

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NOVOSTI NA PODROČJU RAČUNOVODSKIH METOD ZA
OBVLADOVANJE STROŠKOV**

Ljubljana, marec 2006

DARJA URBANČIČ

IZJAVA

Študentka Darja Urbančič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 24.03.2006

Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1. RAČUNOVODSTVO, INFORMACIJE IN ODLOČANJE.....	2
1.1. OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA IN UMESTITEV POSLOVNEGA RAČUNOVODSTVA.....	2
1.2. ODLOČANJE.....	4
1.2.1. Vloga računovodstva pri odločanju.....	4
1.2.2. Informacije za odločanje.....	5
2. POMEN IN VLOGA PREDRAČUNAVANJA.....	8
2.1. TRADICIONALNO PREDRAČUNAVANJE.....	10
2.2. SPREMINJAJOČE SE OKOLJE TER NOVEJŠI POGLEDI NA PREDRAČUNAVANJE.....	11
2.2.1. Ničelno predračunavanje.....	13
2.2.2. Tekoče predračunavanje.....	13
2.2.3. Boljše predračunavanje.....	14
2.2.4. Preseženo finančno predračunavanje.....	14
3. METODE ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV.....	16
3.1. TRADICIONALNI POSTOPKI K OBVLADOVANJU STROŠKOV.....	17
3.2. SODOBNI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV.....	19
3.2.1. ABC metoda.....	21
3.2.2. Koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda.....	23
3.2.3. Koncept ciljnih stroškov.....	25
3.2.4. Koncept kaizen stroškov.....	27
3.3. POMEN PREDRAČUNAVANJA PRI METODAH ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV.....	28
3.3.1. Metoda ABC.....	28
3.3.2. Metoda stroškov življenjskega cikla proizvoda.....	30
3.3.3. Metoda ciljnih stroškov.....	30
3.3.4. Metoda kaizen stroškov.....	31
SKLEP.....	32
LITERATURA.....	34
VIRI.....	37

UVOD

Silovita konkurenca med ponudniki, ki je posledica hitrega znanstveno-tehnološkega razvoja, povezanega z izjemno rastjo produktivnosti dela, povzroča, da so kupci v središču pozornosti proizvajalcev. Podjetja se spoprijemajo z izzivom, kako pritegniti pozornost kupcev, ki se na trgu srečujejo s poplavo sorodnih izdelkov in zato pričakujejo poceni, vendar zelo kakovostne izdelke. V takšnih razmerah morajo podjetja, ki se želijo uveljaviti na svetovnih trgih, sproti upoštevati dosežek znanstveno-tehnološkega razvoja in uvajati sodobno tehnologijo (Tekavčič, 1997, str. 63).

Čeprav sodobne tehnologije podjetjem omogočajo hitrejše prodiranje na zahtevne svetovne trge, pa same po sebi še ne zagotavljajo vrhunskih poslovnih rezultatov. Sodobna tehnologija je le potreben pogoj za preživetje posameznega podjetja, zadostni pogoj preživetja pa je sposobnost, da podjetje posamezno aktivnost opravi brezhibno; to je z minimalno porabo prvin poslovnega procesa z zagotavljanjem dane ravni kakovosti, pri čemer morajo biti aktivnosti predvsem tiste, katerih opravljanje so kupci pripravljeni plačati. Uresničitev tega pogoja je odvisna od kakovosti poslovnih odločitev, v ta namen podjetja potrebujejo zanesljive, natančne in pravočasne informacije, ki jim omogočajo sprejemanje pravih poslovnih odločitev. Med najpomembnejšimi so gotovo tako informacije o stroških kot tudi njihovo obvladovanje.

Dejstvo je, da so stroški eden od ključnih problemov preživetja in uspešnosti sodobnih podjetij. Podjetja, ki ponujajo sodobne in konkurenčne produkte, postajajo zaradi prevelikih stroškov nekonkurenčna. Trg danes zahteva kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Podjetja se zato sistematično lotevajo obvladovanja stroškov - s ciljem zmanjševanja le-teh na minimalno raven. Pri tem si pomagajo s tradicionalnimi in sodobnimi pristopi ter metodami. Tradicionalno podjetja spremljajo stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Med sodobnejše alternative spremljanja in obvladovanja stroškov pa avtorji uvrščajo: metodo ABC, metodo življenjskega cikla proizvoda, metodo ciljnih stroškov, metodo kaizen stroškov, itd.

Namen diplomskega dela je tako pokazati, katere računovodske metode se uporabljajo za obvladovanje stroškov in so opredeljene v sodobni računovodski literaturi, ter kakšna je njihova vloga v procesu odločanja.

Diplomsko delo ima poleg uvoda in sklepa štiri poglavja. Prvo je namenjeno seznanitvi s pojmom računovodstvo ter odločanje. Podane so tudi vloge opredelitev računovodstva pri odločanju, ki je predvsem ta, da zbira informacije, na podlagi katerih poslovodstvo odloča in odgovorim na vprašanje, kakšna mora biti informacija za potrebe odločanja.

Boljša informacija pomeni boljšo odločitev ter posledično večjo uspešnost podjetja. Ker pa vemo, da dobrih odločitev ni brez predhodnega načrtovanja, je drugo poglavje namenjeno predračunavanju. V tem poglavju je opredeljeno tradicionalno predračunavanje, poleg tega so podane nekatere nove smernice, h katerim se nagibajo podjetja na področju predračunov.

V tretjem poglavju so predstavljene nekatere metode za obvladovanje stroškov, le-te so razdeljene na tradicionalne ter na novejši – sodobne pristope k obvladovanju stroškov. Podane so tudi ugotovitve, kakšen je vpliv določene metode na sprejemanje poslovnih odločitev. V tem poglavju je opredeljen tudi pomen predračunavanja pri metodah za obvladovanje stroškov, saj na ta način lahko ugotovimo, kakšno vlogo ima predračunavanje za posamezno sodobno metodo obvladovanja stroškov.

Zadnje poglavje je namenjeno povzetku in predstavlja sklep diplomskega dela.

1. RAČUNOVODSTVO, INFORMACIJE IN ODLOČANJE

1.1. OPREDELITEV RAČUNOVODSTVA IN UMEMSTITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo je ustroj računovodenja. Le-to pa je vzpostavljeno kot finančno računovodstvo, stroškovno računovodstvo, poslovodno računovodstvo pa tudi državno računovodstvo. Iz tega sledi, da računovodenje na eni strani zajema uporabo tehnik za pripravo podatkov, na drugi strani pa preoblikovanje nevtralnih podatkov v informacije za odločanje. Računovodenje v organizaciji zahteva, da tistim, ki si prizadevajo za uspešnost organizacije, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje organizacije ter kakšne so možnosti bodočega razvoja organizacije, saj je temeljno načelo načelo neomejenosti delovanja. **Računovodenje je zato opredeljeno kot jezik, v katerem prenašamo gospodarske in druge informacije tistim, ki se zanje zanimajo** (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 20, 21).

Osnovni cilj **finančnega računovodstva** je vrednostno prikazovanje poslovanja celotnega podjetja. **Stroškovno računovodstvo** podrobneje spremlja in proučuje prvine in stroške podjetja ter poslovni izid posameznih organizacijskih enot v podjetju, če so organizirane kot poslovnoizidne enote. **Poslovodno računovodstvo** ne obravnavamo kot tretji sklop računovodstva, temveč izhaja iz prvih dveh. Poslovodno računovodstvo je bolj usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, medtem ko sta finančno in stroškovno računovodstvo v tem pogledu lahko še nevtralni. Poslovodno računovodstvo se je z razvojem kapitalističnega gospodarstva najprej pojavilo v praksi. Angleški poslovnež Thomas Sutherland je leta 1875 v memorandumu zapisal: "Sedanji sistem dvostavnega knjigovodstva je zadovoljiv v tolikšni meri, da se lahko enkrat na leto ali pogosteje ugotovi dobiček iz

poslov podjetja. Očitno je, da je za vodenje podjetja potrebno veliko več podrobnejših informacij, ki naj bodo v takšni obliki, da bodo poslovodstvu jasno prikazali vzroke za dobro in slabo poslovanje podjetja” (Igličar, Hočevar, 1997, str. 255, 256). Razumljivo je, da poslovodstvo potrebuje veliko bolj podrobne in pogoste informacije, kot jih dobi iz letnih računovodskih izkazov. Novejšo definicijo poslovodnega računovodstva je leta 1998 objavil Odbor za finančno in poslovodno računovodstvo pri Mednarodnem združenju računovodij (International Federation of Accountants – IFAC): “Poslovodno računovodstvo se lahko opredeli kot prepoznavanje, merjenje, nabiranje, proučevanje, pripravljajanje, pojasnjevanje in sporočanje informacij (tako izraženih v denarni merski enoti kot izvajalnih), ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju in kontroliranju znotraj organizacije ter pri zagovarjanju uporabe njenih dejavnikov” (International Federation of Accountants, 1998, str. 60).

Domača literatura poslovodno računovodstvo opredeli kot del celotnega računovodstva, ki pripravlja informacije (računovodske in neračunovodske) za potrebe odločanja v sklopu posameznega podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 21-22).

Opredelitev poslovodnega računovodstva se je tako v domači kot tuji literaturi precej spremenila tudi skozi čas. V zadnjem času se je obravnavanje poslovodnega računovodstva spremenilo predvsem v tej smeri, da poleg računovodskih informacij zbira čedalje več drugih, neračunovodskih informacij, saj postajajo le-te vse bolj pomembne za poslovno odločanje.

O poslovodnem računovodstvu lahko govorimo tudi kot o **računovodstvu za notranje uporabnike informacij**. Le-to mora biti izredno prožno in hitro pri podpiranju notranjih odločevalnih ravni; torej je odločevalno naravnano, izdeluje obračune in predračune, primerja izvedbe z odobrenimi načrti, presoja uresničevanje poslovnih ciljev na raznih ravneh, v dejavnostih in drugih vidikih pomembnih za odločanje. O vsem tem poroča pristojnim poslovodnikom (Koletnik, 2004, str. 80).

Koletnik **poslovođenje** vidi kot nenehno usmerjanje in usklajevanje vseh procesov in stanj. To delo je razgibano in odgovorno, saj se je treba **odločati o poslovnih dogodkih**, ki so **povezani z doseganjem zastavljenih ciljev**. Poslovođenje tako razumemo kot smotrno dejavnost, ki se opravlja na različnih odločevalnih ravneh (Koletnik, 2004, str. 25). Podobno o poslovođenju razmišljajo tudi drugi avtorji; npr. Hočevar, Igličar poslovođenje razumeta kot odločanje med različnimi možnostmi delovanja podjetja, da bi dosegli določene cilje podjetja.

Če gledamo na poslovodno računovodstvo s **kronološkega vidika**, ugotovimo, da se je le-to precej spreminjalo. **Pred letom 1950** je bila osnovna skrb posvečena izračunavanju stroškov in kontroliranju vrednostno izraženih kategorij, in sicer z uporabo metod predračunavanja in obračunavanja. **Po letu 1965** se z uporabo metod, kot sta proučevanje odločitev in spremljanje odgovornosti, pozornost preusmeri na oskrbovanje z informacijami za poslovodsko načrtovanje in kontroliranje. Z uporabo metod proučevanja postopkov in obvladovanja stroškov so **po letu 1985** veliko pozornosti namenili zmanjševanju porabe

dejavnikov pri poslovanju. **Po letu 1995** pa je pomembno, da je ustvarjanje koristi s smotrno uporabo dejavnikov pri poslovanju, in sicer z uporabo metod, ki preiskujejo, kaj ustvarja koristi za odjemalce, koristi za delničarje in koristi pri prenavljanju organizacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 32, 33).

