovne uspešnosti, stopnje centralizacije in organizacijske kulture. Lahko je organiziran v podjetju ali pa zunaj njega. Predvsem mala evropska podjetja se odločajo za zunanji kontroling, saj imajo za to specializirana podjetja večje znanje ter so časovno in ekonomsko učinkovitejša. Za uvedbo notranjega kontrolinga podjetje potrebuje ustrezen kader in celovit računovodski informacijski sistem, kjer osrednje mesto zavzema stroškovno računovodstvo. Kontroling v podjetju lahko izvaja moderno zasnovana računovodska služba, kjer delo kontrolerja opravlja vodja računovodstva. Pogosto pa podjetja uvedejo štabno službo oziroma samostojno funkcijo, s katero kontroling dobi večjo veljavo in pa predvsem samostojnost in neodvisnost. Način organizacije kontrolinga je lahko centraliziran ali decentraliziran. Pri centralizirani obliki je združen v eni informacijski službi, ki jo vodi kontroler. Decentralizirana oblika kontrolinga, ki je primernejša za manjša podjetja, pa ima poleg osrednje službe tudi kontrolerje po posameznih poslovnih področjih.

Položaj funkcije kontrolinga v organizacijski shemi podjetja je lahko glede na velikost podjetja različen, vendar pa mora imeti močan položaj v podjetju. Če kontroling ni

samostojna služba v samem vrhovnem vodstvu, potem mora biti kontroler uvrščen najmanj na drugo najvišjo poslovodno raven podjetja. Učinkovit kontroling je velikokrat organiziran kot štabni oddelek. V večjih podjetjih zahteva matrično organiziranost, v kateri bodo kontrolerji po posameznih poslovnih funkcijah, divizijah in krajevnih področjih podrejeni neposredno štabnemu oddelku, ki ga vodi glavni kontroler (Melavc, Novak, 2002, str. 13).

Podjetje kot poslovni sistem je sestavljeno iz izvajalnega, informacijskega in odločevalnega sistema. Izvajalni sistem je sistem, v katerem se izvaja poslovni sistem, ki je sestavljen iz temeljnih poslovnih funkcij, kot so proizvodna, prodajna, finančna, kadrovska in nabavna funkcija. Vsebina odločevalnega sistema je odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki so pomembne za nemoteno delovanje podjetja. Informacijski sistem pa je vez med izvajalnim in odločevalnim sistemom. Funkcije informacijskega sistema so obravnavanje podatkov o preteklosti in prihodnosti, kontrola in analiza podatkov. Glavni del informacijskega sistema je računovodski informacijski sistem. V teoriji zasledimo uvrstitev kontrolinga v vse tri podsisteme.

2.9 Povezanost kontrolinga in računovodstva

Melavc in Novak (2002, str. 35) menita, da je kontroling sodobno računovodstvo, ki predstavlja osrednjo informacijsko službo poslovnega sistema, ter da v okviru dejavnosti kontrolinga delujejo tudi vse funkcije računovodstva, to so predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje. Zato lahko izraz kontroling zamenjamo z izrazom računovodstvo in izraz kontroler z vodjo poslovnega računovodstva.

Z Melavcem in Novakom se strinja tudi Hočevár (1995, str. 199), ki meni, da uvajanje izraza kontroling v računovodsko funkcijo ni potrebno, ker je sama opredelitev računovodske funkcije dovolj široka in jasna. Z uvedbo pojma kontroling bi bilo treba na novo opredeliti računovodske funkcije predračunavanja, analiziranja in nadziranja ter tudi finančno in upravljalno računovodstvo.

Koletnik (1996, str. 24) pa opredeli kontroling kot odločevalno naravnano računovodsko dejavnost, ki omogoča podporo vsem odločevalnim ravnam z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami, ki lahko izvaja tudi naloge iz poslovno-operativnih informacijskih sistemov in ne more delovati zunaj računovodstva. Ima razvito stroškovno in finančno računovodstvo ter vse štiri računovodske funkcije, ki so predračunavanje, knjigovodstvo, analiziranje in nadziranje.

Čeprav kontroling nadomešča oziroma posega v nekatere funkcije računovodstva, se je ta izraz uveljavil tudi v Sloveniji. Njegova glavna naloga je strokovna pomoč poslovodstvu, torej gre za nemški pristop, ker se ukvarja le z notranjimi informacijami.

3 Projekt

3.1 *Opredelitev projekta*

Za projekt lahko najdemo veliko definicij, saj ga vsak avtor opredeljuje drugače. Burke (1993, str. 9) ga opredeli kot skupino aktivnosti, ki se morajo izvršiti v logičnem zaporedju, da ustrezajo cilju, ki ga je določil naročnik.

Po Rozmanu (1995, str. 1) je projekt zaključena celota med seboj povezanih aktivnosti. Značilna je enkratna in časovno omejena dejavnost, za katero so potrebne poslovne prvine in viri sredstev ter sodelovanje ustreznega kadra.

Meredith in Mantel (2000, str. 9) definirata projekt kot edinstveno aktivnost, ki ima jasno definiran končni rezultat.

Kerzner (1998, str. 2) navaja, da je projekt skupina medsebojno povezanih aktivnosti, ki imajo specifičen cilj in tudi določene omejitve. Za izvajanje aktivnosti se potrebuje vire (denar, ljudi, opremo ...), podjetje pa ima na razpolago omejena finančna sredstva. Vsak projekt ima svoj začetek in konec.

Iz zgornjih definicij lahko povzamemo, da projekt obsega zaokroženo skupino povezanih in prepletenih aktivnosti, ki se običajno v isti obliki ne ponavljajo. Z vsakim projektom želimo doseči določen cilj, ki je lahko produkt ali storitev. Aktivnosti projekta omejujejo razpoložljivi viri, čas in stroški.

3.2 *Vrste projektov*

Ljubič (1998, str. 218) deli projekte glede na:

- določenost oz. determiniranost;
Pri determinističnih projektih so znane vse dejavnosti, ki jih je treba opraviti, in njihova medsebojna odvisnost, cilj pa bo gotovo dosežen. Pri stohastičnih projektih pa niso poznane vse dejavnosti, zato ni nujno, da projekt uspe.
- objekt;
Projekt je lahko fizičen, se pravi, da je fizično otipljiv, rezultat pa eksaktno merljiv, medtem ko pri abstraktnih projektih objekt ni otipljiv in rezultat ni eksaktno merljiv.
- izvajalce;
Interne projekte izvaja osebje, zaposleno pri naročniku projekta. Eksterne projekte pa na podlagi pooblastila za naročnika izvajajo specializirana podjetja, čemur pravimo princip inženiringa.
- velikost in sestavo problema;

Preprosti projekti se izvajajo v okviru nekega projekta in so zadolžitev linijskih vodij. Kompleksni projekti zahtevajo svojega projektne vodjo in veliko sredstev dela, saj so dolgotrajni, tvegani.

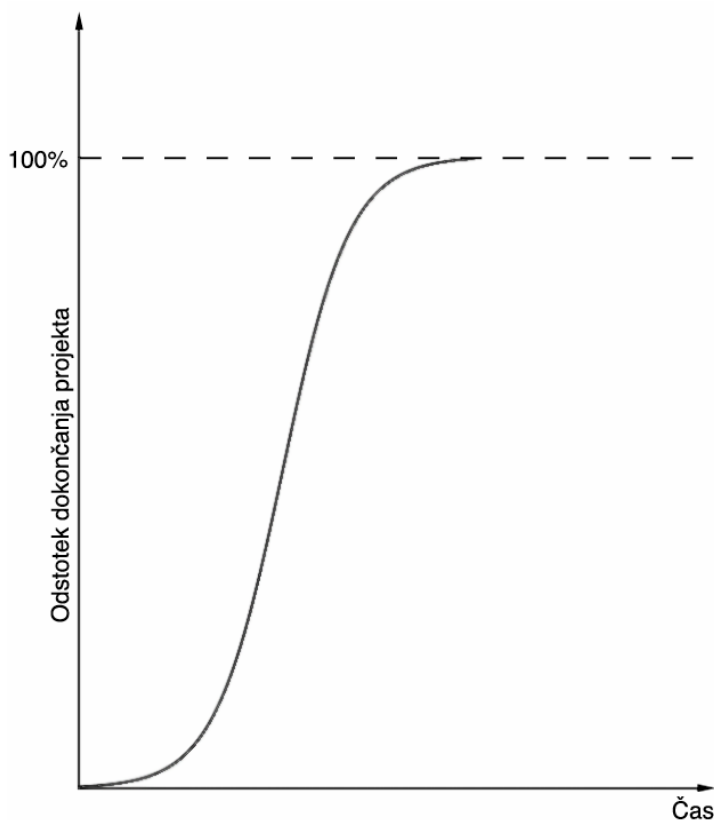
- način izvedbe;

Enkratni projekti se pojavijo samo enkrat ali pa se redko izvajajo enako. Primerna je nestalna projektna organizacija. Projekti, ki se pojavljajo večkrat in so si podobni glede izvedbe in načina vodenja, gradijo v teh sistemih projektne procese, ti pa se največkrat pojavljajo v projektno usmerjenih podjetjih.

3.3 Življenjski cikel projekta

Vsak projekt je skupek različnih dejavnosti, te pa potekajo v določenem zaporedju. Vsak projekt gre v svojem življenjskem ciklusu skozi določene faze, ki se seveda razlikujejo, kot se razlikujejo projekti med seboj. Kljub temu pa so za vse značilni počasen začetek, hitra izvedba in počasen konec.

Slika 2: Krivulja življenjskega cikla projekta



Vir: Meredith, Mantel, 1995, str. 13.

Življenjski cikel projekta bi lahko predstavili tudi drugače, in sicer glede na velikost napora, dela in drugih sredstev, ki jih je treba vložiti v posamezni fazi oziroma v celotnem času trajanja projekta. Prva faza projekta ne zahteva veliko sredstev, vendar pa zahteva čas za

idejo, planiranje in organizacijo projekta. V fazi izvajanja projekt porablja tako čas kot tudi sredstva, za zadnjo fazo pa je ponovno treba manj sredstev in manj časa.

Vsak projekt razdelimo v tri faze:

- zasnova oziroma začetek;
- izvedba;
- zaključek projekta.

V fazi zasnove podjetje sprejme odločitev o izvedbi projekta, opredeli namen in cilje, določi projektne vodjo in projektni tim ter organizira delo pri projektu. Za izvedbo je treba zagotoviti tudi primeren vir financiranja, pripraviti temeljni plan projekta, plan aktivnosti in predračun.

Temeljni plan projekta je rezultat sestankov, na katerih se usklajujejo tehnične zahteve in cilji, zahteve glede kakovosti in terminski plani posameznih aktivnosti.

V temeljnem planu prikažemo delitev projekta na faze in opredelimo le glavne aktivnosti in mejnike. Natančnejši plan vsebuje plan aktivnosti projekta, terminski plan in plan stroškov. V planu aktivnosti se glavne aktivnosti razčleni na delovne naloge, ki so potrebne za izvedbo projekta, opredeli odgovorno osebo in predvideni čas trajanja za vsako posamezno nalogo. Plan aktivnosti je glavni instrument za ugotavljanje in usmerjanje odmakov pri projektu. Omogoča nadziranje napredovanja projekta, spremljanje stroškov in časovnih rokov ter daje primerjavo med planiranim in doseženim. Na osnovi plana aktivnosti tudi ocenimo stroške posameznih aktivnosti. Če jih seštejemo, dobimo predračun celotnih stroškov projekta. Na podlagi te ocene se odločimo, ali sploh začeti projekt ali ne. Terminski plan vsebuje aktivnosti projekta, njihove začetke, konce, mejnike med njimi in medsebojno odvisnost posameznih aktivnosti (Schmidberger, 1994, str. 343–346).

Temeljni plan naj bi vseboval (Meredith, Mantel, 1995, str. 203–205):

- pregled; to je kratek povzetek ciljev in namena projekta;
- cilje in predvideni dobiček; tako tehnične cilje kot tudi cilje v zvezi s konkurenco;
- splošen vodstveni in tehnični pristop k delu pri projektu;
- pogodbene vidike; treba je pripraviti celoten popis zahtev, ki izhajajo iz pogodb s kupci in dobavitelji, opis poročil in postopkov;
- terminske plane; ocena časa, ki je potreben za izvedbo posameznih nalog;
- vire; treba je pripraviti predračun projekta, v katerega se vključi vse predvidene stroške po posameznih nalogah, poleg tega je treba opredeliti metode za nadzorovanje stroškov in kontrolne postopke;
- osebje; treba je opredeliti veščine in izobrazbo ljudi, ki se jih potrebuje za tim;
- metode ocenjevanja;
- potencialne probleme.