Iz raziskav izhaja, da je bila stopnja razvoja poslovnega računovodstva hitrejša v letih od 1995 do 1999 kot pred letom 1995. Najbolj poudarjeni dejavniki razvoja so globalizacija trga, hitrost informacij, proizvodna tehnologija, e-poslovanje in velika konkurenca na globalnem trgu (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 59).

1.2. ODLOČANJE

V vsakem podjetju, ne glede na njegovo velikost, dejavnost, lastništvo in podobno, imamo **različne ravni odločanja**. Ena od delitev je delitev odločanja na izvedbeno, operativno in strateško. **Izvedbene** odločitve so odločitve, ki jih sprejema izvedbeno poslovodstvo (najnižji nivo odločanja), **operativne** odločitve so odločitve srednjega poslovodstva (srednji nivo odločanja), **strateške** odločitve so odločitve ki jih sprejema vrhovno poslovodstvo (najvišji nivo odločanja). Iz tega izhaja, da so odločitve na posameznih ravneh različne in da mora imeti vsak odločitvam primerne informacije. Zato je pomembno, da tisti, ki pripravlja informacije, natančno ve, kakšne vrste odločitev sprejemajo posamezne ravni in katere informacije so odločujoče za posamezno raven odločanja.

Za nekatere, zlasti višje ravni odločanja, ne zadoščajo le informacije o delovanju podjetja. Pomembne so tudi informacije iz okolja, saj kažejo dogajanja zunaj podjetja, ki vplivajo na njegovo poslovanje. Odločanje v podjetju mora tako poleg dejavnikov znotraj podjetja čedalje bolj upoštevati tudi tiste iz okolja. To je razlog, da se pri opredeljevanju poslovnega računovodstva vedno bolj upošteva kontingenčna obravnava¹. Računovodstvo, ki upošteva to obravnavo, se pogosto imenuje strateško poslovodno računovodstvo. Njegova značilnost je, da je usmerjeno v zunanje okolje, osredotočeno na dolgoročnost in za odločanje pripravlja računovodske in neračunovodske informacije (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 60).

1.2.1. Vloga računovodstva pri odločanju

Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni odločanja in za odločanje, katerega posledice se kažejo v bližnji in daljni prihodnosti. Glede na raven odločanja so informacije, računovodske in neračunovodske, bolj ali manj zgoščene. Posebej za **strateško odločanje so zelo pomembne neračunovodske informacije**, za nižje ravni odločanja pa pogosto zadoščajo le računovodske informacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str.

¹ Pri tem je kontingenčni dejavnik največkrat omenjena strategija podjetja, sledita ji tržna usmerjenost, velikost ipd. kot notranji dejavniki, negotovost v okolju, panoga ipd. pa kot zunanji kontingenčni dejavniki (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 60).

35). Računovodstvo za notranje potrebe je tako prežeto z zahtevami odločevalcev, zato poudarek ni na dokumentarni vlogi, temveč na odločevalni vlogi. To je razlog, da se računovodstvo vedno bolj odmika od dokumentarne vloge in se tesno navezuje na spoznavanje potrebe odločevalcev v podjetju. Ti delujejo strogo ciljno; vsem sta skupna obstoj in razvoj.

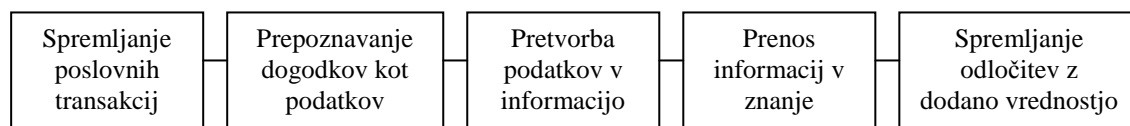
Odločevalne ravni se ne zadovoljijo z obračunskimi poročili o stroških po vrstah, mestih in nosilcih, temveč želijo, da je računovodstvo oskrbnik z novimi vedenji, ki je ob pravem času na pravem kraju, vse to pa je odvisno od organiziranosti procesov in sploh celotnega poslovanja v podjetju. Zato je mogoče govoriti o **učinkovitem računovodstvu le v tesni povezavi s kakovostno organizacijsko sestavo in sposobnimi odločevalci**. Gre za tesno sodelovanje med tistimi, ki morajo vedeti, kaj naj delajo in za kaj naj odgovarjajo, ter med tistimi, ki so jih dolžni oskrbovati z novimi vedenji. Brez tega ni poslovne učinkovitosti in uspešnosti (Koletnik, 2004, str. 85).

1.2.2. Informacije za odločanje

V zvezi z informacijskim sestavom oziroma s poročanjem uporabljamo dva pojma: podatek in informacija. Kot **informacijo** razumemo namensko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo, ki slednjemu lajša sprejetje odločitve in je posledek predelave nevtralnih podatkov. **Podatek** je nevtralnno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejetje katerekoli poslovne odločitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 54).

Ameriški inštitut pooblaščenih javnih računovodskih strokovnjakov (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*) je leta 1999 razvil informacijsko verigo vrednosti (angl. *Information Value Chain*), iz katere je jasno vidna razlika med vrednostjo podatka in informacije.

Slika 1: Informacijska veriga vrednosti



Vir: Barsky, Catanach, 2005, str. 41.

Bratsky in Catanach vidita tri glavne dejavnike, ki spreminjajo današnje poslovno okolje; in sicer (Barsky, Catanach, 2005, str. 39-44):

- **Inovacije in tehnologija:** nova tehnologija je izboljšala kvaliteto proizvodov in storitev, proizvodni in distribucijski proces je zaradi nove tehnologije postal hitrejši.
- **Globalizacija trgov:** svetovna gospodarska rast, prosto trgovinski sporazumi in napredek v tehnologiji so skupno povzročili širjenje globalnega poslovanja. Podjetja lahko zato

lažje dostopajo do kupcev po vsem svetu in obratno, zato ni presenetljivo, da je povečana gospodarska aktivnost povečala konkurenco.

- **Naraščajoče ustvarjanje vrednosti za kupca:** nove tehnologije in globalna konkurenca sta povečala ponudbo proizvodov in storitev, kupec ima večjo izbiro, saj lahko izbira na lokalnih in svetovnih trgih. Podjetja so tako prisiljena ustvarjati vrednost za svoje kupce.

S spremembami v poslovnem okolju pa klasične računovodske informacije niso več zadoščale potrebam odločanja. Tradicionalno računovodsko enačbo, sredstva = obveznosti + kapital, je potrebno nadgraditi z novo računovodsko enačbo, aktualno za enaindvajseto stoletje; informacija = podatek + poznavanje. Takšno logiko razmišljanja je mogoče razbrati tudi iz informacijske verige vrednosti. V prvi fazi identificiramo poslovne aktivnosti, ta proces je avtomatično spremljan s pomočjo računalniške tehnologije. V naslednji fazi so zajete aktivnosti (transakcije) pretvorjene v osnovno poročilo, ki zagotavlja, da so podatki uporabni za analitiko. V tretjem koraku analitiki s svojim strokovnim znanjem in sposobnostmi pretvorijo poročane podatke v informacije. Ko so informacije iz različnih virov zbrane, to doprinese k znanju, ki je potrebno za sprejemanje poslovnih odločitev.

Od poslovodstva se tako pričakuje, da bo uporabilo analitična in tehnična znanja, izkušnje ter intuicijo, saj bo le tako lahko, ne samo predstavljalo poročila, ampak tudi dodajalo vrednost.

Na osnovi informacij se v podjetju sprejemajo poslovne odločitve. Poslovodstvo ne more opravljati svojih nalog brez ustreznih informacij in sprejemanje odločitev, saj so informacije gonilo njegovega delovanja. Najprej se podjetje sreča s potrebami po računovodskih in drugih informacijah v odločevalnem sestavu. Izhajati je treba iz opredelitve problema odločanja in določanja razmer, v katerih ga je treba reševati, iz načelnega proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče rešiti, in iz sodil, na podlagi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico. Računovodske informacije, ki jih potrebuje vsaka od teh različic, je potrebno ustrezno oblikovati in predstaviti tistim, ki odločajo ali pri tem sodelujejo. Naloga poslovodnega računovodstva je torej priprava informacij na podlagi katerih poslovodstvo sprejema odločitve, ki vodijo k doseganju **cilja**² podjetja. Cilji se s časom spreminjajo. Včasih so ocenjevali podjetje le kot gospodarski subjekt, katerega uspešnost se meri z doseganjem dobička, v zadnjem času pa ga obravnavamo iz treh zornih kotov, in sicer gospodarskega, finančnega in družbenega.

Vidimo, da so informacije temelj za sprejemanje odločitev, zato morajo biti informacije **pomembne** (tiste ki vplivajo na odločitve), **popolne** kolikor je le mogoče, **pravočasne** (da so na voljo takrat, ko se je še mogoče odločiti) ter **lahko dostopne** (na razpolago brez posebnih

² Cilj opredelimo kot zaželena prihodnja stanja, ki si jih posamezniki, skupine ali organizacije prizadevajo doseči. To pomeni, da ima organizacija najprej cilje in šele potem določi dejavnosti za njihovo doseganje. Novejše pojmovanje ciljev, povezano z razumevanjem organizacije kot odprtega sestava, pa poudarja, da organizacija išče cilje tudi med opravljanjem ali uresničevanjem svoje dejavnosti. Tako odločanje v organizaciji ni več le k cilju usmerjena dejavnost organizacije, temveč je tudi iskanje ciljev (Turk, Kavčič; Kokotec-Novak, 2003, str. 82).

naporov). V zadnjih desetletjih so se poslovni procesi in okolje, v katerem podjetje deluje, močno spremenili, zato nastopi še večja potreba po tem da se notranji informacijski sistem v podjetju spremenijo tako, da bodo zagotavljali zgoraj opisane informacije.

Vendar pa se morajo tako računovodje kot vsi drugi pri uporabi in razumevanju informacij zavedati njihovih **omejitev** (Hočevar, 1998, str. 10):

- za različne namene odločanja moramo uporabljati različne podatke, pri tem je najpogostejši problem uporaba pojma 'stroški', saj v računovodstvu govorimo o različnih vrstah stroškov: obračunskih, predračunskih, standardnih, splošnih, spremenljivih, dodatnih, mejnih, neposrednih, oportunitetnih, in drugih; vedeti moramo; npr. o kateri vrsti stroškov govorimo v konkretnem primeru,
- računovodski podatki so pogosto le približek dejanskih stanj in procesov ter pogosto vsebujejo določeno stopnjo nenatančnosti,
- njihov uporabnik se mora zavedati, da praviloma nikoli nima na voljo prav vseh potrebnih informacij, ki bi jih potreboval pri odločanju,
- računovodske informacije predstavljajo le del potrebnih informacij za odločanje,
- računovodske informacije ne morejo nadomestiti poslovnega odločanja, predstavljajo pa podlago oz. izhodišče zanj.

Sodobna literatura navaja celo vrsto vzrokov, ki **povečujejo pomen računovodskih informacij** za poslovodenje³, na primer:

- vse večji pomen **proizvodnje »just in time«** (angl. *JIT – Just In Time* - proizvodnja brez zaloga): to je proizvodnja v obsegu, ki ga zahtevajo trenutne tržne potrebe. Zaloge se zmanjšajo na minimum, poudarek pa je na visoki kakovosti izdelkov, poslovnih prvin, poslovnih procesov itd. Proizvodnja JIT omogoča zmanjševanje stroškov proizvodnje in omogoča naložbe prostih sredstev v produktivnejše namene, kot so povečanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja.
- **celovito obvladovanje kakovosti** (angl. *TQM - Total Quality Management*): podjetja se morajo usmeriti k celovitemu obvladovanju kakovosti, ki temelji na programih za nenehne izboljšave vseh potrebnih aktivnosti. Pri tem morajo sodelovati vsi zaposleni, njihov cilj pa je popolnoma ustreči zahtevam svojih kupcev.
- vse večja **diverzifikacija proizvodov in skrajševanje življenjskega cikla proizvodov**: poslovodstvo se mora hitro prilagajati zahtevam trga in se takoj prilagoditi kupčevim potrebam; za to potrebuje pravočasne in natančne računovodske informacije.
- **tehnološki napredek** – napredek informacijske tehnologije, ki je omogočil računalniško boljše podprto vodenje proizvodnje (angl. *CIM – Computer Integrated Manufacturing*). To omogoča podjetjem izpolnjevati zgornje zahteve (proizvodnja JIT, večja kakovost izdelkov, hitro prilagajanje trgu). Hkrati pa ustrezna računalniška podpora v podjetju

³ Povzeto po več avtorjih, ki različno pripisujejo pomen posameznim vzrokom. Vpliv posameznih je odvisen od vrste proizvodnje, s katero se ukvarja podjetje, tehnologije, ki jo uporablja, in trga, na katerem deluje. Različne vzroke sem povzela po Turku, Kavčičevi, Kokotec-Novakovi, 2003, str. 25-27 in Tekavčičevi, 1997, str. 63-65.

omogoča spremljanje stroškov izdelkov na vseh proizvodnih stopnjah z zbiranjem informacij tako iz proizvodnje kot iz drugih oddelkov (trženje, nabava, prodaja, računovodstvo).

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so se pojavili dvomi o uporabnosti in koristnosti računovodskih informacij. Avtorji so bili enotnega mnenja, da **klasične računovodske informacije ne zadoščajo več potrebam odločanja** v sodobnem proizvodstvu in v spremenjenih zunanjih okoliščinah poslovanja. Kritiki menijo, da računovodske informacije spodbujajo poslovodstvo bolj h kratkoročni uspešnosti podjetja in k prikrojevanju podatkov (Hočevar, 2003, str. 14, 15).

Večina definicij poslovnega računovodstva pove, da je njegovo bistvo pripravljane informacij, na podlagi katerih poslovodstvo odloča. Zato je za podjetje nedvomno velikega pomena, da oblikuje učinkovit poslovodno-računovodski sistem, ki bo poslovodstvo oskrboval s pravimi in pravočasnimi informacijami. Vidimo, da je preživetje podjetja v veliki meri odvisno od odločitev, ki jih sprejema poslovodstvo. Da bodo le-te sprejete optimalno, pa je potrebno **dobro načrtovanje bodočih poslovnih dogodkov**.

Zelo malo namernih ciljev je uresničenih brez načrtovanja. Pa naj gre za zasebno ali poslovno življenje. V poslovnem življenju je načrtovanje usmerjeno v učinkovito uporabo proizvodnih dejavnikov. Načrtovanje omogoča usklajevanje prizadevanj posameznikov za doseganje ciljev. **Načrtovanje je torej proces določanja ciljev in načinov, kako bi jih dosegli**. V širšem pomenu zajema celotno organizacijo, njeno vizijo razvoja, strateške, operativne in taktične cilje ter predvidene rezultate, v ožjem pa le opredeljevanje ciljev, nalog in poti posameznim članom sistema. Namen načrtovanja je tudi uskladiti delovanje posameznih poslovnih funkcij v učinkovito celoto ter zagotoviti vse potrebne vire in možnosti za doseganje poslovnih ciljev. Načrti se uporabljajo tudi za nadziranje in motiviranje zaposlenih (Britovšek, 2001, str. 11).

Prav tako ima predračunavanje pri analizi stroškov pomembno vlogo, zato bom preden preidem na same metode obvladovanja stroškov, nekaj besed namenila tradicionalnemu predračunavanju ter podala smernice sodobnih postopkov predračunavanja.

2. POMEN IN VLOGA PREDRAČUNAVANJA

V vsakem podjetju imamo **različne ravni odločanja**. Odločitve so lahko sprejete na ravni organov upravljanja, na ravni uprave ali drugega poslovodstva ali na nižjih ravneh. Odločitve o teh ravneh se lahko sprejemajo, ali po poslovnih funkcijah ali za podjetje kot celoto, kar je odvisno od ravni odločanja. V vsakem primeru pa potrebujemo **predračunske informacije**.

Preživetje podjetja je močno odvisno od organiziranosti **načrtovanja bodočih poslovnih dogodkov**, zato je razumljivo, da tudi slovenski računovodski standardi dajejo računovodskemu predračunavanju ustrezen pomen in ga štejejo za temeljni sestavni del računovodenja. V angleški in ameriški strokovni literaturi se za vrednostno načrtovanje, za katero so slovenski računovodski standardi vpeljali izraz predračunavanje, uporablja izraz *budgeting*⁴. Pod izrazom predračunavanje razumemo proces izdelave in kontrole predračunov. Celoten predračun je tako sestavljen iz različnih posameznih predračunov, ki so ločeni, vendar izdelani po enotnih smernicah.

Prvenstveni namen predračunavanja je ustvariti podroben načrt, ki poslovodstvo vodi, da uporabi in obogati razpoložljiva sredstva in s tem doseže zastavljeno poslovno strategijo (Barsky, Catanach, 2005, str. 197). Predračunavanje ima še zlasti pomembno vlogo za delovanje dveh za uspešnost organizacije izjemno pomembnih področij oz. nalog. To sta načrtovanje, ki pomeni usmerjanje prihodnjih postopkov in ukrepov organizacije, ter nadziranje teh postopkov in ukrepov.

Poleg neposredne koristi, ki jo ima predračunavanje za načrtovanje in nadziranje, se vedno bolj poudarjajo tudi stranske, posredne **prednosti predračunavanja**, ki na končni stopnji prav tako povečujejo uspešnost in učinkovitost poslovanja. Tako najdemo v literaturi⁵ naslednje prednosti predračunavanja:

- **sprotno načrtovanje:** predračunavanje zagotavlja, da poslovodstvo načrtuje prihodnja dejanja in da upošteva, do katerih sprememb bi lahko v prihodnosti prišlo ter na podlagi tega ustrezno in pravočasno ukrepa.
- **spodbuja usklajevanje:** v celovitem načrtu so združeni načrti posameznih dejavnosti oziroma posameznih delov organizacije. Pri načrtovanju se izmenjavajo zamisli vodilne delovne skupine in usklajujejo načrti posameznih delov organizacije
- **spodbuja komuniciranje:** predračun je uporabno orodje za informiranje poslovodstva o ciljih podjetja, idejah in dosežkih. Predračun jasno pokaže, kakšni so načrti organizacije, tako da je lahko vsak zaposlen seznanjen z vlogo za doseg teh ciljev.
- **spodbuja zaposlence:** tako, da usmerjajo svoje dejavnosti k doseganju ciljev podjetja. Organizacije se morajo zavedati spodbujevalnega pomena predračunov in cilje postaviti tako, da predstavljajo zaposlencem izziv, hkrati pa morajo biti dosegljivi.
- **uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov:** predračun je ocena prihodnjih dosežkov organizacije, zato je tudi sodilo za ocenjevanje uresničenega. Predračun tako pomaga poslovodstvu, da vodi in kontrolira dejavnosti, za katere je odgovorno. Če primerjajo načrt in dejanske rezultate, lahko ugotovijo razlike in poiščejo vzroke, zakaj je do razlik prišlo.

⁴ V nalogi je pojem računovodsko predračunavanje, kot je opredeljen v slovenskih računovodskih standardih, vsebinsko enak pojmu budgeting, katerega uporablja tuja strokovna literatura.

⁵ Povzeto po več avtorjih: Drury, 2005, str. 267-269; Mowen, Hansen, 2006, str. 310-312; Barsky, Catanach, 2005, str. 198-199.

Predračunavanje je lahko tudi podlaga za **mnenje o potrebnosti stroškov** za delovanje podjetja. Poslovodje se velikokrat ne zavedajo, da morajo pri poslovnih odločitvah in dejavnostih, ki jih izvajajo, upoštevati tudi stroške. Vodja prodaje se na primer osredotoči le na povečanje obsega prodaje, vodja proizvodnje pa le na obseg in kakovost proizvodov. Pri predračunavanju pa so poslovodje prisiljeni primerjati stroške in koristi, ki so povezani s posamezno odločitvijo ali dejavnostjo. To jih navaja k temu, da stroške upoštevajo tudi pri svojem vsakdanjem delovanju. Spoznanje o potrebnosti stroškov postane s predračuni pri nepogrešljivem sodelovanju različnih delov podjetja splošno pravilo, tako da podjetja kot celota delujejo usklajeno in čim bolj gospodarno (Turk et al., 2003, str. 87-89).

Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov organizacije. Ko vodstvo organizacije sprejme predračun, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Iz tega sledi, da je eden izmed predračunov vedno načrt, pod pogojem, da je ta predračun sprejet.

2.1. TRADICIONALNO PREDRAČUNAVANJE

Pri predračunavanju je mogoče upoštevati **več vrst metodik**, ki prikažejo predračunavanje iz različnih zornih kotov, tako poznamo t.i. statično/gibljivo oz. rastoče/ničelno predračunavanje.

Statični predračun je predračun za neki obseg dejavnosti. Ta način predračunavanja ni najbolj primeren, saj se predvidevanja glede obsega dejavnosti pogosto ne uresničijo, odmiki glede na statični predračun so tako lahko zelo veliki. Takšen predračun tako ne daje primernih informacij za presojanje dosežkov odgovornih. **Gibljivi predračun** omogoča izračunavanje stroškov pri različnem obsegu dejavnosti, kar pomeni, da načrtovane stroške prilagodi novim ravnem ciljnega obsega dejavnosti. Gibljivo predračunavanje je potrebno obravnavati iz dveh vidikov; in sicer iz **vidika stalnih stroškov** ter spremenljivih stroškov. Stalni stroški nam pokažejo, koliko stalnih stroškov bo imelo podjetje na enoto učinka pri različnih obsegih dejavnosti. Stalni stroški se ne spreminjajo, pri vseh dejavnostih v celotnem obsegu so enaki, vendar pa se spreminjajo na enoto učinka, zato je potrebno, da jih pri spremenjenem obsegu dejavnosti na novo ugotavljamo na enoto učinka. Drugi vidik gibljivega predračunavanja je **vidik spremenljivih stroškov**. Ti so v gibljivem predračunu izračunani na enoto in se spreminjajo v celotnem znesku s spremembo obsega dejavnosti.

Rastoče predračunavanje izhaja iz predračuna oz. obračuna preteklega leta, ki ga povečajo oz. zmanjšajo za spremembe pričakovane v obravnavanem poslovnem letu. Slabost tega predračunavanja je, da ne proučuje dejavnosti in z njimi povezanih stroškov, potrebnih za dosego ciljev. Pogosto se v predračune naslednjega obdobja vgradijo pomanjkljivosti preteklega obdobja. **Ničelno predračunavanje** temelji na predpostavki, da je potrebno vse

sedanje dejavnosti proučiti in jih v prihodnosti izvajati le, če so potrebne in zagotavljajo doseganje ciljev podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 226-230).

Zgoraj predstavljene tehnike predračunavanja, z izjemo ničelnega predračunavanja, izhajajo iz predračuna oz. obračuna preteklega leta in ga popravijo za predvidene spremembe v prihodnosti. S tem se prenesejo vse neracionalnosti iz preteklosti in se vgradijo v prihodnost. Ker se ničelno predračunavanje v tem bistveno razlikuje od zgornjih tehnik, kar je tudi razlog, da ga nekateri avtorji⁶ štejejo med sodobne metode predračunavanja, bom ničelno predračunavanje podrobneje predstavila med sodobnimi metodami predračunavanja.