Kljub planom je v fazi izvedbe potrebno še dodatno, podrobnejše planiranje aktivnosti. Izvedbo projekta je treba stalno spremljati, primerjati planirano z realiziranim, ugotavljati doseganje rokov po posameznih aktivnostih, spremljati višino stroškov glede na plan. Ugotovljene spremembe je treba opisati in analizirati, opozoriti na kritične razlike in uvajati korektivne ukrepe, če so potrebni.

4 Stroški in kalkulacije

4.1 Vrste stroškov

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov, to je k ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri delovanju podjetja pa se seveda pojavljajo stroški, ki pomembno vplivajo na poslovne odločitve. Poznavanje stroškov je zato bistvenega pomena. Informacije o njih pridobimo iz stroškovnega računovodstva, zato mora biti dobro organizirano in učinkovito, saj vodstvo potrebuje za odločanje ustrezne in pravočasne informacije. Predračunavanje ima v podjetju pomembno vlogo, saj olajša odločanje in omogoča presojanje kasneje uresničenih stroškov, s čimer omogoča nadzor nad njimi. Za pripravo kakovostnega predračuna pa je treba zelo dobro poznati obnašanje stroškov v različnih okoliščinah.

Stroške lahko členimo na vrste po najrazličnejših merilih:

- glede na to, na katero prvino poslovnega procesa se nanašajo, razlikujemo naravne vrste stroškov predmetov dela, delovnih sredstev, dela in storitev;
- glede na časovni vidik ločimo načrtovane in uresničene stroške;
- glede na poslovno funkcijo ločimo proizvodjalne in neproizvodjalne stroške nabave, prodaje in splošnih dejavnosti;
- glede na možnost pripisovanja stroškov posameznim stroškovnim objektom jih delimo na neposredne oziroma direktne in posredne oziroma splošne stroške poslovnih učinkov;
- glede na obdobje vplivanja na poslovni izid razlikujemo stroške, ki se zadržujejo v zalogah, in stroške obdobja;
- glede na pomembnost pri poslovnih odločitvah ločimo odločujoče in neodločujoče ter obvladljive in neobvladljive;
- glede na to, ali jih opazujemo v istem delu poslovnega procesa, kjer se najprej pojavijo, ali tam, kamor smo jih zaradi povezanosti procesov prenesli, ločimo izvirne in izvedene oziroma izpeljane stroške;
- glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja razlikujemo stalne oziroma fiksne in spremenljive oziroma variabilne stroške.

Zadnja razdelitev je za pripravo predračunov in za pripravo računovodskih informacij nasploh najpomembnejša, saj se spremenjen obseg poslovanja kaže v povečanju ali zmanjšanju le spremenljivih stroškov, medtem ko fiksni ostanejo enaki. Spremenljive stroške delimo na napredujoče, sorazmerne in nazadujoče. Poleg zadnje razdelitve je za poslovno odločanje in predvsem za nadziranje kot odločevalno funkcijo pomembna tudi delitev glede na časovni vidik, saj moramo stroške oceniti, še preden se začne proizvodni proces oziroma izvajanje storitve. Ko pa je proizvod narejen ali storitev opravljena, pa moramo poznati dejanske stroške, ki se nanašajo na ta proizvod ali storitev.

4.2 Mesta odgovornosti, stroškovna mesta in stroškovni nosilci

Podjetja, katerih temeljna dejavnost je priprava in izvedba projektov, običajno hkrati delajo več projektov. S tem se pokaže potreba po ločevanju stroškov in prihodkov po posameznih projektih ter tudi potreba po ugotavljanju njihove uspešnosti. Podjetje, če želi uspeti dolgoročno, mora voditi evidenco stroškov po projektih, saj je od tega odvisna tudi prodajna cena.

Mesta odgovornosti delimo na stroškovno, prihodkovno, dobičkovno in naložbeno. Stroškovno oziroma odhodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem je poslovodja v okviru pooblastil odgovoren za načrtovane stroške oziroma odhodke, o katerih tudi odloča. Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja v okviru svojih pooblastil odloča in odgovarja za načrtovane prihodke. Pri poslovnoizdinem oziroma dobičkovnem mestu odgovornosti poslovodja odloča in je tudi odgovoren za načrtovane stroške oziroma odhodke in za prihodke oziroma za načrtovan poslovni izid. Pri naložbenem mestu odgovornosti poslovodja poleg odločanja in prevzemanja odgovornosti za načrtovane stroške oziroma odhodke, prihodke oziroma za načrtovan poslovni izid prevzema odgovornost tudi za načrtovano donosnost naložb (SRS 20, 2006, točka 20.31).

Mesto vodje projekta je lahko stroškovno ali dobičkovno mesto odgovornosti. Vodja projekta odgovarja za obvladljive stroške, nastale neposredno pri projektu. Med obvladljive stroške spadajo stroški, nad katerimi ima vodja projekta popoln nadzor. Prodajno ceno lahko oblikuje v sodelovanju z vodstvom podjetja ali pa sam, seveda ob pomoči računovodstva. Vodja projekta je tisti, ki projekt vodi in ve izbrati prave dobavitelje, katere in koliko materiala, proizvodov in storitev potrebuje za izvedbo, na podlagi katerega se pripravi predračun stroškov. Podjetja, ki spodbujajo decentralizacijo upravljanja in tveganja ter odločanje na nižjih ravneh, uvedejo dobičkovna mesta odgovornosti. Z delegiranjem razbremenijo vodstvo in povečajo motivacijo vodje projekta za uspešno delo.

Poleg izraza mesto odgovornosti moramo poznati tudi izraz stroškovni objekt, ki je tehnično ime za namen, za katerega se ugotavljajo stroški (Igličar, Hočevár, 1997, str. 290). Nastajanje stroškov je vedno povezano z nekim namenom oziroma stroškovnim objektom, kljub temu pa

so lahko nameni nastajanja različni. Lahko se nanašajo na proizvode, storitve, organizacijske enote, kupce ali pa dejavnosti, za katere hočemo ugotoviti stroške. Pod pojmom stroškovni objekt se pojmuje bodisi stroškovno mesto bodisi stroškovni nosilec.

Stroškovno mesto je opredeljeno kot funkcionalna, prostorska in vsebinsko zaokrožena enota podjetja, v kateri se pri poslovanju pojavljajo stroški, za katere imamo izoblikovane nosilce odgovornosti (Pučko, Rozman, 1996, 172). Iz stroškovnih mest se stroški razporejajo naprej na stroškovne nosilce. Stroškovna mesta so lahko proizvodna ali neproizvodna. Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima dvojen namen:

- z ugotavljanjem višine stroškov na stroškovnem mestu iščemo vzroke in odgovornost za njihov nastanek;
- poznavanje vzrokov nastanka stroškov po stroškovnih mestih omogoča njihovo razporejanje na stroškovne nosilce.

Podjetja oblikujejo različno število stroškovnih mest. Odvisno je od same dejavnosti in velikosti podjetja, od organizacijske strukture in tudi metode obračuna stroškov, ki jo podjetje uporablja.

Stroškovni nosilci so lahko izdelki, polizdelki, storitve, skupine proizvodov, projekti in tudi kupci. Kaj je opredeljeno z izrazom stroškovni nosilec, je odvisno od vrste informacij, ki jih želimo pridobiti in spremljati. Podjetja, ki se ukvarjajo s projektnim delom, kot na primer oglaševalska, gradbena in inženiring podjetja, za stroškovni nosilec uporabljajo posamezen projekt. Stroškovno mesto pa jim omogoča dodatno specifikacijo stroškov v okviru posameznega projekta glede na dejavnost, pri kateri so nastali (prodaja, nabava, proizvodnja).

4.3 Problemi ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

Delitev stroškov na stroškovna mesta nam poleg informacij o višini stroškov po posameznih stroškovnih mestih omogoča tudi iskanje vzrokov za nastajanje stroškov in opredelitev odgovorne osebe za njihov nastanek. S tem spoznamo, kdo nadzira nastajanje stroškov in kdo lahko sprejema ukrepe, s katerimi imamo možnost uravnavati nadaljnje nastajanje stroškov. To omogoča uspešno gospodarjenje posameznih delov podjetja in daje osnovo za predračunavanje stroškov (Pučko, Rozman, 1996, str. 174).

Neposredne stroške je enostavno razporejati po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, ker lahko iz knjigovodskih listin ugotovimo, na kaj se nanašajo. Problem razporejanja se pojavi pri posrednih stroških, saj jih je mogoče s stroškovnimi mesti in nosilci povezovati le posredno. Ti stroški se pojavijo, ko podjetje proizvaja različne proizvode z istimi delovnimi sredstvi ali porablja iste materiale pri proizvodnji. Med posredne stroške spadajo tako stroški, ki nastanejo v proizvodnem obratu, se pravi stroški izdelave, kot tudi stroški, ki niso

neposredno povezani s proizvodjanjem proizvodov ali opravljanjem storitev. Slednje delimo na stroške nabave, uprave in prodaje. Zato posredne stroške razporejamo s pomočjo posebnih ključev, ki običajno temeljijo na preteklih podatkih in informacijah ali pa kažejo domneve o porabi po posameznih stroškovnih mestih.

Ključ predstavlja razmerje med posrednimi stroški in osnovo:

$$\text{Ključ} = (\text{posredni stroški} / \text{osnova}) * 100$$

Izračun pove, koliko odstotkov posrednih stroškov odpade na posamezni stroškovni nosilec. Pravilnost izračunov je odvisna od pravilno izbrane osnove, ki mora zagotoviti razporeditev posrednih stroškov na nosilce, ki so jih dejansko povzročili. Osnova so neposredni stroški ali neposredni potroški, ki morajo biti v čim večji medsebojni odvisnosti s posrednimi stroški. Podjetje lahko uporabi eno osnovo za razporejanje vseh posrednih stroškov ali pa za vsako vrsto posrednih stroškov svojo osnovo. Zadnja možnost je običajno primernejša in daje boljše rezultate.

Najpogostejše količinske osnove so porabljene količine pravih predmetov dela, količine izdelanih proizvodov, porabljeno število strojnih ali neposrednih ur dela in število zaposlenih delavcev neposredno v proizvodnji. Med vrednostne osnove spadajo vsi neposredni stroški, stroški neposrednega dela, stroški pravih predmetov dela in prodajna vrednost proizvodov (Pučko, Rozman, 1996, str. 181–182).

4.4 Vrste kalkulacij

Informacije o tem, zakaj so stroški nastali, dobimo s pomočjo kalkulacij. Kalkulacija je postopek, s katerim obračunamo stroške, ki sestavljajo lastno ceno proizvoda, hkrati pa je lahko tudi način za izračunavanje prodajne cene blaga in storitev. Brez poznavanja stroškov za posamezen proizvod ali storitev podjetje nima jasnega merila, kako visoka naj bo prodajna cena. Prav tako moramo zelo dobro poznati stroške, kadar želimo stopiti na nov trg, da bo določen izdelek rentabilen. Iz tega lahko sklenemo, da je poznavanje obnašanja in višine stroškov bistvenega pomena pri poslovnem odločanju. Za poslovne odločitve so pomembne pravilne in pravočasne informacije. Vse poslovne odločitve se sprejemajo in uresničujejo na podlagi stroškov podjetja in lastne cene izdelka. Na podlagi kalkulacij se postavljajo okvirne prodajne cene, spremlja se njihovo gibanje in ugotavlja razmerje med prodajno ceno in stroški.

Kalkulacija je računovodsko poročilo, v katerem so na voljo računovodski podatki in informacije o zneskih sredstev, o posameznih vrstah stroškov, o lastni in prodajni ceni ter o poslovnem rezultatu. Zato je kalkulacija osnova za poslovno politično ukrepanje v podjetju, saj podjetje tako načrtuje poslovno uspešnost, realneje postavlja prodajne cene in izvaja analize gibanja stroškov in poslovne uspešnosti v času (Pučko, Rozman, 1996, str. 178).