Zgoraj predstavljene metodike predračunavanja za podjetja, ki deluje v turbulentnih⁷ razmerah, ne morejo več zadostovati. Kritiko tradicionalnemu predračunavanju, ki zahteva veliko časa za pripravo predračunov, hkrati pa ne služi svojemu namenu, sta podala Hope in Fraser ter predlagala nov način predračunavanja⁸, ki naj bi bil bolj uporaben v razmerah poslovanja sodobnega podjetja.

Za podjetja, ki želijo uspešno in dobro poslovati, je pomembno, da imajo jasno načrtano pot, ki je ovrednotena v predračunih. Predračuni morajo biti sestavljeni z vso skrbnostjo in ob **upoštevanju novih dosežkov v stroki**. Ker pa je za poslovanje v današnjem času edina gotovost spremenljivost, so se tudi na področju predračunavanja začeli pojavljati **sodobni postopki predračunavanja**, katere bom podrobneje predstavila v nadaljevanju.

2.2. SPREMINJAJOČE SE OKOLJE TER NOVEJŠI POGLEDI NA PREDRAČUNAVANJE

Negotovost tako v gospodarstvu kot v družbi, je postala tako velika, da je načrtovanje, kakršno uporablja večina podjetij postalo neučinkovito. Grožnja mednarodnega terorizma in nihanja na svetovnih borzah ne omogočajo načrtovanja niti za nekaj tednov kaj šele mesecev ali let vnaprej (Hope, Fraser, 2004, str. 26). Današnje računovodstvo se poleg tega sooča tudi s posledicami pretresov na finančnih trgih, nastalih zaradi »kreativnega« računovodstva. Potrebni so prilagodljivi procesi in kultura ter informacijski sistem, ki bo **bolj upošteval zunanje okolje** podjetja, ki bo dajal poudarek prihodnosti in **osredotočenje na dolgi rok**.

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so se razmere poslovanja močno spremenile, kar je bila posledica spreminjajočega se poslovnega okolja. Dvig cen nafte in inflacijski pritiski so vplivali na konkurenčno okolje. Pojavi se **konkurenca na globalni osnovi**. Za lokalne trge so sedaj tekmovala najboljša podjetja iz celega sveta. Dodatno zaostritev svetovne konkurence

⁶ Drury, 2005, str. 289; Coombs, Hobbs, Jenkins, 2005, str. 131.

⁷ Razmere, ki so predvsem odraz naraščajoče globalizacije in internacionalizacije, razvoja informacijske tehnologije in tehnike ipd.

⁸ Predstavljam ga v nadaljevanju »preseženo predračunavanje«.

so povzročila podjetja z daljnega vzhoda, ki so začela ponujati visoko kakovostne izdelke po občutno nižjih cenah kot ameriška in evropska podjetja.

Intelektualno premoženje, kot so blagovna znamke in zvesti kupci ter preizkušene managerske skupine, so postale glavni generator delniških vrednosti. **Produktni in strateški cikli** so se skrajšali, vse večji poudarek je na **nenehnih inovacijah**. Cene in marže so pod neprestanim pritiskom, potrebno je aktivno **zniževanje stroškov** (Hope, Fraser, 2004, str. 31).

Tradicionalno predračunavanje je v poslovni praksi pogosto enačenje letnega načrtovanja dosežkov in finančnega načrtovanja. S sestavo predračuna so usklajene enote odločanja v podjetju. **Tradicionalno predračunavanje** se odlikuje po **popolnosti** in veliki **poglobljenosti**. To pomeni, da so vsa področja obdelana zelo poglobljeno s posameznimi velikostmi predračunov. Predračunavanje je v praksi večinoma omejeno na eno leto. Občasni približni izračuni in napovedi poslovnega izida ob koncu leta se pogosto prekrivajo.

Zaradi navedenih lastnosti tradicionalno predračunavanje v praksi pogosto kritizirajo. Pomanjkljivosti, ki jih navajajo kritiki tradicionalnega predračunavanja, so naslednje (Weber, Linder, 2003, Horvath, 2001, str. 250):

- **občutna poraba sredstev**, predvsem ob naraščajoči kompleksnosti in dinamiki okolja,
- **pomanjkljiva tržna usmerjenost**; velikost predračuna ne izraža vedno višine tržne vrednosti; cilji so deloma prelahko in deloma pretežno dosegljivi,
- usmerjenost v prihodnost na podlagi preteklosti; posebno v dinamičnih področjih vodi nadaljevanje vrednosti iz preteklosti k nezanesljivim napovedim, kar pomeni, da se **napake iz preteklosti prenašajo v prihodnost**,
- **enoletna sestava vodi h kratkoročnemu razmišljanju**; s predračuni, odvisnimi od obdobja, se preprečujejo tržno usmerjeni procesi izboljšav. Posledica tega je osredotočanje na kratkoročne cilje uspešnosti namesto na dolgoročno naraščanje vrednosti,
- nevarnosti **predračunskega mrtvila** (angl. *budget slack*)⁹,
- **premalo pozornosti** je namenjeno **dejavnikom uspeha**.

Vse zgoraj podane spremembe v okolju ter pomanjkljivosti, ki jih predstavljajo tradicionalna predračunavanja, so povzročila, da se v strokovni literaturi **uveljavljajo novi pogledi** na predračunavanje. Za ohranjanje koordinacije, usmerjene k cilju, se v literaturi in praksi razpravlja o sledečih alternativah:

- ničelno predračunavanje (angl. *zero-based budgeting*),
- tekoče predračunavanje (angl. *rolling budgeting*),
- boljše predračunavanje (angl. *better budgeting*),
- preseženo finančno načrtovanje (angl. *beyond budgeting*).

⁹ Predračunsko mrtvilo je razlika med postavljenimi cilji in cilji, ki jih je mogoče doseči (Turk at al., 2002, str. 152).

2.2.1. Ničelno predračunavanje

Ničelno predračunavanje¹⁰ temelji na predpostavki, da je potrebno **vse sedanje dejavnosti proučiti** in jih v prihodnosti **izvajati le**, če so **potrebne** in **zagotavljajo doseganje ciljev** organizacije. Vsak poslovodnik mora vsak izdatek in vsak strošek posebej upravičiti, sicer ga ni mogoče zajeti v predračun. To predračunavanje poteka v naslednjih korakih (Drury, 2005, str. 289):

- najprej opredelimo **enoto odločanja** (to je lahko oddelek, dejavnost, program ipd, odvisno od dejavnosti, želje poslovodstva ipd.) ter **vrsto odločitev** (vsaka vrsta odločitev mora vsebovati vse stopnje, ki jih poznamo pri procesu odločanja, od opredelitve ciljev, poti za njihovo doseganje, pričakovane koristi do škode, če odločitev ne bo sprejeta),
- nato sestavimo **prednostni vrstni red posameznih odločitev** (dva možna načina priprave odločitev; prvi zajema vzajemno izključujoče se odločitve, kar pomeni, da lahko isto dejavnost opravljamo na različne načine tako imamo več različnih poti za opravljanje iste dejavnosti in izberemo najboljšo, preostale pa zavrnemo. Drugi način je t.i. rastoči način priprave najboljše različice in temelji na dejstvu, da so pri vsaki različici možne različne ravni delovanja. Za izbrano različico se opredeli najnižja raven delovanja in nato dodaja dodaten obseg dejavnosti.),
- na koncu pripravimo **predračun**.

Prednosti ničelnega predračunavanja avtorji vidijo predvsem v tem, da (Coombs, Hobbs, Jenkins, 2005, str. 131):

- ničelno predračunavanje razporeja zmogljivosti glede na prioritete, ki jih določijo poslovodje,
- razporeditev sredstev se izboljšuje s tem, ko se predračuni ujemajo s cilji organizacije,
- poslovodje morajo načrtovati in upravičevati aktivnosti, za katere želijo, da se opravijo,
- ničelno predračunavanje ustvari vprašujoč in kritični pristop do aktivnosti,
- sredstva so razdeljeni na podlagi potreb in koristnosti v povezavi s cilji organizacije.

Kljub številnim prednostim ima ničelno predračunavanje tudi nekaj **pomanjkljivosti**, te se kažejo predvsem v tem, da je **potrebno veliko časa**, da se vsaka aktivnost vsako leto na novo argumentira. To pomeni, da je lahko poslovodstvo preveč obremenjeno s sestanki in poročili in lahko se zgodi, da poslovodstvo ne vidi več strateških ciljev.

2.2.2. Tekoče predračunavanje

Poslovno okolje je postalo zelo dinamično in zahteva hiter odziv poslovodstva na spremembe. **Tekoči predračun** (angl. *rolling budget*) je **pripravljen mesečno ali kvartalno** in odraža načrtovane spremembe v prihodnosti; običajno za naslednjih 12 do 16 mesecev. Za prve tri mesece je predračun pripravljen na mesečni osnovi, za ostalih 9 mesecev pa kvartalno. Z

vsakim pretečenim kvartalom mora poslovodstvo načrtovati za novo kvartalno obdobje. Tekoči predračun tako zagotovi, da načrtovanje ni nekaj, kar se izvede enkrat letno, ampak je tekoči proces. **Poslovodstvo** je na ta način neprestano **prisiljeno, da gleda v prihodnost** in dela načrte. Veliko organizacij uporabi tekoči predračun zato, da vključi tekoče informacije v statični oziroma gibljivi predračun. Tekoči predračun tako odraža najnovejše rezultate in vključuje spremembe v poslovni strategiji in gospodarstvu. Poslovodstvo se lahko tako s tekočimi informacijami na dlani hitro odloči o povečanju oziroma zmanjšanju stroškov, o obsegu zalog ipd. Glavna pomanjkljivost, ki jo avtorji vidijo v tekočem predračunavanju, je ta, da se predračun neprestano spreminja in s tem se ustvarja negotovost za poslovodstvo (Drury, 2005, str. 270; Eldenburg, Wolcott, 2005, str. 387).

2.2.3. Boljše predračunavanje

Z **izboljšanim predračunavanjem** naj bi **izboljšali tržno usmerjenost** in opustili tradicionalno predračunavanje. Na podlagi tekočih napovedi je mogoče graditi boljše predračunavanje. Predračunavanje naj bi tako postalo **prožnejše** in oblikovano z **nižjimi stroški**. Vsebinsko načrtovanja in predračunavanja naj bi izboljšali:

- z decentralizacijo,
- s koncentracijo in opuščanjem nepotrebnih predračunov,
- z novim analitičnim načrtovanjem,
- z relativno usmerjenimi cilji,
- s strateškimi usmeritvami,
- z nadgradnjo načrtovanja,
- z zmanjšanim nadzorom in samonadzorom,
- z zmanjšanjem neučinkovitosti.

Čeprav pomenijo takšni posegi v predračunavanje napredek, Hope in Fraser menita, da sta **predračun in strategija še vedno premalo povezana**, vodenje z "ukazom in nadziranjem" (angl. *Command & Control*) pa omejuje podjetniško svobodo delavcev (Hope, Fraser, 2000, str. 32). Avtorja zato predlagata, da se predračunavanje kar opusti.

2.2.4. Preseženo finančno predračunavanje¹¹

Leta 1997 so Hope, Fraser in Bunce začeli razvijati **preseženo finančno predračunavanje**. Opredelijo ga kot alternativo predračunavanju in ga razširijo v skladen model poslovanja, ki je narejen po meri današnjih poslovnih razmer. Preseženo finančno načrtovanje se je najprej razširilo v Skandinaviji in Veliki Britaniji, v Nemčiji ga uporablja le malo podjetij. Preseženo predračunavanje naj bi podjetja pripeljalo do **prilagodljivega in etičnega ravnanja** ter sposobnosti **ohranjati konkurenčne prednosti**. Bistvo preseženega predračunavanja je, da

¹⁰ Se je začelo pojavljati konec leta 1960 tudi pod imenom *priority-based budgeting, incremental budgeting*.

¹¹ Večji del je povzet po Hope, Fraser, 2004.

finančno načrtovanje, ki je komandno, nadomesti s prilagodljivimi procesi ter s **prenosom več pristojnosti in strateških odločitev na najnižjo vodstveno raven**, torej s prilagodljivo in decentralizirano organizacijo.

Finančno načrtovanje ima nedvomno veliko pomanjkljivosti, med drugimi je predolgotrajno, doda premalo vrednosti, hkrati pa finančni načrti ali drugi okviri načrtovanja in merjenja določajo, kako naj zaposleni v posameznih okoliščinah ravnajo. Vodstveni delavci naj bi se tako posvetili vodenju delničarskih skladov in hkrati poskrbeli, da bi **poslovodje obvladovali stroške v podjetju**; vendar pa generacija finančnih inženirjev finančne načrte uporabljala za daljinsko poslovodenje s pomočjo številčk. Finančne načrte so spremenili v pogodbe o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela, ki poslovodje na vseh ravneh silijo v obveznost, da bodo dosegli predvidene finančne rezultate. Ker pa so ti odvisni od številnih dejavnikov, ki jih poslovodje ne morejo nadzirati, je posledica takega urejanja zadev nezaželeno in pogosto neetično vedenje.

Preseženo finančno načrtovanje pomeni skladen vzorec alternativnih procesov, ki zagovarjajo **relativne cilje in nagrajevanje, nenehno načrtovanje, dodeljevanje virov na zahtevo**, dinamično **usklajevanje** v podjetju in **nadzor na več ravneh**. Odgovornost za uspešnost se prenese z vodstva podjetja na poslovne enote ter na najnižjo vodstveno raven. Poudarjeni občutek lastništva in pripadnosti, ki je posledica sodelovanja zaposlencev pri določanju ciljev in ukrepov, je gibalno nenehnih izboljšav.

Preseženo predračunavanje za podjetja predstavlja dve priložnosti. Omogoči uvedbo bolj **prilagodljivih procesov** poslovodenja in radikalno **decentralizacijo organizacije**. Prva priložnost pomeni, da se od poslovodstva pričakuje, da bo doseglo **visoko konkurenčne standarde**, ki bodo ocenjeni na podlagi dejanskih okoliščin – primerjava s sorodnimi organizacijami. Druga priložnost se nanaša na sposobnost vodstva, da pooblastila prenese iz centra na operativno poslovodstvo in jim dodeli pristojnosti za uporabo lastnega znanja in spodbud za **doseganje ciljev, brez omejevanja s specifičnimi načrti ali dogovori**.

Pri prenosu odgovornosti na nižje ravni je za operativno poslovodstvo pomembno, da imajo informacije na podlagi katerih lahko sprejmejo pravilne odločitve. Tu nastopi potreba po **ustreznem informacijskem sistemu**. Prvotno so bili informacijski sistemi za poslovanje oblikovani za potrebe vodstva. Kasneje so uvedli odprto poročanje in vpogled v poslovne rezultate vsakomur v podjetju. Na podlagi načela, da je strategija stvar vseh, pa so vse informacije posredovane do najnižje ravni v podjetju. **Dostop do enakih informacij** je, tako za vodstvo kot za operativno poslovodstvo, izjemnega pomena. Informacijski sistemi morajo biti prilagodljivi potrebam podjetja, usmerjeni v prihodnost, odprti in transparentni. Podjetja, ki so sledila temu, so bila dolgoročno uspešnejša. Vsa so veliko časa namenila razvoju hitrih in odprtih informacijskih sistemov, ki so omogočali **odločanje na najnižji vodstveni ravni** ter prilagodljivim procesom, ki so temeljili na posebnih načelih vodenja in so oblikovala nov skladen model. Za pridobitev takšnih sposobnosti pa so posegla po že uveljavljenih metodah;

kot so npr. poslovanje na podlagi sestavin dejavnosti. Kako ta metoda potencialno podpira potrebe nižjega vodstva v prilagodljivi in decentralizirani organizaciji, bom skušala prikazati v naslednjem poglavju, ko bom predstavila metodo ABC in iz nje izhajajoče poslovanje na podlagi sestavin dejavnosti.

Novi skladni model poslovanja z uspešnim poslovanjem omogoči učinkovito izrabo informacijskega sistema in orodij. Z opustitvijo kratkoročno usmerjenega finančnega načrtovanja lahko vodstvo začne uporabljati primerne sisteme in orodja ter odpre pretok znanja do zaposlenih na najnižjih ravneh, s tem pa spremeni celoten potencial radikalno decentralizirane organizacije.

Organizacije, ki želijo delovati **brez finančnih načrtov**, morajo upoštevati šest najpomembnejših načel:

1. **Cilji** temeljijo na **zunanjih primerjalnih merilih**, in ne na notranjih, s pogajanjem doseženih ciljih.
2. **Ocenjevanje in nagrajevanje** temeljita na **pogodbi o relativnih ciljih**, ki se ocenjujejo za preteklost, in ne na pogodbi o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela.
3. **Akcijsko načrtovanje** je nenehen proces, ki **vključuje vse zaposlene**, in ne letna naloga z omejeno udeležbo.
4. **Sredstva se dodeljujejo na zahtevo**, in ne na podlagi letnih finančnih načrtov.
5. **Dejavnosti** v podjetju se **usklajujejo dinamično**, v skladu s prevladujočim povpraševanjem strank, in ne na podlagi vnaprej določenega glavnega finančnega načrta.
6. **Nadzor** naj temelji na **uspešnem vodenju** in vrsti **relativnih kazalnikov uspešnosti** in ne na primerjavah z letnimi finančnimi načrti.

Z opustitvijo finančnega načrtovanja in pogodb o vnaprej določenih stalnih ciljih lahko podjetja spreminjajo odnose in ravnanje zaposlenih na vseh ravneh organizacije. Tako bo mogoče izkoreniniti nezaželeno vedenje, ki izvira iz časov stalnih ciljev, ki jih je bilo treba doseči za vsako ceno, četudi je bila pot do izida zelo negotova.

3. METODE ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je način poslovanja podjetij bistveno spremenil: konkurenca in trg sta postala svetovna, pojavili so se novi proizvodni pristopi – JIT, TQM, življenjski cikli proizvodov so se skrajšali, vse hitreje se je začela razvijati informacijska tehnologija, država je opustila urejanje nekaterih storitvenih dejavnosti. **Tradicionalne metode kalkuliranja stroškov niso več primerne** in dajejo napačne informacije o stroških proizvodov.

Poslovodje so se začeli zavedati, da lahko le s **popolnim obvladovanjem ekonomije** v vseh notranjih dejavnostih uspešno tekmujejo pri osvajanju trgov, pridobivanju novih kupcev in povečanju proizvodnje. Ni več modrost proizvesti proizvod, marveč proizvesti in prodati uporaben, kakovosten in cenovno zanimiv proizvod. Ob danih cenovnih omejitvah ter visokem razvoju tehnologije in raznovrstnosti proizvodov je treba zagotoviti optimalne poslovne procese ob najmanjših stroških.

Nezadostno poznavanje stroškov v podjetju lahko povzroči napačne poslovne odločitve, saj stroški pomembno vplivajo na višino poslovnega izida oziroma uspeh poslovanja. Napačne informacije o stroških lahko s spodbujanjem napačnih prioritet in osredotočanjem na napačne težave poslabšajo položaj podjetja.

Na podlagi teh razmišljanj in predpostavk se uveljavljajo novi pogledi na računovodstvo. Nedvomno imajo večjo vlogo tisti računovodski sistemi in metode, ki omogočajo hitro in učinkovito odzivanje nosilcev odločevalnih ravni. Vendar pa to zahteva mnoge poenostavitve in odmike od tradicionalne računovodske natančnosti, ki je značilna za **klasično razvidovanje stroškov po mestih in nosilcih**.

3.1. TRADICIONALNI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV

Osnovni namen sistema stroškov je **pridobivanje informacij o stroških za različne namene in različne odločitvene ravni** v podjetju. Tradicionalni pristopi izhajajo iz razmer, za katere je značilno:

- da sta neposredno delo in material glavna proizvodna dejavnika,
- tehnologija je stabilna,
- delež splošnih stroškov v vseh stroških je majhen ter
- ozek proizvodni program.

Tradicionalni način obvladovanja stroškov predstavlja **spremljanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih**.

Spremljanje stroškov po stroškovnih mestih

Stroškovno mesto je funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Turk, 2002, str. 732). Podobno opredelitev najdemo v Slovenskih računovodskih standardih, ki v zvezi s spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih dodajajo naslednja pravila (SRS 2005, točka 16.2.):

- Število stroškovnih mest v podjetju je treba prilagoditi njegovi velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja.
- Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih ima **dvojni namen** (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 115):

- omogočiti pravilnejšo razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce in
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katere je kdo odgovoren.

Iz gornjega je razvidno, da je potrebno ločiti stroškovno mesto kot **vmesni stroškovni nosilec** pri ugotavljanju lastne cene poslovnih učinkov ter stroškovno mesto kot **mesto odgovornosti**, kjer se opredeli odgovornost za stroške¹².

Na naslednji stopnji¹³ se vsi zbrani stroški (neposredni in posredni) iz temeljnih stroškovnih mest razporejajo na stroškovne nosilce, zato je pomembno, da v prvi fazi pravilno razporedimo stroške na temeljna stroškovna mesta.

Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih

Slovenski računovodski standardi opredelijo **stroškovni nosilec kot poslovni učinek**, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka¹⁴. Končni poslovni učinki so poslovni učinki namenjeni prodaji, ali vključevanju med osnovna sredstva podjetja, vsi drugi stroškovni nosilci so začasni stroškovni nosilci. Pri določanju števila stroškovnih nosilcev mora podjetje upoštevati, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali, nasprotno, s serijsko oziroma posamično dejavnostjo po naročilih (SRS, 2005, točka 16.4.).

Stroški, ki jih usmerimo na posamezen stroškovni nosilec, tvorijo lastno ceno poslovnega učinka. Stroške lahko usmerimo na nosilce neposredno ali posredno, zato govorimo tudi o

¹² Mesto odgovornosti predstavlja mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju. Zaseda ga nosilec odgovornosti, ki odgovarja ne smo za stroške nastale na tem mestu odgovornosti temveč tudi za stroške nastale na podrejenih mestih odgovornosti (SRS, 2005, točka 16.21. g).

¹³ Večina sistemov je dvostopenjskih. Na prvi stopnji se stroški razporejajo na stroškovna mesta. Druga stopnja razporejanja pa je prenašanje stroškov iz stroškovnih mest na stroškovne nosilce.

¹⁴ Stroškovni nosilec je računovodski pojem za posamezne vrste ali skupine proizvodov; odvisno od vrste proizvodnje. V posamični proizvodnji je nosilec vsak naročen proizvod ali storitev, v serijski proizvodnji so nosilci vsi učinki v eni seriji, v množični ali procesni proizvodnji pa vsi učinki v obračunskem obdobju (Koletnik, 2004, str. 187).

neposrednih in posrednih stroških. Sestavine lastne cene so odvisne od vrste proizvodnje ter izbranih sistemov in metod obračunavanja poslovanja (Koletnik, 2001, str. 1).