Pučko in Rozman (1996, str. 178) ločita kalkulacije po času in obsegu. Med kalkulacije z vidika časa všteta predračunske, vmesne in obračunske. Predračunske so tiste, s katerimi skušamo ugotoviti višino vseh stroškov na proizvod ali storitev. Na teh kalkulacijah temeljita vodenje poslovne politike in sprejemanje poslovnih odločitev. Medkalkulacije delamo hkrati z izvajanjem poslovnega procesa, zato omogočajo njegov nadzor, nadzor nad stroški in posledično tudi ukrepanje, če so bili ugotovljeni odmiki od načrtovanih kategorij. Obračunske kalkulacije sestavljamo po končani proizvodnji, storitvi, projektu ali ob koncu poslovnega leta. Z njimi ugotovimo dejanske zneske stroškov in jih razdelimo na stroškovne nosilce. Obračuni omogočajo izvedbo analize odklonov med načrtovanimi in dejanskimi stroški in ugotavljanje vzrokov zanje, kar je naša osnova za predračune v prihodnosti.

Z vidika obsega kalkulacij pa ločimo posamične in skupinske. S posamičnimi ugotavljamo obseg stroškov, ki jih povzroči posamezen stroškovni nosilec, s skupinskimi pa stroške skupine stroškovnih nosilcev.

4.5 Načela kalkuliranja

Za čim kakovostnejše kalkuliranje je treba upoštevati naslednja osnovna načela kalkuliranja (Pučko, Rozman, 1996, str. 179):

- načelo natančnosti; pri kalkulaciji moramo upoštevati vse stroške, ki se nanašajo na proizvodnjo določenega proizvoda ali opravljanje storitve;
- načelo stvarnosti oziroma dokumentiranosti; vsi zneski, ki so upoštevani v kalkulaciji, morajo biti dokumentirani;
- načelo primerljivosti oziroma urejenosti; zneski, prikazani v kalkulacijah, morajo biti zajeti tako, da omogočajo primerjave z ustreznimi zneski v drugih kalkulacijah. To načelo daje osnovo za vse primerjalne analize kalkulacij;
- načelo preglednosti in jasnosti; kalkulacija mora biti pregledna in razumljiva vsem, ki jo uporabljajo;
- načelo ažurnosti; kalkulacija mora biti pripravljena pravočasno;
- načelo časovne razmejitve; stroške, ki nastanejo enkratno, v veliki višini in se nanašajo na več obdobj, moramo vračunati v vsa obdobja, na katera se nanašajo.

4.6 Metoda ABC

Izbira metode je odvisna od organizacijske strukture podjetja, od načina razporejanja stroškov in od načina proizvodnje. Podjetja običajno pripravljajo predračune po naravnih vrstah stroškov, pri projektih pa je smiselno pripraviti predračun po aktivnostih (Meredith, Mantel, 1995, str. 297).

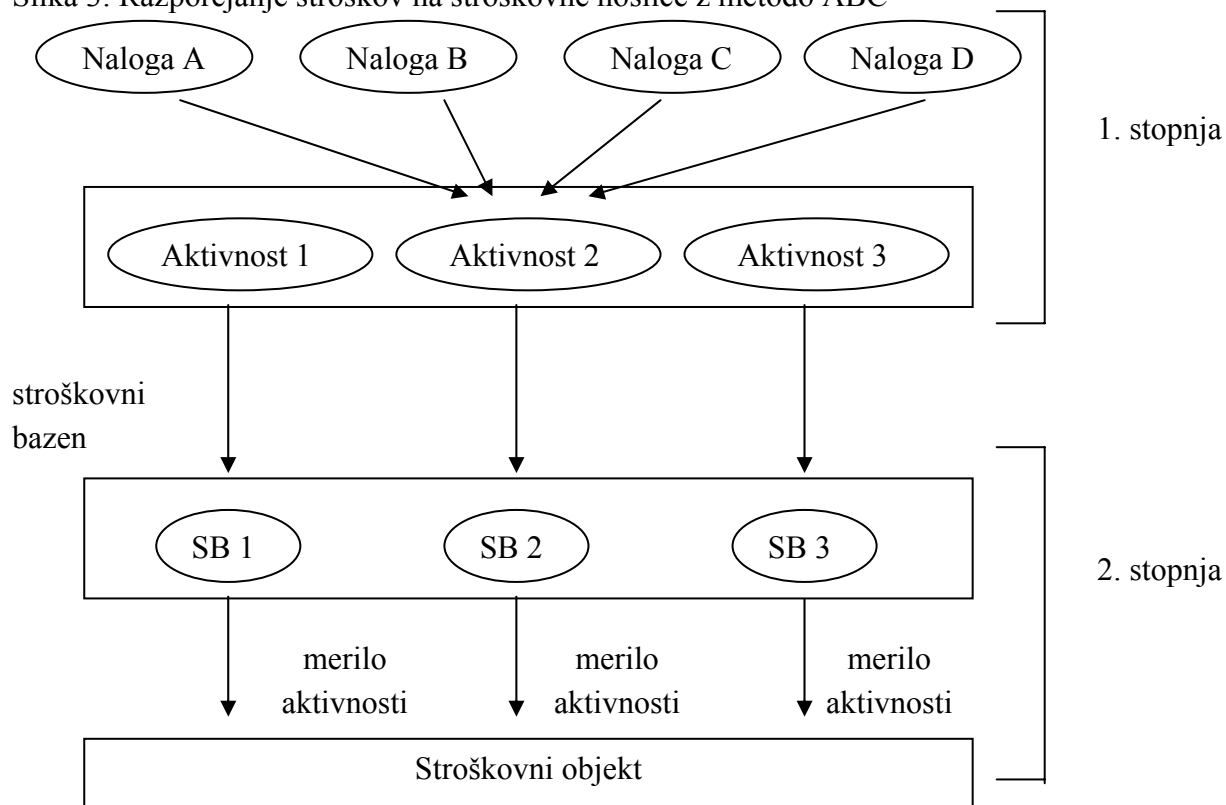
Gre za novejši pristop h kalkulaciji lastne cene, prednost te metode pred ostalimi je utemeljena s spremenjeno strukturo stroškov v podjetjih. Tradicionalno so bili

najpomembnejši stroški v podjetju neposredni stroški dela in materiala, splošni stroški pa so predstavljali le manjši delež celotnih stroškov. Sedaj se zmanjšuje pomen neposrednih stroškov dela in materiala, vedno večjo vlogo pa pridobivajo splošni stroški. Razlog je treba iskati predvsem v tržnem gospodarstvu, ki sili podjetja k večji prilagodljivosti in boljši organizaciji, kar povečuje delež načrtovanja in koordinacije v vseh aktivnostih podjetja. Zato je izbira prave metode razporejanja stroškov še pomembnejša, saj lahko z napačno metodo izračunamo nepravilne lastne cene, kar vodi do napačnih odločitev.

Metoda ABC naj bi podjetju omogočila večji nadzor in lažje obvladovanje stroškov, natančnejše razporejanje stroškov na končne stroškovne nosilce, ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev in učinkovitejše spremljanje gibanja stroškov ob spremembah obsega proizvodnje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 92).

Koncept te metode temelji na ugotovitvi, da so aktivnosti in ne proizvodi in storitve tiste, ki porabljajo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške, proizvodi in storitve pa so le porabniki teh aktivnosti. Logična zaporedja določenih aktivnosti sestavljajo posamezne procese. Določena aktivnost se lahko opravlja na različnih stroškovnih mestih, v različnih oddelkih podjetja in za različne učinke poslovnega procesa. Tako se lahko aktivnost nabavljanja materiala, proizvodov ali storitev pojavi v nabavnem, prodajnem, finančnem ali katerem drugem funkcijskem področju podjetja.

Slika 3: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce z metodo ABC



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Osnovni model metode ABC prikazuje dva vidika. Stroškovni vidik omogoča natančnejše določanje stroškov posameznih stroškovnih nosilcev, procesni vidik pa analizira nefinančne informacije skozi aktivnosti in omogoča ugotavljanje, zakaj so stroški sploh nastali in kako uspešno je bila poraba aktivnosti izkoriščena za svoje izvajanje (Turney, 1996, str. 95).

Skupaj z novo metodo so se pojavili tudi novi slovenski termini. Stroškovni bazen ali stroškovni center, lahko bi uporabili tudi izraz stroškovno mesto, sestavljajo stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost in so osnova za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce oziroma objekte. Skupine aktivnosti so zaokrožena celota homogenih aktivnosti, ki so vzrok za nastale stroške. Aktivnosti ene skupine izmerimo z enim merilom aktivnosti, ki je opredeljeno količinsko in ne vrednostno. Več je meril aktivnosti, večja je tudi natančnost razporejanja stroškov na enoto poslovnega učinka. Merilo je lahko število naročil, število kupcev ali dobaviteljev, število proizvodov in podobno. Aktivnosti v skupini morajo biti čim bolj homogene, saj jih je le tako mogoče tesneje povezati z merili aktivnosti.

Razporejanje stroškov v skladu s konceptom stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je dvostopenjsko. Na prvi stopnji se opredeli aktivnosti in ugotovi stroške posameznih aktivnosti. Združi se homogene aktivnosti in stroške teh aktivnosti v stroškovne bazene in določi merila aktivnosti na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na splošni stroškovni nosilec pomenijo količnik za razporejanje splošnih stroškov. Stroške začasnega stroškovnega nosilca izračunamo na vsakem stroškovnem mestu. Količnik dobimo z deljenjem stroškov posameznega stroškovnega mesta in številom začasnih stroškovnih nosilcev aktivnosti na stroškovnem mestu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 97).

Na drugi stopnji pa se razporedi stroške posameznih aktivnosti na ustrezne stroškovne nosilce z množenjem količnika za razporejanje splošnih stroškov in številom začasnih stroškovnih nosilcev za vsak končni proizvod ali storitev oziroma skupino proizvodov ali storitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 97).

Kljub novemu pogledu na obravnavanje stroškov daje metoda ABC velik pomen izračunavanju standardnih stroškov in ugotavljanju ter analizi odklonov uresničenih od načrtovanih stroškov. Za potrebe nadziranja je treba pripraviti giblivi predračun stroškov na podlagi aktivnosti in odmike pojasnjevati glede na aktivnosti, opredeljene v predračunu. Ker se stroški pri metodi ABC spremljajo po aktivnostih, ki se lahko izvajajo v različnih oddelkih podjetja, in ne po stroškovnih mestih, je standardne stroške na posameznem stroškovnem mestu mogoče določiti le za aktivnosti, ki se izvajajo na tem mestu odgovornosti (Hočevar, 1995, str. 96).

Na osnovi giblivega predračuna stroškov po metodi ABC pridobimo natančnejše informacije o vedenju stroškov kot s klasičnim giblivim predračunom po naravnih vrstah stroškov. Ugotovimo, da so nekateri stroški spremenljivi, drugi stalni in tretji polspremenljivi, se pravi, da so v enem delu stalni, v drugem pa se spreminjajo glede na merilo aktivnosti. Na tej

podlagi vodstvo podjetja pridobi boljše informacije o vzrokih za nastanek splošnih stroškov in o aktivnostih, ki te stroške povzročajo (Hočevnar, 1995, str. 100).

Metoda ABC tako kot druge metode ni primerna za vsa podjetja. Njeno uvajanje je zelo drago, zato je pred njeno uvedbo treba izdelati analizo stroškov in koristi. Uvajanje je smiselno le, če imajo splošni stroški velik delež v celotnih stroških, če sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda in če ima podjetje zelo razvejen prodajni program (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 95).

Kljub veliki poudarjenosti kalkulacije pa stroški po aktivnostih poslovnega procesa omogočajo tudi vpeljavo novih meril za presojanje uspešnosti poslovanja. Narašča pomen nefinančnih kazalcev, saj podjetja želijo odkrivati in odpravljati vse tiste stroške in aktivnosti, ki ne povečujejo vrednosti proizvoda v očeh kupca. Analiza aktivnosti pomeni tudi osnovo za nenehne izboljšave posameznih delov poslovnega procesa. Model poslovanja na osnovi aktivnosti vključuje sistem stroškov in tudi proces nenehnih izboljšav poslovanja in zato tudi hitrejša prilagajanje spremembam v okolju (Tekavčič, 1997, str. 175).