Na stroškovno računovodstvo gledamo tudi kot na jedro odločevalno naravnane računovodstva. Soodgovorno je za učinkovito usmerjanje in uravnavanje poslovanja ter za postavljanje in uresničevanje poslovnih ciljev. Zato lahko rečemo, da poslovodstvo potrebuje stroškovno računovodstvo, da bi lahko obvladovalo stroške in cene poslovnih učinkov. Vendar pa se pojavi vprašanje, ali stroškovno računovodstvo daje zadostne informacije o tem? Stroškovno računovodstvo se mora vsekakor prilagajati spremenjenim pogojem poslovanja, stroškovna miselnost se mora preseliti iz tradicionalnih stroškovnih mest na mesta, kjer se snujejo tehnologije ter novi proizvodi in nove storitve.

3.2. SODOBNI PRISTOPI K OBVLADOVANJU STROŠKOV

Organizacije, ki želijo preživeti na zahtevnih trgih, morajo ustvarjati zelo kakovostne proizvode ob čim manjših stroških. Zato je boj za gospodarno proizvodnjo in majhne stroške njihova vsakdanja naloga. Bistvena sestavina zmanjševanja stroškov je tudi uvajanje nadziranja nad stroški in odgovornosti za nastale stroške. Zato so se razvile številne metode za nadziranje stroškov in ugotavljanje primerne velikosti stroškov za zahtevano kakovost in količino posameznih proizvodov oziroma storitev.

Bistvena slabost tradicionalnih stroškovnih sistemov je, da se ne morejo prilagajati spremembam v poslovnem okolju, zato **ni mogoče povsod uporabljati računovodskih rešitev, ki so veljale v preteklosti**, četudi se poslovodstva ne želijo odpovedati ustaljenim navadam pri razporejanju stroškov po mestih in nosilcih. Pri tem ne vidijo posebnih problemov pri razporejanju stroškov na stroškovna mesta, večji problemi so opaženi pri razporejanju stroškov po nosilcih. Računovodska teorija in praksa sta zgodaj spoznali, da je na stroškovne nosilce najlažje razporejati neposredne oziroma spremenljive stroške. "Trši oreh" so za računovodsko razvidovanje stroškov po nosilcih predstavljali posredni stroški. Leti so (še posebej očitno na kratek rok) zaradi avtomatizacije predstavljali čedalje večji delež celotnih stroškov¹⁵ (Koletnik, 2004, str. 318).

MacArthur navaja naslednje **dejavnike**, zaradi katerih so **proizvodna podjetja začela razvijati in uvajati nove stroškovne sisteme** (MacArthur, 2000, str. 397):

- naraščanje deleža splošnih stroškov zaradi vse večje avtomatizacije proizvodnje;
- nižanje stroškov procesiranja kompleksnih informacij zaradi razvoja informacijske tehnologije;

¹⁵V razvitih državah je namreč prišlo v zadnjih desetletjih v sestavi stroškov do bistvenega preobrata. V letu 1930 je bilo v evropskih podjetjih približno 50% neposrednih stroškov materiala, 35% neposrednih stroškov dela in 15% splošnih stroškov. V letu 1980 je bilo razmerje skoraj obratno: neposrednih stroškov materiala je bilo 20%, neposrednih stroškov dela 20% in splošnih stroškov 60%. Danes se to razmerje še vedno krepi v korist splošnih stroškov (Koletnik, 2004, str. 318).

- porast potrebe po zanesljivih informacijah o stroškovnih cenah zaradi vse močnejše konkurence in
- porast raznolikosti proizvodnih in prodajnih programov.

Turney poudarja, da **tradicionalni sistemi stroškov niso primerni** za vrednotenje poslovnih učinkov, ker (Turney, 1996, str. 1):

- ne zagotavljajo informacije o tem, kaj je pomembno za kupce;
- spodbujajo napačne odločitve;
- z njimi ne moremo ugotoviti, kateri proizvodi in kateri kupci so dobičkovni;
- ne zagotavljajo informacij o načinu izboljšanja informacij.

Poleg tega podjetja na splošno stremijo k **zmanjševanju velikosti serij** in čim večji prilagodljivosti izdelkov kupcem. Natančno obvladovanje splošnih stroškov je zato nujno za kontrolo celotnih stroškov in sprejemanje odločitev povezanih z njimi.

Če kratko povzamemo, močno se poveča delež stroškov, ki se preko sistema ključev razporejajo na stroškovne nosilce. Izbira pravih ključev tako postane zahtevna naloga, saj napačno izbrani ključi za razporejanje splošnih stroškov vodijo do napačnih informacij o stroških posameznih stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcev. Pogosto se dogaja, da so izdelki z velikim obsegom proizvodnje in nizko kompleksnostjo preveč obremenjeni s stroški. Dobiček pa se skriva v razliki do pravilne obremenitve. Nasprotno se dogaja z visoko kompleksnimi izdelki, ki se proizvajajo v manjših količinah. Le-ti so premalo obremenjeni s stroški in tako ob upoštevanju prodajne cene kažejo prevelik dobiček, oziroma skrivajo izgubo. Takšne informacije so nezanesljive in lahko vodijo do popolnoma napačnih sklepov in poslovnih odločitev. Na njihovi podlagi se lahko odločimo za neprimeren obseg proizvodnje, slabšo kakovost določenega proizvoda ali celo ukinitve proizvodnje določenega proizvoda, ker nam tradicionalna kalkulacija pokaže, da prinaša izgubo.

Tradicionalne metode so primerne le še v primerih, ko ima podjetje malo izdelkov v proizvodnem programu, relativno malo splošnih stroškov, homogene procese proizvodnje, homogene kupce in trg, nizke administrativne prodajne in distribucijske stroške ter visoko maržo, kar pa je danes že redkost (Cokins, 1996, str. 27).

Mnoge pomanjkljivosti pri tradicionalnih rešitvah lahko odpravimo z novimi računovodskimi in drugimi rešitvami oziroma orodji, ki v večji meri ustrezajo temeljnemu pogojem sodobnega poslovanja podjetij, to je kakovosti, prožnosti in hitrosti. V nadaljevanju obravnavam le nekaj takšnih rešitev.

3.2.1. ABC metoda¹⁶

ABC metodo sta razvila profesorja Cooper in Kaplan, ker se je izkazalo, da tradicionalni sistemi stroškov glede na stroške, ki nastajajo v podjetju, ne dajejo več zadovoljivih rezultatov. Z večanjem avtomatizacije proizvodnje in zmanjševanjem števila ur neposrednega dela so namreč splošni stroški naraščali. Z neustrezno izbranimi osnovami so potem nepravilno bremenili stroškovne nosilce.

Koncept **ABC metode** temelji na dejstvu, da so **aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške** v podjetju in so potrebne za nastajanje proizvodov in storitev, ki jih podjetje trži. Proizvodi in storitve torej porabljajo aktivnosti, te pa trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Na temelju aktivnosti se oblikujejo **stroškovni bazeni** (ang. *cost pool*), ki se razporejajo na stroškovne nosilce. Logična zaporedja določenih aktivnosti tvorijo posamezne procese.

Osnova ABC metode je razdelitev celotnih stroškov na tri dele: neposredne stroške, posredne spremenljive stroške in posredne stalne stroške. Temu sledi **pet korakov za izračun stroškov** posameznega proizvoda (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 128-130):

1. Opredelitev sestavin dejavnosti.
2. Ugotovitev stroškov, povezanih s posamezno sestavino dejavnosti.
3. Uskupinjevanje ustreznih skupin dejavnosti in z njimi povezanih stroškov v homogena stroškovna mesta (to so stroškovni bazeni – stroški, ki imajo enega povzročitelja).
4. Izračun stroškov začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končni stroškovni nosilec pomenijo količnik za razporejanje stroškov iz tega stroškovnega mesta.
5. Prenašanje stroškov sestavin dejavnosti na končni stroškovni nosilec (proizvod ali storitev), odvisno od zahtev teh proizvodov po določenih sestavinah dejavnosti.

Preden se podjetje odloči za izgradnjo modela, mora po Cooper-ju odgovoriti na več vprašanj (Cooper, 1990, str. 12). Z vidika odločanja je najpomembnejše vprašanje, kakšna je **zahtevana stopnja natančnosti**, saj strateške odločitve zahtevajo manj natančne informacije kot operativne odločitve.

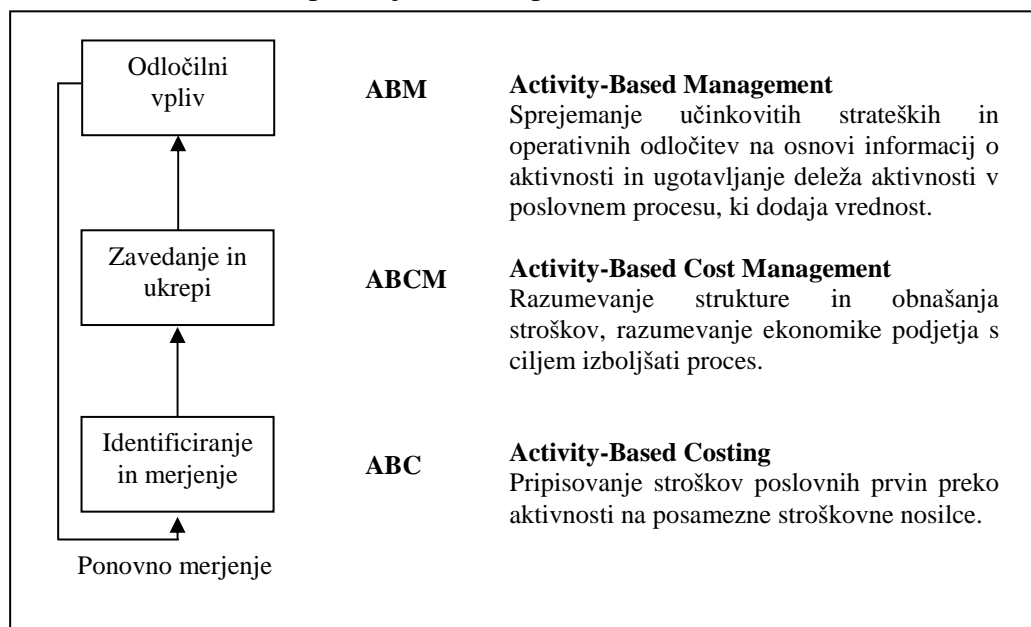
Po mnenju večine strokovnjakov daje metoda najpravilnejše stroškovne cene proizvodov in ima tudi številne druge prednosti za podjetje, še posebej če je hkrati uvedeno poslovodenje na podlagi sestavin dejavnosti (ang. *ABM - Activity Based Management*). Kot pravi Gering (1999, str. 20-21) je ABC metoda orodje za strateško odločanje, osredotočanje na operativne neučinkovitosti in usmerjanje pozornosti vrhovnega posloводства na tisto, kar je pomembno.

¹⁶ V slovenski literaturi najdemo mnogo prevodov ABC – od kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti, koncepta stroškov po aktivnosti poslovnega procesa, procesnega vrednotenja učinkov do procesno usmerjenega računovodstva itd. Koncept SAPP je bil pod imenom ABC razvit v Ameriki, kjer so ga uvedla velika podjetja, kot so General Motors in Hewlett Packard. Sistem je kmalu našel pot v Evropo in drugod po svetu.

S pomočjo **metode ABC** lahko ugotovimo, koliko znašajo **celotni stroški**, kolikšni so **stroški po stroškovnih nosilcih** ter koliko znašajo **celotni in povprečni stroški** posameznih elementov aktivnosti ter kateri so povzročitelji stroškov. Vse te informacije so premalo uporabne za namene analiziranja ključnih vzrokov neuspešnega poslovanja in za presojanje uspešnosti poslovanja, zato je v nadaljevanju potrebno uvesti še **učinkovit sistem poslovanja na temelju analize aktivnosti**.