4.7 Metoda ciljnih stroškov

Druga stroškovna metoda kalkulacij, ki je pomembna za projektna podjetja, je metoda ciljnih stroškov. Ciljni stroški so vsi stroški, ki nastanejo v zvezi s proizvodom ali storitvijo v celotnem času povpraševanja po teh proizvodih ali storitvah. S to metodo ugotavljamo, koliko največ nas lahko proizvod ali storitev stane. Podjetje mora za vsak nov proizvod, ki ga želi lansirati na trg, upoštevati sprejemljivo ceno za kupca in za podjetje. Prodajna cena mora biti oblikovana tako, da podjetju omogoča pridobiti želeni tržni delež in želeni obseg prodaje, v prodajno ceno pa mora vključiti tudi želeni dobiček. Na podlagi razlike med prodajno ceno in želenim dobičkom ugotovi maksimalne stroške. Poznamo tri metode ciljnih stroškov.

Pri metodi odštevanja podjetje izračuna ciljne stroške tako, da od tržne cene konkurenčnih proizvodov odšteje želeni poslovni izid, ki je običajno dobiček. Pri tem mora upoštevati, da lahko posamezniki na različne stroške vplivajo različno. Odgovornost za stroške, ki so obvladljivi, naj nosijo posamezniki, ki nanje lahko vplivajo, zato je treba stroške razdeliti glede na njihovo obvladljivost in jih spremljati. Velikokrat ciljnih stroškov ni mogoče doseči z obstoječo tehnologijo, zato mora podjetje vlagati v izboljšave tehnološkega procesa.

Metoda prištevanja temelji na obstoječi tehnologiji, preteklih podatkih o dogajanju, možnostih podjetja glede zmanjševanja stroškov in neupoštevanju tržnih razmer, kar vodi v določanje standardnih stroškov. Poznamo tri metode prištevanja, ki temeljijo na:

- podobnem proizvodu,
- lastnostnih oblikah,
- novi zamisli.

Ciljni strošek metode na temelju podobnega proizvoda realiziramo s ponavljanjem ali izboljševanjem prejšnje izvedbe proizvoda. Pri določanju ciljnih stroškov je treba izključiti vse nenavadne stroške in pri tem upoštevati inflacijo in obseg proizvodnje, upoštevati tudi vplive okolja in postaviti stroške tako, da motivirajo zaposlene k izboljšavam (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 123).

Pri metodi prištevanja, ki temelji na lastnostih oblike, uporabljamo za izračun ciljnih stroškov regresijsko enačbo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 124):

Ciljni strošek = $a + bx$, pri čemer je:

a = običajen resnični strošek, enak vsem proizvodom,

b = običajen resnični strošek, ki ga določa neka lastnost oblikovanega proizvoda.

V literaturi je znano tudi tako imenovano pravilo na palec, ki temelji na številu posebnih funkcij proizvoda. Ciljni strošek izračunamo po obrazcu:

Ciljni strošek = strošek glavne funkcije $\times$ (1+ število posebnih funkcij / število obstoječih funkcij).

Tretja metoda prištevanja se uporablja, kadar podjetje uvaja nov proizvod ali storitev. Zanj je značilno, da je prihranek tem večji, čim bolj se nova zamisel razlikuje od obstoječe.

Tretja metoda ciljnih stroškov je integrirana metoda in je kombinacija metode odštevanja in prištevanja. Značilen je velik vpliv vodstva, ciljni stroški pa pomenijo pomembno pomoč pri vodenju. Zaradi spremljanja stroškov in ugotavljanja odklonov in vzrokov zanje je pomembna pravilna in dovolj podrobna razporeditev ciljnih stroškov, ki jo lahko izvedemo s strukturirano analizo sistema, imenovano WBS (Work Breakdown Structure). WBS dodeli stroške funkcijam, blokom sestavin, posameznim sestavinam, dejavnostim ter posameznim projektantom ali projektnim skupinam (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 124).

V praksi najpogosteje uporabljana metoda je dodeljevanje stroškov posameznim funkcijam. Opredeli se funkcije in omeji samo stroške po funkcijah glede na pomembnost teh funkcij v očeh kupcev. Tu imajo projektanti svobodo pri delu in možnost pokazati svoje ustvarjalne sposobnosti. Sprotno se primerjajo doseženi stroški s ciljnimi stroški vsake funkcije.

Ko so stroški dodeljeni posameznim funkcijam, jih lahko razdelimo še posameznim blokom sestavin znotraj funkcije. Pri tem moramo ovrednotiti posamezne bloke po pomembnosti, ki temeljijo na izkušnjah pridobljenih ob podobnih proizvodih. Metoda je primerna za preproste proizvode, za katere ni pričakovati bistvenih izboljšav in proizvode na pozni stopnji cikla povpraševanja.

Ciljne stroške lahko razdelimo še podrobneje, in sicer po posameznih sestavinah blokov, kar je odvisno od stopnje sestavljenosti in inovativnosti proizvoda. Še podrobnejša delitev ciljnih

stroškov je delitev stroškov med posamezne projektne skupine in posamezne projektante. S to delitvijo vodja projektne skupine lažje nadzoruje uspešnost in napredek skupine.

5 Predračun projekta

5.1 Oblikovanje predračuna

Računovodsko predračunavanje daje računovodske informacije o pričakovanih spremembah in stanjih sredstev, obveznosti do virov sredstev, stroškov, odhodkov, prihodkov, poslovnega izida, pritokov, odtokov in finančnega izida za del podjetja ali pa za podjetje kot celoto (Melavc, Novak, 2002, str. 44). Omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov podjetja.

Vedno večji pomen dobivajo nedenarno izraženi kazalniki za merjenje uspešnosti, vendar pa so predračuni vedno izraženi vrednostno. Razlog za to leži v analizi razlik med dejanskimi in načrtovanimi kategorijami, saj lahko le tako ugotovimo točne, se pravi vrednostno izražene odmike. Odmike nedenarno izraženih kazalnikov lahko samo subjektivno ocenimo.

Predračunavanje je pomembno predvsem za funkcijo načrtovanja in nadziranja. Načrtovanje obsega celoten splet predračunov, ki se kaže v dveh temeljnih predračunih, to sta predračun poslovnega izida in predračun spremembe postavk bilance stanja. Nadziranje pa obsega primerjanje dejanskih kategorij z načrtovanimi, ugotavljanje odmikov in sprejemanje ukrepov za odpravo razlik (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 137).

Poleg informacijske podpore načrtovanju in nadziranju pa predračunavanje:

- spodbuja tudi usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje;
- sili vodstvo k vrednostno izraženim ciljem;
- uokvirja ocenjevanje in nadziranje uresničenih kategorij;
- je podlaga za mnenje o potrebnosti določenih stroškov za delovanje podjetja;
- zmanjšuje tveganje, ker daje podatke o prihodnjem poslovanju, s čimer ugotavlja možne neizkoriščene proizvodjalne zmogljivosti;
- ker so sestavljeni za različne ravni odločanja, podjetje seznani zaposlene na različnih ravneh s stroški in koristmi njihovih odločitev in dejavnosti ter jih motivira;
- zagotavlja, da so cilji delovanja posameznih poslovnih enot v skladu s cilji celotnega podjetja.

Dejavnost predračunavanja in obračunavanja moramo obravnavati povezano. Pozitiven vpliv predračunavanja je zagotovljen le, če poleg njega v podjetju obstaja tudi dejavnost računovodskega obračunavanja. Predračuni in obračuni, ki jih med seboj primerjamo, se morajo nanašati na isto časovno obdobje, iste ekonomske kategorije, ki morajo biti

ovrednotene po enaki metodiki. Čim bolj bosta oblika in vsebina obračunov skladni z vsebino in obliko predračunov, večja bo učinkovitost obračunov, rezultat pa bo kakovostno računovodsko informiranje.

Priprava predračuna projekta se metodološko ne razlikuje od priprave drugih predračunov, vendar pa zaradi enkratne dejavnosti lahko pripravimo le »približen« predračun in bodo zato vedno obstajale razlike med načrtovanimi in uresničenimi kategorijami.

Pri pripravi predračunov moramo napovedati, katere vire bo projekt potreboval, koliko, kolikšne bodo njihove cene in kdaj bodo viri potrebni. Pri tem je v pomoč stroškovno računovodstvo, ker ima podrobne podatke o materialih, storitvah, njihovi porabi in cenah. Priprava predračunov projektov je zahtevnejša od priprave predračunov stalnejših dejavnosti v podjetju, saj se ne moremo zanašati na pretekle podatke in informacije. Pregled podatkov o podobnih projektih lahko razkrijejo usmeritve za pripravo predračunov (Meredith, Mantel, 1995, str. 290–291).

Negotovost je prisotna pri kakršnem koli načrtovanju, pri katerem bolj, pri drugem manj. Oseba z veliko izkušenj lahko z eno- do dvoodstotno natančnostjo predvideva, koliko opek je treba za zgraditev zidu, ker zna na podlagi izkušenj oceniti, koliko opek je neprimernih ter koliko se jih na primer zlomi. Po drugi strani pa so odkloni med načrtovanim in dejanskim porabljenim časom precej večje, ko je treba oceniti potreben čas za izdelavo računalniškega programa. V zadnjem primeru sta negotovost in odmik precej večja (Meredith, Mantel, 1995, str. 290).

Pri predračunavanju stroškov razlikujemo neposredne stroške projekta, ki jih lahko pripišemo projektu neposredno, in posredne stroške, ki so skupni stroški projekta in se nanašajo na vodenje projekta, ter del stroškov podjetja, ki jih mora kriti projekt. Med stroške projekta je treba šteti tudi vse stroške, ki nastanejo v zvezi s projektom po njegovem dokončanju in uvedbi v delovanje. Ključno je nadziranje stroškov na samem začetku, saj takrat opredelimo večino stroškov, ki bodo nastali pri projektu (Haiber, 1997, str. 265–275).

Pri pripravi predračunov projekta uporabljamo različne metode, in sicer (Meredith, Mantel, 1995, str. 291–297):

- od zgoraj navzdol; najvišje vodstvo na podlagi izkušenj pripravi oceno celotnih stroškov, in jo razporedi na nižje ravni, se pravi na posamezne aktivnosti. Pri tej metodi so pogajanja redka in vodje na nižjih nivojih redko uveljavijo svoje želje po večjih predračunih;
- od spodaj navzdol; najprej se pripravi podrobne predračune po posameznih aktivnostih na projektu, in se jih sešteje, da dobimo celotne stroške. Projektni vodja temu doda še določene posredne stroške, rezervo za nepredvidene stroške in dobiček in tako dobimo predračun projekta;

- predračunavanje z dogovarjanjem; podrejeni po posvetu z vodjo projekta pripravijo predračune za posamezne aktivnosti in jih predlagajo poslovno-funkcijsko nadrejenim, ki jih proučijo in predlagajo spremembe. Ta proces se ponavlja, dokler ni predračun usklajen na vseh nivojih.

5.2 Uporaba standardnih stroškov

Podjetja uporabljajo standardne stroške zaradi lažjega in hitrejšega izdelovanja predračunov in ocenjevanja uspešnosti. Hkrati sistem standardnih stroškov omogoča poenostavitev določanja stroškov in zalog, postopkov in poročil ter zmanjšuje delo in stroške računovodstva. Olajša nadziranje stroškov in motiviranje zaposlenih za doseganje želenih rezultatov. Ti stroški predstavljajo so osnova za določanje prodajnih cen in pogodb (Hočevar, 1995, str. 60).

Stroški morajo izražati realna pričakovanja glede okoliščin delovanja in uspešnega prilagajanja podjetja tem okoliščinam. V obračunih ugotovljeni odmiki so tudi posledica, kako realno je podjetje v predračun vključilo stroške, zato so le realno ocenjeni stroški smiselni za uspešno načrtovanje in odločanje. Standardni stroški običajno niso določeni na podlagi rezultatov raziskav, ampak na podlagi povprečnih stroškov daljšega obdobja ali pa po oceni mnenja odgovorne osebe. Podjetja uporabljajo določeno višino standardnih stroškov daljše časovno obdobje, lahko pol leta, eno leto ali celo več, dokler se razmere poslovanja ne spremenijo. Če se razmere spremenijo, na primer, da se spremenijo cene, tehnologija ali pa podjetje pridobi nove kupce, je treba temu prilagoditi tudi standardne stroške.

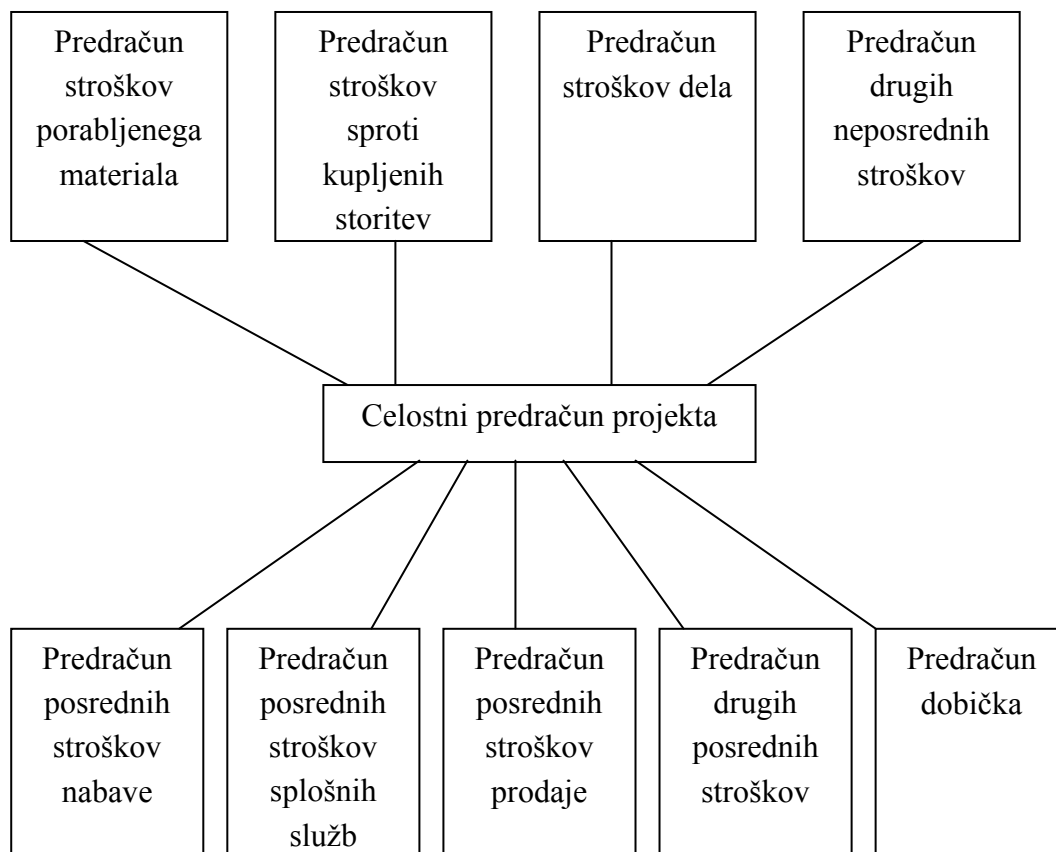
In kako je v primeru projektov? V projektnih podjetjih je standardne stroške težje uveljaviti zaradi različnosti samih projektov, vendar jih podjetje lahko upošteva, če v kratkem času izvede projekte s podobnimi aktivnostmi, če se razmere na trgu niso spremenile. Lažje kot za stroške neposrednega materiala in storitev, podjetje upošteva standardne stroške plač, saj se urne postavke običajno v daljšem obdobju ne spreminjajo in so enake za delo pri vseh projektih. Pri projektih, ki se pripravljajo ali izvajajo več let, podjetje težko oceni že stroške samo za ta projekt, saj se spremembe na trgu dogajajo zelo hitro. Zato mora za vsak enak ali podoben naslednji projekt ponovno preračunati vse stroške, ki bodo predvidoma nastali med projektom. Kljub temu pa lahko podjetje na podlagi dobre analize preteklih podobnih projektov pridobi pomembne informacije, ki omogočajo lažje predračunavanje in odločanje.

5.3 Celostni predračun projekta

Vsak projekt vsebuje elemente, ki so enaki samo zanj, zato ne najdemo dveh identičnih projektov. Gradbeni projekti so si sicer med seboj veliko bolj podobni in so bolj rutinski kot raziskovalni projekti, kljub temu pa vsak projekt še vedno vsebuje svojo edinstveno naravno značilnost. Ta značilnost je tveganje, ki onemogoča popolno rutino projekta (Meredith, Mantel, 1995, str. 8).

Projektu lahko nekatere stroške pripišemo neposredno, druge posredno. Neposredne izračunamo z množenjem cene z dejansko porabo materiala, storitev ali dela pri določenem projektu. Posredni stroški pa se nanašajo na več projektov in jih moramo mednje razdeliti s pomočjo količnika dodajanja posrednih stroškov. Izdelati je treba predračune posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov in izbrati najprimernejšo osnovo za njihovo razporejanje na posamezne projekte. Na spodnji sliki prikazujem povezavo med celostnim predračunom projekta in delnimi predračuni.

Slika 4: Celostni predračuni projekta in delni predračuni



Vir: Melavc, Novak, 2002, str. 263.

Na izbiro imamo več kalkulacij za vrednotenje projekta. Uspešnost projekta lahko spremljamo na podlagi neposrednih stroškov, med katere spadajo stroški materiala, storitev ter dela. Gre za odločujoče stroške, ki jih projekt mora pokriti s prodajno ceno, sicer se je nesmiselno spuščati v izvedbo projekta. Med neposredne stroške bi lahko upoštevali tudi amortizacijo sredstev, ki niso v uporabi v splošnih službah, in rezervacije za kasnejše kritje tveganja v zvezi z določenim projektom.

Če želimo opredeliti celotne stroške projekta, izberemo popolno metodo vrednotenja, pri kateri v stroškovno ceno vključimo vse neposredne in posredne stroške, ki se nanašajo na posamezen projekt. Razlika med stroškovno in prodajno ceno je v tem primeru dejanski dobiček ali izguba projekta.

Ocenitev stroškov je težka naloga, še posebno ker gre za oceno, koliko materiala ali dela se bo porabilo pri izvedbi nečesa edinstvenega, kar projekt je. Najtežje je oceniti direktne stroške dela. Če gre za projekt, v katerega je treba vložiti sorazmerno več dela kot materiala, potem je načrtovanje rokov, števila ur in celotnih stroškov toliko težje. Predračuni se zato lahko zelo razlikujejo od dejanskih rezultatov. Z večkratnim opravljanjem posameznih opravil podjetje pridobi informacije o trajanju izvedbe določenega opravila.

Poleg lažjega načrtovanja velja tudi krivulja učenja. Z večkratno izvedbo posameznih opravil se zmanjša čas, ki je potreben za izvedbo, torej se zmanjšajo tudi stroški neposrednega dela. Po določenem številu ponovitev posamezne operacije se število porabljenih ur preneha zmanjševati, ker izboljšanje ni več možno. Redko pomislimo, da bi lahko tudi izdelavo projekta vrednotili enako kot proizvodnjo dejavnost, vendar je res. Pri projektih ni nujno, da vsebujejo vedno iste aktivnosti in v istem zaporedju, vendar pa se aktivnosti ponavljajo. Raziskava (Meredith, Mantel, 1995, str. 307) je pokazala pomembno vlogo učinka krivulje učenja pri inženirjih svetovalcih pri projektih CAD. Neupoštevanje krivulje učenja vodi do prenizke ocene stroškov, ker podjetje mednje ne vključi časa, porabljenega za učenje.

Poleg tega so mnoga podjetja na podlagi dolgoletnih izkušenj razvila formulo, s katero podjetje zelo hitro oceni približne stroške posameznega projekta. Vsaka panoga ima svoja pravila ocenjevanja stroškov »na palec«. Goodyear Aircraft Company najprej približno oceni stroške izdelave majhnega letala z množenjem njegove teže in določenim faktorjem ameriškega dolarja. Tudi izkušen izdajatelj knjig lahko dokaj natančno oceni stroške tiska nove knjige, če prelista rokopis, ugotovi število in velikost ilustracij ter kvaliteto papirja (Meredith, Mantel, 1995, str. 290). Tako izračunane približke mora podjetje prilagoditi glede na posebnosti posameznega projekta, vendar je prilagoditev veliko lažja kot izdelava popolnoma nove ocene stroškov.

Tudi če pri načrtovanju stroškov sodelujejo najboljši strokovnjaki, kljub temu kaj zanesljivo ne bo šlo po načrtih. Obstajata dve bistveno različni možnosti za zmanjšanje tveganja zaradi nenačrtovanih dogodkov.

Najenostavnejša in najpogostejše uporabljena metoda je povečanje vrednosti ocenjenih stroškov, običajno za 5 ali 10 odstotkov. Primerno je različno povečanje različnih vrst stroškov, odvisno od verjetnosti nepričakovanih sprememb, ki povečujejo stroške. Po drugi metodi je primerneje pripraviti več variant predračunov stroškov, in sicer optimistično, realistično in pesimistično.

Za lažje ocenjevanje uspešnosti projekta morajo biti neposredni stroški prikazani ločeno od posrednih oziroma morajo biti jasno razvidni. Vodja projekta lahko odgovarja le za stroške na katere lahko vpliva, zato je treba tudi uspešnost projekta izračunati tako, se pravi upoštevati le neposredne stroške. Kljub temu mora razlika med prihodki in neposrednimi stroški pokriti

tudi del posrednih stroškov podjetja in ustvariti dobiček. O prispevku za kritje in smiselnosti razporejanja posrednih stroškov po projektih pišem v poglavju 6.4.

5.4 Predračun prodajne cene

Predračun projekta vključuje tudi prodajno ceno, ki je lahko oblikovana tržno ali pa na stroškovni podlagi, ki ji je dodan ciljni dobiček s stopnjo pribitka. Za izračun ciljnega dobička moramo najprej določiti stopnjo donosnosti kapitala celotnega podjetja. Ciljni dobiček in predračun celotnih stroškov podjetja nam omogočata izračun stopnje čistega pribitka k polni lastni ceni. Celotni stroški projekta, povečani za čisti pribitek, so prodajna cena projekta, izračunana na stroškovnem izhodišču. V celostnem predračunu lahko izkažemo tudi njegov razširjeni poslovni izid, to je prispevek za kritje, saj so neposredni stroški projekta praviloma spremenljivi stroški.

Problem določanja prodajne cene se pojavi pri podjetjih, ki sodelujejo na razpisih. Podjetja običajno tekmujejo za posel, na primer na javnih razpisih, kjer posel dobi tisto podjetje, ki lahko ponudi kakovost po čim nižji ceni. Podjetje pripravi predračun celotnih stroškov projekta, sama višina prodajne cene v ponudbi pa je lahko odvisna od več dejavnikov. Na ponujeno ceno bodo vplivali predvidevanje o cenah drugih konkurentov in cilji podjetja. Podjetje, ki želi prodreti na trg ali je v slabšem finančnem položaju, bo ponudilo nižjo ceno, da se uveljavi na trgu oziroma da s prihodki pokrije vsaj stalne stroške in mogoče doseže dobiček. Dobro stoječe podjetje pa s kontroliranjem stroškov po projektih lahko postavi tako ceno, ki bo za naročnika ugodna, hkrati pa bo podjetju omogočila doseči ciljni dobiček projekta in podjetja kot celote.

Kerzner (1998, str. 739–743) opozarja na potencialen problem ponudbe z nizko ceno, saj vsem kupcem cena ni nujno najpomembnejši dejavnik odločitve. Postavi se vprašanje, katera cena je najprimernejša oziroma katera omogoča pridobitev posla. Vsak ima odgovor na to vprašanje, vendar pa je pot do njega kompleksna in negotova. Kljub temu podjetja največkrat menijo, da je najnižja cena zagotovilo za pridobitev posla. Pri postavitvi prodajne cene je treba upoštevati kratkoročne in dolgoročne cilje, kot so višina dobička, tržni delež in uvajanje novih proizvodov na trg.