Po Cokinsu se je poslovanje na temelju analize aktivnosti, kot tudi obvladovanje stroškov na temelju analize aktivnosti (angl. *ABCM - Activity-Based Cost Management*), razvilo iz koncepta ABC, kar je razvidno tudi iz Slike 2, povezanost in primerjava konceptov ABC, ABCM in ABM, ki prikazuje povezanost in primerjavo vseh treh sistemov.

Slika 2: Povezanost in primerjava konceptov ABC, ABCM in ABM



Vir: Cokins, 1996, str. 42.

Tako **ABC** kot **ABM** sta učinkoviti zaradi **usmerjanja v prihodnost**. Odločitve, ki jih omogočata, so naslednje (Cokins, 1996, str. 59-60):

- z natančnejšimi informacijami o dobičkovnosti posameznih izdelkov in storitev omogoča podjetju strateške odločitve, kot na primer selekcijo trgov ali kupcev.
- analize aktivnosti dajejo podjetju informacije o aktivnostih, povezavah med njimi in stroški, ki se pri tem pojavljajo. Podjetje se tako lahko bolj osredotoči na identificiranje problemov in optimiziranje procesa. To so tako imenovane taktične odločitve in jih sprejemajo nižje ravni posloводства, vodje poslovnih oddelkov ipd.
- najpopularnejša uporaba ABC in ABM pa je načrtovanje in modeliranje. Ko imamo zgrajen in uravnovešen stroškovni sistem, je uporaben za simulacije posameznih delov ali celotnega podjetja. S simulacijami lahko ugotavljamo vzročno-posledične povezave v

podjetju in tako napovemo prihodnje stroške. Ob ustreznem poznavanju ciljev podjetja se tako lahko odločamo o nadaljnjem poslovanju.

Za odločanje o razvijanju novih proizvodov, preoblikovanju in popravljanju obstoječih proizvodov ter prenavljanju poslovne dejavnosti v podjetju pa so pomembni predvsem naslednji trije sodobnejši koncepti stroškov: koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda, koncept ciljnih stroškov ter koncept "kaizen" stroškov .

3.2.2. Koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda

Vsak proizvod gre v svojem življenjskem ciklu skozi različne faze oz. obdobja, ki se razlikujejo po stroških ter prihodkih od prodaje ter po doseženih dobičkih. Najpogosteje avtorji navajajo štiri obdobja, to so: (1) uvajanje proizvoda, (2) rast, (3) zrelost in (4) upadanje (Pučko, 1999, str. 228-231; Hočevnar, 2001, str. 175, 176). Nekateri avtorji pa izpostavljajo tudi obdobje razvoja (ta nastopa pred ostalimi obdobji), saj ima le-ta zelo močan vpliv na stroške v celotnem življenjskem ciklu proizvoda (Tekavčič, 1997, str 171; Šink, 2001, str. 25-26).

V Tabeli 1 kratko povzemam osnovne značilnosti stroškov in prihodkov posamezne faze.

Tabela 1: Vpliv faze življenjskega cikla proizvoda na stroške, prihodke od prodaje in dobiček

Faza življenjskega cikla	Stroški	Prihodki od prodaje	Dobiček
Razvoj	Ni stroškov proizvodnje, stroški raziskav in razvoja pa so izjemno visoki.	Prihodkov od prodaje ni.	Dobička ni; proizvod povzroča izgubo zaradi stroškov razvoja in raziskav.
Uvajanje	Povprečni stroški proizvodnje so visoki, proizvod pa bremenijo tudi visoki stroški oglaševanja.	Prodane količine so majhne; prodajna cena je odvisna od prodajne strategije.	Običajno prihaja do izgube zaradi stroškov oglaševanja.
Rast	Povprečni stroški se znižujejo kot posledica pridobljenih izkušenj in razporeditve stalnih stroškov na večje število proizvodov.	Prodane količine naraščajo; prodajna cena se prilagaja tržnim razmeram.	Dobiček je visok.
Zrelost	Povprečni stroški proizvodnje so stabilni.	Vrhunec prodaje; prodajna cena se navadno zniža.	Dobiček se zmanjšuje.
Upadanje	Povprečni stroški proizvodnje se začnejo zviševati zaradi zmanjševanja obsega proizvodnje.	Prodane količine upadajo; prodajna cena lahko naraste kot poskus povečanja dobička ali pade, da bi se tako povečal obseg prodaje.	Dobiček lahko preide v izgubo.

Vir: Barfield, Raiborn, Dalton, 1991, str. 607

Pri tem je potrebno poudariti, da ni nujno, da grejo vsi proizvodi skozi vse zgoraj naštetih faze; nekateri proizvodi denimo nikoli ne dosežejo zadnjega obdobja.

Pri konceptu stroškov življenjskega cikla proizvoda (angl. *life cycle costing*) je pomembno, da skušamo kar najboljše **oceniti stroške**, ki bodo nastali v okviru celotne življenjske dobe določenega proizvoda. Razporejanje stroškov po proizvodih v skladu s konceptom življenjskega cikla proizvoda pomeni, da **ugotovimo vse stroške posameznega proizvoda od njegovega začetka do ukinitve**.

Podjetja presojujejo dobičkovnost posameznega proizvoda v določenem obdobju tako, da izhajajo iz podatkov o prihodkih od prodaje tega proizvoda in o stroških, povezanih s proizvodom, za obdobje. Takšno presojanje omogoča pravilne informacije o tem, v kateri fazi življenjskega cikla je preučevani proizvod, in zagotavlja primerno izhodišče za odločanje o tem, kako naj bo proizvod zastopan v proizvodnem sortimentu podjetja (Tekavčič, 1997, str. 170).

Tradicionalni poslovodno-računovodski sistemi podjetij so bili osredotočeni predvsem na merjenje proizvodnih stroškov proizvodov. Zadnje čase pa poslovodstvo podjetja vse bolj potrebuje natančnejše informacije tudi o drugih stroških v zvezi s proizvodi. Mednje sodijo: stroški v zvezi z določenim proizvodom pred njegovo proizvodnjo (npr. stroški raziskav in razvoja, oblikovanja, tehnološke študije proizvodnje ipd.) ter stroški po končani proizvodnji (npr. stroški skladiščenja, prevoza, prodaje, garancij, dodatnih storitev kupcev ipd.). Vsi ti stroški (pred, med in po proizvodnji) so pomembni za ocenjevanje dobičkonosnosti proizvodov in ugotavljanje uspešnosti izvajanja posameznih aktivnosti v celotnem življenjskem ciklu proizvoda (Drury, 2005, str. 430).

Vse aktivnosti, ki zagotavljajo vrednost v proizvodu oz. storitvi podjetja, oblikujejo t.i. verigo medsebojno povezanih aktivnosti, ki ji pravimo veriga vrednosti (angl. *value chain*). Za vsako od teh aktivnosti je potrebno ugotoviti njene stroške (Hočevnar, 2001, str. 175-176).

Vendar pa lahko ugotovimo, da se je veriga vrednosti od začetka osemdesetih let pa do danes bistveno spremenila. Najprej je bil poudarek na celostnem obvladovanju kakovosti in proizvodnji v pravem času, v devetdesetih so jo podjetja nadgradila z učinkovitim odzivanjem na kupca (angl. *ECM - Efficient Consumer Response*), kasneje so se začela zavedati še zadovoljstva kupcev in odnosov s kupci (angl. *CRM - Customer Relationship Management*). V zadnjem času pa se pojavljajo potrebe, da se v model vključi tudi ljudi in okolje. Glavni razlog za to je, da se močno spreminjajo pričakovanja in zahteve do podjetij. Po mnenju Kleindorfer-ja se bodo povečevale naložbe v trajnostne tehnologije, operacije in preskrbovalne verige, in sicer zato ker bodo rasli stroški materialov in energije, neomajen pa bo tudi pritisk javnosti glede okoljevarstvenih vprašanj (Kleindorfer, št. 220/2005, str. 27).

3.2.3. Koncept ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov je h kupcu usmerjena metoda, ki se je najprej začela uporabljati v Japonskih podjetjih, zadnje čase pa je vse bolj priljubljena tudi v Evropi in Ameriki. Po Drury-ju metoda ciljnih stroškov poteka v štirih korakih (Drury, 2005, str. 431):

- določimo ciljno ceno proizvodu oziroma storitvi, katero bodo kupci pripravljene plačati,
- od ciljne cene proizvoda oziroma storitve odštejemo ciljni dobiček in dobimo ciljne stroške,
- predvidimo dejanske stroške proizvoda oziroma storitve,
- če predvideni dejanski stroški presegajo ciljne stroške, je potrebno najti način, da se dejanski stroški znižajo na raven ciljnih stroškov.

Ciljni strošek je strošek, ki **omogoča želeno dobičkovnost proizvodov**. Proces metode ciljnih stroškov je (Godler, 1999, str. 3-6):

- **Cenovno voden** - osnova stroškov je cena, kar pomeni, da je cena novih proizvodov takšna, da bo podjetje doseglo želen tržni delež, obseg prodaje in dobiček. Razlika med postavljeno ceno in dobičkom so ciljni stroški.¹⁷ **PC – dobiček = ciljni stroški.**
- **Usmerjen na kupca** – ciljni stroški izhajajo iz potreb in želja kupcev in tržnih razmer. Kupčeve želje glede kakovosti, cene in časa so upoštevane pri proizvodni in procesu odločitve in so vodilo stroškovni analizi. Proizvodu se dodajo določene lastnosti ali funkcije le, če jih kupec odobrava. Če je kupec pripravljen tak proizvod kupiti, dopolnitev proizvoda poveča tržni delež ali prodajo.
- **Usmerjen na načrt** – načrt proizvoda in procesov je osnova stroškovnega posloводства, posvetiti mu je potrebno več časa, saj s tem znižamo stroške in čas, ki bi ga lahko povzročile kasnejše spremembe. Metoda ciljnih stroškov ureja stroške, še preden so nastali. Večina stroškov je vračunanih že v fazi načrtovanja, medtem ko dejansko nastanejo v fazi proizvodnje. Zato se metoda osredotoči na načrt, ko so stroški načrtovani. Pri tem pa upošteva vse stroške (od razvojno-raziskovalnih do stroškov odstranitve ob koncu dobe koristnosti), saj lahko s tem zmanjšuje stroške skozi celoten cikel proizvoda.
- **Temelji na sodelovanju timov različnih funkcijskih področij** – metoda ciljnih stroškov zahteva sodelovanje predstavnikov načrtovanja, proizvodnje, prodaje, trženja, financ, storitev in podobnih dejavnosti. Timi različnih funkcijskih področij vključujejo tudi sodelovanje zunanjih članov, kot so dobavitelji, kupci, posredniki in drugi. Timi so odgovorni za proizvod od začetnega koncepta do proizvodnje.
- **Orientiran je na življenjski cikel proizvoda** – kar pomeni, da upošteva stroške skozi celotni življenjski cikel proizvoda. Cilj je minimizirati stroške celotnega življenjskega cikla proizvoda za kupca in proizvajalca.¹⁸

¹⁷ Poznamo več različic ugotavljanja ciljnih stroškov, vendar je prikazana odštevalna metoda najbolj znana, ter po mnenju mnogih avtorjev tudi edina prava metoda ciljnih stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 165).

¹⁸ Z vidika kupca pomeni orientiranje na življenjski cikel proizvoda minimiziranje stroškov lastnine nad proizvodom. To pomeni zniževanje stroškov uporabe, popravil in odstranitve proizvoda ob koncu dobe

- **Vključuje celotno verigo vrednosti** – kar pomeni, da metoda ciljnih stroškov vključuje sodelovanje vseh članov verige vrednosti: dobaviteljev, trgovcev, distributerjev, ponudnikov storitev. S pomočjo razvoja dolgoročnih odnosov sodelovanja vseh članov razširjene organizacije, razprši napore zniževanja stroškov čez celotno verigo vrednosti.