Kot nezdružljivost ali nepomembnost za strategijo nizke cene z navedenimi cilji podjetja Kerzner navaja naslednje primere:

- zelo nizka cena poraja kupcu dvom o realni ponudbi in o kakovosti izvedbe;
- ponudbena cena je glede na konkurenco zelo nizka po nepotrebnem, saj to le zmanjšuje možni dobiček podjetja;
- v primeru vstopa na nov trg je cena lahko nepomemben dejavnik pri izbiri, saj je pomembneje najti zanesljivega ponudnika;

- strategija nizke cene brez informacij o samem trgu je brez pomena, ker je cena odvisna od ponujene cene konkurentov, proračuna kupca in ocene stroškov ponudnika;
- ponudba lahko kupcu pomeni le del ponudbe njihovemu kupcu, zato je uresničenje pogodbe s t. i. podizvajalci odvisno od dejanskega izvajanja in šele nato od višine stroškov;
- kupec se pri izbiri odloča na podlagi vseh ocenjenih stroškov v celotni življenjski dobi projekta.

Poleg omenjenih primerov pa kupec pri izbiri običajno bolj kot ceno upošteva zanesljivost, izkušnje, dobro tehnično dokumentacijo in jasno razvidne stroške.

5.5 Denarni tok projekta

Denarni tok lahko močno vpliva na končni uspeh projekta. Prilivi vodijo k povečanju denarnih sredstev, odlivi pa k njihovem zmanjšanju. Če hoče podjetje doseči finančno uspešnost, mora zagotoviti plačilno sposobnost po posameznih projektih in s tem plačilno sposobnost celotnega podjetja. Plačilna nesposobnost lahko ogrozi delovanje podjetja.

S samim planom aktivnosti lahko vodja projekta pomembno vpliva na denarni tok, če spremeni plan opravljanja nekritičnih nalog. Če pri projektu ne gre samo za storitev, ampak tudi za nabavo materiala, potem je primerno razmisliti o časovni usklajenosti zalog. Prekmalu naročenemu materialu sledi predčasen odliv, lahko pa povzroči tudi morebitne dodatne stroške zalog, medtem ko prepozno naročilo lahko povzroči zamudo projekta poveča stroške zaradi nujne dobave materiala.

Za pripravo kalkulacije pritokov in odtokov potrebujemo kalkulacijo stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev za vsak posamezen projekt v različnih trenutkih. To pomeni, da mora podjetje za ugotavljanje plačilne sposobnosti posameznega projekta spremljati posamezne račune glede na znesek, datum dospelja in rok plačila. Denarni tok je treba predvidevati po posameznih mesecih, če gre za daljše obdobje, oziroma dnevih za krajše obdobje, da je podjetje že vnaprej seznanjeno z možnimi finančnimi problemi. Pomembna je usklajenost med prilivi in odlivi, zato potrebujemo plan aktivnosti, na podlagi katerega lahko pripravimo prikaz denarnega toka.

Predračun denarnega toka omogoča produktivnejšo rabo denarnih sredstev. Če v denarnem toku ni usklajenosti, ima podjetje v eni fazi projekta presežke, v drugi fazi pa primanjkljaje. Ravno primanjkljaji so problem, saj mora potem podjetje črpati denarna sredstva, ki so namenjena za druge projekte, ali pa jih pridobiti zunaj podjetja, kar pa povečuje stroške financiranja projekta.

Projekti tekmujejo med seboj tako za osebje kot tudi za vire financiranja znotraj podjetja. Z rastjo projekta se v projektnih podjetjih povečujejo težnje po večjih resursih na posameznem projektu (Meredith, Mantel, 1995, str. 9).

V nasprotju z zunanjimi projekti imajo interni projekti podjetja drugačen denarni tok. Najprej se zvrstijo skoraj vsi odlivi in šele ko je projekt končan, lahko podjetje pričakuje prilive. Te projekte želi izvesti v čim prej, brez nepotrebnih zamud.

Prilivi in odlivi so najprej odvisni od samega nastanka dogodka, ki jih povzroča, kar je opredeljeno v planu aktivnosti, in nato od dogovorov glede plačilnih pogojev s kupci in dobavitelji. Najugodnejše je, če kupci plačajo v čim krajšem roku, dobaviteljem pa podjetje šele po prejemu prilivu. Vendar pa v praksi ni tako, ker med seboj poslujejo različno pogajalsko močna podjetja.

5.6 Kako izboljšati proces ocenjevanja stroškov

Pri ocenjevanju stroškov se lahko pojavi nešteto napak, nekatere pa so pogostejše od drugih. Ena izmed njih je sprememba cen resursov. Najpreprostejša in najpogostejša rešitev za ta problem je povečanje vseh ocenjenih stroškov za določen odstotek. Boljši pristop je, če podjetje razdeli ocenjene stroške glede na vrsto in oceni smer in stopnjo pomembnih sprememb vsake vrste stroškov posebej.

Kaj je pomembna sprememba, ni težko določiti, čeprav je ta odločitev nekako arbitrarna. Za primer vzemimo projekt, ki bo trajal tri leta, z ocenjenimi stroški v višini milijon evrov. Stroški dela znašajo približno 40 odstotkov celotnih stroškov, ki so enakomerno porazdeljeni čez vsa tri leta trajanja projekta.

Iz spodnje tabele je razvidno, da bi bili ocenjeni stroški za 24.480 evrov večji od predvidenih, če podjetje ne bi upoštevalo možne rasti urne postavke, kar poveča celotne stroške za skoraj 2,5 odstotka.

Tabela 1: Prikaz razlike v stroških ob upoštevanju rasti stroškov

<i>Rast stroškov</i> <i>Leto</i>	<i>Ni rasti</i>	<i>6%</i>	<i>Razlika</i>
<i>1 leto</i>	133.333	133.333	/
<i>2 leto</i>	133.333	141.333	8.000
<i>3 leto</i>	133.333	149.813	16.480
<i>Skupaj</i>	400.000	424.480	24.480

Vir: Lasten vir

Za še natančnejše predvidevanje stroškov je primerna uporaba različnih stopenj rasti glede na vrsto blaga ali tip dela. Tudi v času stabilnega gospodarstva se cene posameznih vrst plač in posamezne vrste blaga spreminjajo različno.

Stroški dela se lahko zelo povečajo ob izgubi visoko kvalificiranega kadra. V tem primeru je treba pridobiti nove strokovnjake, stroški njihovih plač pa se običajno povečujejo hitreje od povprečja. Kljub izkušnjam tudi za strokovnjake velja krivulja učenja, kar pomeni slabšo produktivnost zaradi uvajanja v delo.

Razčlenitev stroškov in natančnost njihovega ocenjevanja sta odvisni od tega, kakšne napake podjetje dopušča. Če podjetje sprejme napako do 5 odstotkov celotnih stroškov, potem v prej opisanem primeru pomeni, da je podjetje polovico razlike že porabilo s tem, ker ni upoštevalo možne rasti stroškov dela v prihodnjih letih.

V interesu vodje projekta so čim manjši predvideni stroški, da prikaže vodstvu čim večjo donosnost projekta, v interesu ostalih delavcev pri projektu pa čim večji predvideni stroški, da zaščitijo sebe. Če so bili v preteklosti stroški projektov ocenjeni prenizko, potem vodstvo enako predvideva za prihodnje projekte, kar spodbuja prilagajanje stroškov zaradi želje po izvedbi projekta. Pri sodelovanju na razpisih lahko podcenitev in precenitev stroškov pomembno vplivata na možnost pridobitve pogodbe in na dobiček, če do pogodbe pride. Te ponudbe so običajno pripravljene na podlagi stroškov, ki jim podjetje doda določen pribitek za pokrivanje indirektnih stroškov in dobička.

Če je s kupcem dogovorjeno, da se plačuje na podlagi dejanskih stroškov, se lahko pojavi tudi etični problem. Včasih je cena dogovorjena vnaprej, vendar pogodba omogoča spremembo cen zaradi kasnejšega pojava okoliščin, ki bi pomembno vplivale na stroške. Nekatera podjetja bi s tako taktiko želela izkoristiti kupca tako, da bi stroške ocenila zelo nizko in s tem pridobila pogodbo. Po podpisu pogodbe in začetku del pa bi podjetje želelo uveljaviti povečanje stroškov zaradi posebnih okoliščin. Kot omenjata Meredith in Mantel (1995, str. 309), so kupci dobaviteljem, ki so jim naklonjeni, včasih pokazali ponudbe drugih ponudnikov, da bi jim ti svojo ponudbo prilagodili. Hkrati s tem je veljalo nenapisano pravilo o povečanju stroškov v primeru spremenjenih okoliščin. S tem so omogočali in celo spodbujali neetičnost v procesu ocenjevanja stroškov in dajanja ponudb.

Pripravo predračuna stroškov projekta otežuje doba trajanja projekta, saj se projekti lahko izvajajo tudi več let. Včasih od podpisa pogodbe do začetka izvajanja projekta preteče tudi leto, dve ali več. To pomeni, da mora podjetje za več let vnaprej oceniti stroške. V tem primeru je podjetje, ki izvaja projekt, lahko v zelo slabem položaju, če je v pogodbi prodajna cena že dogovorjena in se je ne da spreminjati, se pravi, da so prihodki znani, medtem ko so odhodki lahko precej drugačni od predvidenih, saj se cene na trgu v tem času lahko bistveno spremenijo in zato vplivajo na uspeh projekta. Podjetje lahko morebitno povečanje cen

prenese na kupca, če v pogodbi opredeli rok, do katerega jamči ponujeno ceno, ali pa opredeli ceno po tržni vrednosti ob dejanski dobavi.

Poleg cen se lahko spremenijo tudi sami proizvodi in pogoji dobaviteljev, ki vplivajo na hitrost dobave in njeno kakovost. Materiali in proizvodi, ki so bili predmet pogodbe, lahko v nekaj letih postanejo zastareli, na trgu pa so dosegljivi novi izboljšani materiali po višjih cenah, kot je bilo predvideno. V večletnem obdobju se zaradi hitrega napredka spremeni tudi sama tehnologija proizvodnje in cena delovne sile. Podjetje lahko problem slabših možnosti dobave zmanjša z dobrim dolgoročnim sodelovanjem z dobavitelji. Poleg tega pa dolgoročno sodelovanje in lojalnost dobavitelju podjetju prinašata ugodnejše plačilne pogoje in nabavne cene.

Pri poslovanju s tujino se na daljši časovni rok pri velikih projektih pojavi tudi problem tečajnih razlik. Za primer naj navedem ameriški dolar, ki je bil pred šestimi leti enakovreden evru, potem pa je izgubil vrednost za deset do dvajset odstotkov. Padec je zmanjšal prihodke vseh sklenjenih in nerealiziranih pogodb v ameriških dolarjih. Tega pa podjetja najbrž niso upoštevala pri sklepanju poslov. Če so imela pred padcem dolarja obveznosti v tej valuti, pa je bilo to zanje ugodneje. Pred negativno spremembo deviznega tečaja se lahko zavarujejo s terminskimi pogodbami.

6 Analiza projekta

6.1 Nadziranje uresničevanja projektov – končna analiza projekta

Nadziranje je nepogrešljiva funkcija vsake dejavnosti kontrolinga, saj skrbi za redno spremljanje uresničevanja zelenih ciljev in nalog in za informiranje odločitvenih ravni o ugotovitvah. S sprotnimi informacijami, ki jih omogoča kontroling, vodstvo pravočasno spozna odklone, ki so se pojavili med projektom, zato nadziranje daje boljše uspehe pri uresničevanju trenutnih projektov in pri načrtovanju novih.

Če so v podjetju vsi procesi ciljno naravnani, tedaj se točno ve, kaj mora kdo narediti. Vse aktivnosti v podjetju oziroma pri posameznem projektu so usmerjene, njihove posledice pa so ovrednotene in se kažejo v spremembi ekonomskega položaja (Koletnik, 1996, str. 2). Ciljno naravnano podjetje pred začetkom projekta pripravi tako količinske kot tudi vrednostne načrte, s katerimi meri in ocenjuje pravilnost uresničenih nalog. Nadziranje stroškov je možno le, če podjetje pripravi predračun projekta. Ob pripravi projekta je treba določiti, kdaj in kaj se bo nadziralo in kako se bo izvajalo ter kateri dejavniki bodo predmet nadziranja in analize. Opredeli se tudi vrsto ukrepov in način ugotavljanja odklonov od planiranega.

Podjetje lahko ugotavlja odmike med projektom in ko je dokončan. Če jih ugotavlja med izvajanjem projekta, ima s tem možnost ukrepanja in izboljšanja končnega rezultata projekta.

Z izvajanjem sprotne nadziranja prej ugotovi probleme in jih zato lahko odpravi, izboljša lahko razmerje med izvedbo, stroški in časom na projektu, zmanjša stroške, izboljša kakovost dela pri projektu in pospeši doseganje ustreznih rezultatov ter pravočasno zagotovi potrebne informacije kupcu. Razlike med izvajanjem projekta so lahko tudi posledica spremembe plana aktivnosti, zato je nujno ugotoviti razloge zanje. Če so bile pri projektu opravljene nekritične aktivnosti, ki so bile planirane za kasneje, ali pa je bila kritična aktivnost opravljena pred rokom, se pojavi prerazporeditev v denarnih tokovih, delu in ima lahko pozitiven učinek na stroške in izvedbo projekta. Zamuda pri opravljanju kritične aktivnosti pa negativno vpliva na izvedbo celotnega projekta in lahko ogrozi njegovo nadaljevanje, zato so tedaj ukrepi nujni.

Pri analizi odmikov podjetje ne sme delati nobene razlike med ugodnimi in neugodnimi odkloni, obojim je treba ugotoviti vzrok. Vodstvo podjetja se prevečkrat posveča le negativnim odklonom in problemom nasploh, kar vodi do natančne analize problema in le redko do analize razloga za uspešnost projekta.

Sam izračun odmikov daje osnovo za ugotovitev razlogov in njihovo odpravljanje. Odmik med pričakovano in dejansko postavko je lahko ugoden ali neugoden in je odvisen od same vsebine postavke in ne iz predznaka izračunanega odmika. Če so dejanski stroški materiala večji od predvidenih, potem ima odmik pozitiven predznak, vendar je kljub temu neugoden.

Vzroki za odmike so lahko:

- neuspešno in neučinkovito izvajanje načrta; v tem primeru je treba zagotoviti uspešno in učinkovito izvajanje planov;
- neustrezen načrt, ki ga ni bilo mogoče izvesti; naslednjič morajo biti naloge načrtovane tako, da so izvedljive;
- nepoznavanje ali nezmožnost poznavanja prihodnjih dogodkov; mednje štejemo enkratne dogodke, ki jih ne poznamo in jih zato ne moremo predvidevati, in dogodke, ki prinašajo posledice na daljši rok in zato zahtevajo spremembo v načrtovanju nalog (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.184).

6.2 Ugotavljanje odmikov pri neposrednih stroških

Odmik pri neposrednih stroških materiala je opredeljen kot razlika med dejanskimi in načrtovanimi stroški materiala, pri izračunu pa je upoštevan uresničen obseg dejavnosti. Na celotni odmik v neposrednih stroških materiala vplivata odmik v ceni in odmik v potrošku. Razliko v ceni ugotavljamo ob nabavi materiala, razliko v potroških pa ob njegovi porabi.

Potroškovni odmik kaže razliko med uresničenim in načrtovanim potroškom pri uresničenem obsegu dejavnosti. Formula potroškovnega odmika:

$$(\text{uresničena poraba neposrednega materiala} - \text{načrtovana poraba neposrednega materiala za uresničen obseg dejavnosti}) \times \text{načrtovana cena}$$

Vzrokov za nastanek potroškovnega odmika je več (Hočevnar, 1995, str. 71):

- nakup materiala neustrezne kakovosti;
- novi ali izrabljeni stroji;
- kraja in nezadosten nadzor;
- napake pri načrtovanju.

Cenovni odmik nastane, kadar je uresničena cena materiala večja ali manjša od načrtovane. Izračuna se po naslednji formuli:

$(\text{uresničene cene} - \text{načrtovane cene}) \times \text{uresničena poraba materiala}$

Vzroki za nastanek cenovnega odmika so (Hočevnar, 1995, str. 70):

- spremenjene gospodarske razmere;
- dvig cen dobaviteljev;
- sprememba ponudbe materiala na trgu;
- nabavni oddelek ni izbral najugodnejšega dobavitelja;
- boljša kakovost materiala;
- naročena večja ali manjša količina od predvidene;
- nujno dodatno naročilo materiala zaradi slabe evidence zalog.

Problem ugotavljanja cenovnega in potroškovnega odmika pri materialu se pojavi, ker se za en projekt običajno potrebuje ogromno različnega materiala. Odmike pa je treba izračunati za vsak material posebej, zato lahko računanje odmikov materiala postane časovno zamudno. Za porabljen drobni material odmikov ne delimo na cenovnega in potroškovnega, ampak gledamo samo celotni odmik. V predračunu materiala projekta podjetje k stroškom doda določen odstotek za pokritje stroškov drobnega materiala, ki ga določijo na podlagi preteklih projektov.

Stroški neposrednega dela so določeni z urno postavko in potroškom delovnega časa, zato tudi odmik teh stroškov razdelimo na dva odmika, postavkovnega in učinkovitostnega. Celotni odmik stroškov dela je razlika med standardnimi neposrednimi stroški plač pri uresničeni dejavnosti in uresničenimi stroški plač.

Postavkovni odmik:

$(\text{uresničena urna postavka} - \text{standardna urna postavka}) \times \text{uresničene ure dela}$

Učinkovitostni odmik:

$(\text{uresničene ure dela} - \text{standardne ure dela za uresničeno dejavnost}) \times \text{standardna urna postavka}$

Odmik zaradi urne postavke nastane, če višje kvalificirani delavci z višjo urno postavko opravijo delo ali če sindikat na pogajanjih doseže dvig plač, podjetje pa tega v predračunski postavki ni predvidelo. Postavkovni odmik nastane tudi zaradi dela prek polnega časa, saj so

nadure plačane po višji postavki. Vzroki za učinkovitostni odmik so lahko pomanjkanje ali slaba kakovost materialov, uvajanje novih delavcev ali nove tehnologije, tehnični problemi in drugo.

Odmike lahko izračunamo tudi za druge neposredne stroške, ki so odvisni od same vrste projekta. Med pogoste neposredne stroške spadajo stroški storitev podizvajalcev. Odmik teh stroškov bi lahko izračunali po formuli za odmik neposrednih stroškov dela.

6.3 Odmiki pri splošnih stroških

Pri analizi odnikov pri splošnih stroških moramo ločiti spremenljive in stalne splošne stroške, saj se prvi spreminjajo skupaj z obsegom poslovanja. Stalni pa se pri giblјivem predračunavanju s spremenjenim obsegom ne spremenijo. Splošne stroške v predračun vključimo s pomočjo količnika.

Količnik:

Načrtovani spremenljivi splošni stroški / obseg dejavnosti

Analizo odnikov splošnih stroškov opravimo podobno kot analizo odnikov neposrednih stroškov, vendar jih za spremenljive in stalne stroške ugotavljamo različno.

Celotni odmik pri spremenljivih splošnih stroških:

Načrtovani spremenljivi splošni stroški uresničene dejavnosti – uresničeni spremenljivi splošni stroški

Celotni odmik razdelimo na predračunski in učinkovitostni odmik.

Predračunski odmik:

Uresničeni spremenljivi splošni stroški – (količnik pri enoti dejavnosti × uresničeni obseg dejavnosti)

Učinkovitostni odmik:

(uresničeni obseg dejavnosti – načrtovani obseg dejavnosti) × količnik pri spremenljivih splošnih stroških

Analizo predračunskega odnika je treba pripraviti za vsako vrsto oziroma skupino spremenljivih splošnih stroškov posebej. Za vsako vrsto teh stroškov moramo poznati uresničene porabljene količine in cene ter načrtovane količine in cene. Ker predračuni temeljijo na načrtovanih cenah in potroškovnih stopnjah za vsako vrsto potroška, je tudi predračunski odmik rezultat spremenjenih potroškov in cen. Za vsak pomembnejši odmik je treba ugotoviti vzrok. Vzrok večjih dejanskih splošnih stroškov materiala je lahko v višji ceni

materiala ali oziroma in v večji porabi materiala, se pravi, da predračunski odmik razdelimo na cenovni in potroškovni odmik (Hočevar, 1995, str. 80).

Izračun učinkovitostnega odmika temelji na količniku. Vzrok za odmik je odvisen od izbrane osnove količnika. Najprimernejša osnova je tista, ki čim bolj pravilno prikazuje gibanje splošnih spremenljivih stroškov. Če se spremenljivi splošni stroški gibljejo vzporedno s porabljenim materialom, potem je vzrok tega odmika enak vzrokom za nastanek potroškovnega odmika pri neposrednih stroških materiala.

Čimprej se stalni splošni stroški ne spreminjajo s spremenjenim obsegom dejavnosti, jih je treba nadzirati. Sam celotni odmik ne pove, kje je razlika nastala, zato je treba analizirati odmike po posameznih vrstah stalnih stroškov in jih ločiti na obvladljive in neobvladljive. Le takšna analiza daje prave rezultate o vzrokih za nastanek odmirov in daje podlago za odločanje in ukrepanje, če so stalni stroški obvladljivi.

Celotni odmik stalnih splošnih stroškov je opredeljen kot razlika med načrtovanimi splošnimi stroški in uresničenimi splošnimi stroški in se razčleni na predračunski in aktivnostni odmik.

Predračunski odmik:

Uresničeni stalni splošni stroški – Načrtovani stalni splošni stroški

Aktivnostni odmik:

Načrtovani stalni splošni stroški – Načrtovani stalni splošni stroški za uresničen obseg dejavnosti

Predračunski odmik pokaže spremembo stroškov zaradi spremenjene velikosti stroškov, aktivnostni odmik pa nastane pri spremembi obsega dejavnosti.

Načrtovane stalne splošne stroške za uresničeni obseg dejavnosti izračunamo na podlagi količnika za uresnični obseg dejavnosti:

Načrtovani stalni splošni stroški / obseg dejavnosti

Celotni odmik pokaže razliko med pričakovanim in doseženim prispevkom za kritje splošnih stroškov. Če je dejanska dejavnost manjša od načrtovane, bo podjetje pokrilo manj splošnih stroškov, kot je pričakovalo.

6.4 Prispevek za kritje

Za projekte je smiselno računati tudi prispevek za kritje. Opredeljen je kot razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški. Za projekt je primerneje uporabiti neposredne stroške.

$PZK = \text{prihodki od prodaje} / \text{neposredni stroški projekta}$

Podjetje pokriva s prispevkom za kritje posredne stroške in dobiček, rezultat pa daje podatke o kratkoročnem razmerju med njima na določeni ravni podjetja. To je lahko na ravni organizacijske enote, na ravni celotnega podjetja ali pa na ravni posameznega zaključenega posla oz. projekta. Če je odmik posrednih stroškov neugoden, potem je prispevek za kritje dobička manjši in nasprotno. To razmerje nam pokaže pomembnost neposrednih stroškov glede na posredne in nasprotno, saj so posredni stroški običajno slabše obvladljivi že na ravni celotnega podjetja, kar toliko bolj velja za posamezen izveden projekt. Zato mora podjetje za prihodnje projekte toliko več pozornosti posvetiti neposrednim stroškom in njihovemu zmanjšanju, dolgoročno pa tudi zmanjšanju oziroma izločanju nepotrebnih posrednih stroškov.

V projektnih podjetjih po mojem mnenju izračun prispevka za kritje daje pomembne računovodske informacije za uspešnost podjetja kot celote. Podjetje lahko predvideva višino posrednih stroškov v poslovnem letu, težje pa predvidi prihodke od prodaje, ker je projekt enkratna dejavnost in si podjetje težje pridobi kupce z rednimi naročili. Podjetje je podvrženo fluktuaciji, saj se lahko zgodi, da ima v enem obdobju ogromno projektov, v drugem pa skoraj nič. Podjetje težje oceni, koliko projektov bo v poslovnem letu realizirano, zato v predračunu projekta ne more predvideti, kakšen del posrednih stroškov mora projekt pokriti. Vodstvo lahko število projektov in višino njihovih prihodkov samo predvideva, zato, da je bolj smiselno analizirati uspešnost projekta ob upoštevanju le neposrednih stroškov, saj napačna ocena o številu opravljenih projektov in napačna ocena prihodkov ne bi smeli vplivati na samo uspešnost posameznega projekta. Čeprav posredni stroški ne bi smeli vplivati na uspešnost projekta, menim, da morajo biti vključeni v predračun in analizo. Sam prikaz teh lahko razširi pogled vodje projekta s projekta na poslovanje podjetja kot celote. Tako lahko vodja poveča zavedanje o drugih stroških podjetja, ki se morajo kriti z vsakim projektom.

V analizi je treba posebno pozornost nameniti prispevku za kritje in celotnim načrtovanim prihodkom prodaje, da bi lahko podjetje pri naslednjih projektih lažje ocenilo, kolikšen del posrednih stroškov mora posamezen projekt pokriti, in doseglo načrtovani dobiček. S stabilnejšim poslovanjem, se pravi z manjšo fluktuacijo prihodkov in s pridobitvijo rednih kupcev, bi bilo načrtovanje prihodkov lažje, prispevek za kritje pa bi kazal enakomernejše razmerje pokritja posrednih stroškov in dobička pri vseh projektih v letu.

6.5 Poročilo in poročanje

Analitska poročila morajo omogočati spoznanja o zneskih in sestavi gospodarskih kategorij ob različni stopnji razčlenjenosti, primerjalna spoznanja o določenih ekonomskih kategorijah na podlagi različnih sodil in omogočati spoznanja o razmerjih med posameznimi različnimi, vendar primerljivimi ekonomskimi kategorijami (Melavc, Novak, 2002, str. 56). Ta poročila

so vodstvu v veliko pomoč pri izbiri ciljev poslovanja in pri pripravih predračunov za naslednje projekte.

Poročilo o odmikih omogoča uporabniku računovodskih informacij vpogled v pričakovana in dejanska stanja ekonomskih kategorij v določenem obdobju ali za posamezen projekt in daje informacije o odmikih med posameznimi gospodarskimi kategorijami. Podatke o uresničenih kategorijah pridobimo iz knjigovodstva. Za samo analizo projekta nimajo posebnega pomena, če jih ne preoblikujemo tako, da jih lahko primerjamo s predračunskimi kategorijami in na podlagi primerjanja ugotovimo razlike med njimi in njihove vzroke. Poročila so nazornejša, če so informacije prikazane v odstotkih, indeksih, v razmerjih med različnimi velikostmi med seboj primerljivih ekonomskih kategorij ali pa grafično. Poročilo mora biti razumljivo, uporabno in mora vsebovati informacije, ki so za uporabnika pomembne.

Sama vsebina poročila je odvisna od ravni uporabnikov, ki so jim namenjena. Nižji ravni odločanja so namenjena, podrobnejša so in nasprotno. Ravni primerna morata biti tudi obseg in pogostost poročil. Večja je potreba po sprotnih odločitvah, večja je pomembnost rednih poročil. Vsak bi moral prejemati le informacije o postavkah, za katere je odgovoren.

Iz poročila morajo biti poleg odmkov in vzrokov zanje razvidne tudi informacije o pričakovanih in dejanskih kategorijah, ki so podlaga za analizo. Prav tako pa morajo biti vključene tudi informacije o neobvladljivih ekonomskih kategorijah, čeprav odgovorni nanje ne more vplivati. Odgovorni mora biti z njimi seznanjen, saj te kategorije vplivajo na celotno uspešnost tega mesta odgovornosti.

Končna analiza projekta je pomoč naslednjim projektom za lažje planiranje in doseganje ciljev. Poročilo naj vključuje zastavljene cilje in ključna predvidevanja med planiranjem projekta. Ker je dejanska izvedba projekta delno odvisna od nepredvidljivih dogodkov, kot sta vreme in izguba ključnih kadrov, naj bodo morebitna predvidevanja in dejanski dogodki vključeni v poročilo. Pojav nepredvidenih dogodkov naj ne bo v celoti razlog za slabo izvedbo projekta, čeprav bi vodja projekta želel prav to, da prikaže svojo učinkovitost.

Poleg enkratnih dogodkov, ki jih podjetje ne more predvidevati niti za naslednje projekte, se pojavljajo odkloni, ki se bodo ponavljali tudi v prihodnje. Mednje lahko štejemo redne zamude pri dobavi blaga določenega dobavitelja ali vpliv pesimističnega člana projektnega tima. Ker smo si ljudje različni, imamo tudi različne pristope k delu. Če bi ugotavljali uspešnost projektov po posameznih vodjih, bi ugotovili, da so odkloni dejanskih rezultatov od predračunov odvisni tudi od lastnosti odgovornih oseb. Tako bi ugotovili način dela posameznikov. S pomočjo rezultatov analize bi lahko izboljšali prihodnje predračune ali opozorili posameznike na njihove napake in v prihodnje omogočili objektivnejše načrtovanje. Enako pomemben vpliv na uspešnost projekta imata tudi organizacija in vodenje projekta, ki se lahko izboljša tako, da podjetje obdrži učinkovite metode, slabše pa nadomesti z novimi.

Hočevar (1995, str. 216–217) poudarja naslednje lastnosti dobrega poročila:

- opredeljena mora biti osebna odgovornost, pri čemer je pomembna delitev med obvladljivimi in neobvladljivimi stroški;
- pomembne informacije o odmikih med uresničenimi in predračunskimi postavkami morajo biti poudarjene, da pritegnejo pozornost;
- pomembnost postavke ni povezana z njeno velikostjo;
- poleg računovodskih informacij so za uspešno odločanje pomembne tudi druge, nedenarno izražene informacije.

Katere informacije, ki niso izražene v denarju, so za podjetje pomembne, je odvisno od odločitve vodstva podjetja, katerim dejavnikom bo dalo večji poudarek. Med pomembne nedenarne informacije v projektnih podjetjih spadajo kakovost izvedbe, prilagodljivost kupčevim željam in doseganje rokov. Kakršnakoli negativna sprememba dejavnikov zahteva takojšnje ukrepanje odgovornih oseb.

Ob dokončanju projekta ni dovolj, da se poroča samo o odmikih, ampak je treba analizirati tudi druga pomembna področja, kot so kakovost, zadovoljstvo kupcev, prilagodljivost in druge, za katere podjetje meni, da pomembno vplivajo na konkurenčnost. Če bi podjetje pri odločanju upoštevalo le odmike, potem bi na primer izbralo cenejšega in manj zanesljivega dobavitelja. Kupljeni material bi lahko došel z zamudo, kar bi lahko povzročilo zamudo celotnega projekta ali pa bi bil material slabše kakovosti in zato celoten projekt manj kakovostno izveden. Kupci bi izgubili zaupanje v podjetje, kar bi negativno vplivalo na njegovo prodajo v prihodnosti. Klasična osredotočenost samo na denarno izražene kategorije lahko zanemarija tržno, poslovodsko in strateško problematiko.

7 Sklep

Prilaganje zahtevam trga je danes nujno, če podjetje želi uresničiti zastavljene cilje. Konkurenca med podjetji temelji na kakovosti, zanesljivosti, ugledu podjetja in tudi ceni. Podjetje mora zato spoznati svoje prednosti in slabosti ter preučiti priložnosti in nevarnosti, ki jih ponuja okolje. Z izvajanjem kontrolinga lahko omogoči uresničitev ciljev.

Osrednja naloga kontrolinga je obvladovanje notranje ekonomije, zato lahko rečemo, da je kontroling krmilni motor podjetja, njegov cilj pa povečanje učinkovitosti poslovanja za doseganje zastavljenih ciljev. V okviru posameznega projekta kontroling skrbi za pripravo za odločanje pomembnih informacij, nadziranje planskih ciljev, izračun in analizo odmikov ter sprejetje in nadziranje izvajanja morebitnih popravljalnih ukrepov. Je pomoč vodstvu pri odločanju, tako da mu pravočasno posreduje informacije, ki so za določeno odločitev pomembne.

Projekt, ki je sestavljen iz skupine povezanih aktivnosti, je običajno enkratna dejavnost, zato je sprotno spremljanje uresničevanja njegovih ciljev še toliko pomembnejše. Planiranje aktivnosti, rokov ter cen je za projekte težje, ker se podjetje ne more opirati na pretekle podatke. Analiza projekta zato daje ključne informacije za načrtovanje novih, podobnih projektov.

Na podlagi analize dejanskih kategorij od predvidenih podjetje ugotovi velikost odmikov, vzroke in možnost njihove ponovitve. Enkratnih dogodkov ne more predvidevati za naslednji projekt, upošteva pa lahko ponavljajoče se odmike. Med vzroke odmikov, ki jih podjetje ne sme zanemariti, spadajo nezanesljivost dobaviteljev, slabe metode organizacije in vodenja projekta ter subjektivnost načrtovanja stroškov odgovorne osebe. Pri načrtovanju naslednjih projektov lahko končne ocene prilagodi za ponavljajoče se razlike.

Podjetja, ki sodelujejo na razpisih, se spopadajo z dodatnimi ovirami. Podjetje mora pripraviti celoten predračun projekta in ponuditi ceno, a kljub temu ni nujno, da bo na razpisu izbrano. Ponudbena cena je po navadi določena na podlagi neposrednih stroškov in je povečana za določen odstotek za kritje posrednih stroškov in dobička. Stopnja prispevka za kritje, ki jo podjetje želi doseči, je odvisna od njegovih ciljev. Če sledi želeni višini dobička, potem bo v skladu s ciljem oblikovalo ponudbeno ceno. Odločitev o ceni podjetja, ki želi preživeti, pa bo temeljila na ocenjenih neposrednih stroških ter predvidevanju o ponudbenih cenah konkurentov.

Z uspešnim kontrolingom stroškov lahko podjetje pridobi bistvene informacije o samem načrtovanju projektov, napakah pri načrtovanju in različnih vzrokih za odklone od plana, kar izboljša načrtovanje novih projektov. Podjetje se ne loti projektov, ki niso dovolj dobičkonosni, oziroma med izvedbo projekta sprejme ukrepe, ki ga pripeljejo na pravo pot. Podjetje spozna stroškovne omejitve, zato se lažje prilagodi razmeram na trgu ob vstopu nizkocenovnih konkurentov. Kljub želji po osredotočanju na stroške in njihovem zmanjšanju ne sme zanemariti zanesljivosti in kakovosti izvedbe ter zapraviti svojega ugleda. Kupec pri odločitvi ne upošteva le cene, ampak tudi druge odlike podjetja.

Literatura

1. Andrejčič Radovan et al.: Operativni management. Ljubič Tone, Projektni management – vodenje projektov. Kranj : Moderna organizacija, 1998, str. 218–257.
2. Burke Rory: Project Management: Planning and Control. Chichester : John Wiley & Sons, 1993. 390 str.
3. Haiber Thomas: Controlling für öffentliche Unternehmen. München : Verlag Vahlen, 1997. 547 str.
4. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
5. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. 2. dopolnjena izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
6. Horvath Peter: Controlling. 5. Auflage. München : Verlag Vahlen, 1994. 895 str.
7. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
8. Kerzner Harold: Project Management. A Systems Approach to Planning, Scheduling and Controlling. New York : John Wiley & Sons, 1998. 1180 str.
9. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996, 196 str.
10. Koletnik Franc: Kontroling. 3. šola računovodenja (kontrolinga). Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 36 str.
11. Mann Rudolf: Praxis Strategischer Controlling mit Checklist und Arbeitsformularen. Von der strategischen Planung zur ganzheitlichen Unternehmensführung. 5. Auflage. Landsberg am Lech : Moderne Industrie, 1989. 229 str.
12. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling: naloge, napotki, rešitve. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 511 str.
13. Meredith Jack R., Mantel Samuel J.: Project Management: A managerial approach. New York : John Wiley & Sons, 1995. 767 str.
14. Meredith Jack R., Mantel Samuel J.: Project Management: A managerial approach. New York : John Wiley & Sons, 2000. 616 str.
15. Novak Aleš: Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. Organizacija, Ljubljana, 32(1999), 10, str. 554–563.
16. Osmanagić Bedenik Nidžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 9(1998), 6, str. 35–48.
17. Peemöller Volker H.: Controlling, Grundlagen und Einsatzgebiete. Herne, Berlin : Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, 1992. 378 str.
18. Rozman Rudi: Ravnanje (Management) projekta. Ljubljana : Cisef, 1995. 25 str.
19. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 344 str.
20. Schmidberger Jürgen: Controlling für öffentliche Verwaltungen. Wiesbaden : Gabler, 1994. 432 str.

21. Schröder F. Ernst: Modernes Unternehmens-Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis. Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl, 1992. 509 str.
22. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
23. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
24. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
25. Turney Peter B. B.: Activity based costing, the performance breakthrough. London : Kogan Page, 1996. 322 str.

Viri

1. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/2005).