Ciljne stroške je torej mogoče obvladovati le povezano z vsemi dejavnostmi v podjetju: od konstruiranja, oblikovanja, nabavljanja, proizvodjanja do prodajanja. Obvladovanje stroškov teče tako, da najprej podjetje opredeli dovoljene oz. ciljne stroške, nato skrbi, da jih ne preseže, med ustvarjanjem poslovnih učinkov pa si postavlja nove – nižje stroškovne cilje.¹⁹ Z obvladovanjem ciljnih stroškov (angl. *target costs management*) mislimo na stalno skrb posloводства in preostalih zaposlenecv za to, da smejo stroški nastajati le znotraj dovoljenih med celotno dobo uporabnosti proizvoda ali storitve. Izhodišče za to so jasna vizija, poslanstvo in strategija podjetja; predvsem sta to prihodek in dobiček, ki posledično določita raven dovoljenih stroškov (Koletnik, 2004, str. 368).

Podjetje mora najprej postavi ciljno ceno, s katero lahko dosega ciljni tržni delež in obseg prodaje, nato določi ciljni dobiček ter na koncu ugotovi, kolikšni so lahko stroški pri ciljni ceni, da bo doseglo ciljni dobiček. Tako ugotovljeni ciljni stroški se primerjajo s ciljnimi stroški, in če so slednji višji, se iščejo možnosti za njihovo zniževanje, dokler ni dosežena raven ciljnih stroškov, pri čemer pa **ne sme biti prizadeta kakovost proizvodov** (Šink, 2001, str. 31).

Za koncept ciljnih stroškov lahko tudi trdimo, da je **tržno usmerjen**, saj je glavni izziv raziskovalcev, oblikovalcev proizvoda ter analitikov stroškov **uskladitev potrošnikovih želja glede proizvoda ob sprejemljivi ceni**. Želje potrošnikov so zelo pomemben del procesa ciljnih stroškov. Potrošnikove informacije so potrebne skozi celoten razvojni cikel proizvoda, pri določanju cen in ciljnega dobička, saj vodijo odločitve o oblikovanju. Podjetja, ki nimajo podatkov o potrošnikih, se lahko v svojih odločitvah prenačijo ali napačno odločijo. Odločitve so lahko slabe in nepopolne. Čim več podatkov o trgu imamo, tem lažje in tem bolj kakovostno se odločimo oz. so naše odločitve manj tvegane (Damjan, Možina, 2002, str. 232).

Kot vidimo se koncept ciljnih stroškov bistveno razlikuje od klasičnih sistemov ocenjenih in standardnih stroškov in sploh od klasičnega gledanja na stroške: če smo se prej spraševali, koliko nas bo proizvod stal, se sedaj sprašujemo, **koliko nas sme proizvod stati**. O stroških se torej razpravlja, preden je podjetje sploh začelo razvijati proizvod ali storitev. Ne govori se o preteklih, torej uresničenih stroških, marveč o dovoljenih kasnejših stroških.

koristnosti. Z vidika proizvajalca pa pomeni minimiziranje stroškov razvoja, proizvodnje, trženja, distribucije, podpore in storitev.

¹⁹ Slednjo značilnost bi že lahko povezali s konceptom kaizen stroškov.

Metodo ciljnih stroškov torej uporabljamo pri načrtovanju in oblikovanju proizvoda. Ko pa se proizvodnja začne, se pomen metode ciljnih stroškov zmanjša in prevladuje metoda stalnih izboljšav (angl. *kaizen costing*) pri obvladovanju stroškov.

3.2.4. Koncept kaizen stroškov

Koncept kaizen stroškov je osredotočen na **odkrivanje priložnosti za zniževanje stroškov** v samem procesu proizvodnje. Za razliko od koncepta ciljnih stroškov, ki se uporablja v obdobju načrtovanja proizvoda, **kaizen pride v poštev, ko je proizvod že v proizvodnji**. Kot že ime metode ciljnih stroškov pove, je bistvo te metode ciljni strošek, bistvo metode kaizen stroškov pa je nenehno zmanjševanje stroškov. Kaizen omogoča manjše izboljšave oziroma zmanjševanje stroškov, na primer: prihranek pri nastavitvah strojev, izboljšanje izkoriščenosti strojev in zmanjšanje odpadkov, izobraževanje in motiviranje zaposlenih za zmanjševanje stroškov in povečanje kakovosti produktov (Hočevar, 2001, str. 177; Koletnik, 2004, str. 323-324). Gre za **proces nenehnega iskanja izboljšav**²⁰. To ni samo reorganizacijska metoda, temveč tudi posebna poslovna miselnost, ki jo gojijo japonska podjetja, v novejšem času pa tudi drugod po svetu. Jedro te miselnosti je, da je večno le spreminjanje in da ni področij brez problemov. Takšna miselnost pa nenehno vodi k **iskanju boljših rešitev**. Le-te pa ni mogoče iskati samo z velikimi koraki (inovacijami) in velikimi racionalizacijami, marveč jih je mogoče doseči tudi z nenehnimi majhnimi koraki (izboljšavami) in s slogom “počasi se lahko tudi daleč pride”.

Kaizen kalkuliranje poteka v naslednjih korakih (Kaplan, Atkinson, 1998, str. 230; Watson, 1994, str. 90):

- načrtovanje procesov za potrebe opredelitve dejavnosti,
- določanje stroškov vsake dejavnosti,
- ugotavljanje priložnosti za izboljšave (odstranjevanje dejavnosti, ki ne dodajajo vrednosti in stalno izboljšanje dejavnosti, ki povečujejo vrednost proizvodov),
- določanje prednostnih izboljšav,
- izdelava predračunov za predlagane izboljšave in preoblikovanja,
- iskanje potrebnih ukrepov za odstranitev ali zmanjšanje stroškov dejavnosti,
- uresničitev zahtevanih sprememb,
- analiziranje koristi s stroški teh sprememb.

Glavne značilnosti kaizena (Koletnik, 2004, str. 323, 324):

- nenehno vzpodbujanje in iskanje novih rešitev, ki izboljšujejo proizvod ali storitev in racionalizirajo poslovanje; gre za nenehno iskanje in odpravljanje napak, da se ne bi več ponovile;

²⁰ Kaizen v izvorniku (jap. kai ‘sprememba’, zen ‘k boljšemu’).

- poslovodstvo goji ustrezno poslovno kulturo: pripadnost zaposlencev podjetju; tako da vsi sodelujejo pri iskanju boljših rešitev; gre za kulturo sodelovanja in skupinskega dela, samostojne pobude, razvijanje zavesti za odgovornost vseh zaposlencev do podjetja;
- nenehno iskanje boljših rešitev v vseh delovnih procesih v podjetju, da se dosežejo večja kakovost, nižji stroški, večje zadovoljstvo kupcev ter konkurenčna prednost.

3.3. POMEN PREDRAČUNAVANJA PRI METODAH ZA OBVLADOVANJE STROŠKOV

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Pri tem se pojavljajo stroški. Dobrih poslovnih odločitev si tako ni mogoče predstavljati brez poznavanja stroškov. **Podlaga za poslovne odločitve** pa so vsekakor **predračunske kalkulacije stroškov**.

Informacije o uresničenih stroških ni mogoče uporabljati pri vsakodnevnih odločitvah, ker so prepozno na voljo (šele po obračunskem obdobju). Zato dobiva čedalje večji pomen načrtovanje stroškov, saj olajša začetne poslovne odločitve. V nadaljevanju bom skušala predstaviti, kakšen pomen ima načrtovanje oziroma predračunavanje za posamezno stroškovno metodo.

3.3.1. Metoda ABC

Kako se odločanje na podlagi sestavin dejavnosti ujema s preseženim predračunavanjem?

Preseženo predračunavanje temelji na dveh priložnostih; kot sem navedla v 2. poglavju, sta to prilagodljivi procesi ter decentralizacija. Kako ABM podpira prilagodljive procese in decentralizacijo, pa sta Hope in Fraser opredelila takole:

Podpora prilagodljivim procesom: Modeli ABM se uporabljajo kot podpora prilagodljivim procesom upravljanja, saj so usmerjeni k procesu in dejavnosti. Stroški po dejavnostih se lahko uporabljajo kot podlaga za primerjalno analizo in ključne kazalnike uspešnosti. Modeli ABM podpirajo tekoče napovedi in predstavljajo ključ do obvladovanja stroškov. Z metodo ABM poslovodstvo preverijo dodano vrednost vseh procesnih stroškov. Poudari se tudi presežna zmogljivost, kar je za podjetje, ki se dinamično odziva na povpraševanje, velikega pomena. Če poslovodstva model ABM obrnejo na glavo in začnejo s predvidenim povpraševanjem in nato preidejo k potrebni porabi prvin, lahko določijo potrebne zmogljivosti. To lahko poteka tudi v povezavi s tekočimi napovedmi povpraševanja strank.

Podpora decentralizaciji: Najnižje vodstvene ravni ne moremo pooblastiti brez ustreznih informacij. Pri tem nam lahko pomaga model ABM. Poslovodje na najnižjih vodstvenih ravneh potrebuje informacije za sprejemanje odločitev na podlagi vrednosti; ali se določeni izdelki, tržne poti ali stranke splačajo tudi potem, ko obračunamo vse stroške za njihovo podporo; ali dosegajo stroškovna merila; ali razpoložljivi viri, ki jih imajo na razpolago,

ustvarjajo dodano vrednost ipd. Informacije, ki izhajajo iz metode ABM, povečujejo znanje zaposlenih na najnižji vodstveni ravni in povečujejo dobičkonosnost. Zagotavljajo tudi nujno potrebne informacije o stroških prilagajanja strankam in o tem, kateri procesi ustvarjajo dodano vrednost.

Predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. ABB - Activity Based Budgeting)

Po Brimsu in Antosu je predračunavanje na podlagi aktivnosti proces načrtovanja in nadziranja pričakovanih aktivnosti v podjetju z namenom izdelati stroškovno učinkovit predračun, ki ustreza predvidenemu obsegu dela in dogovorjenim strateškim ciljem. Končni rezultat predračunavanja na podlagi aktivnosti je predračun aktivnosti, ki je kvantitativna predstavitev pričakovanih aktivnosti v podjetju in odraža napoved posloводства glede obsega dela ter finančnih in nefinančnih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za doseganje dogovorjenega obsega dela (Brimson, Antos, 2001, str. 460-462).

Predračunavanje na podlagi aktivnosti je najlažje uvesti, če smo predhodno uvedli sistem ABC, ker gre pri predračunavanju na podlagi aktivnosti v bistvu za koncept ABC v nasprotni smeri. Kar pomeni, da iz ciljnega obsega poslovnih učinkov načrtujemo potrebne aktivnosti, iz teh aktivnosti pa v nadaljevanju izračunamo potrebno porabo poslovnih prvin. Cooper in Kaplan podajata naslednje zaporedje korakov predračunavanja na podlagi aktivnosti (Cooper, Kaplan, 1999, str. 529):

- ocena obsega proizvodnje in prodaje po posameznih poslovnih učinkih in kupcih v naslednjem obdobju;
- predvidevanje potrebnih aktivnosti za ocenjeni obseg proizvodnje in prodaje;
- izračun potrebnih prvin po posameznih aktivnostih;
- določitev skupnega obsega posameznih prvin in
- določitev zmogljivosti posamezne aktivnosti (glede na »ozka grla« v prvinah, ki omejujejo zmožnosti podjetja, da bi opravilo določeno aktivnost).

Zaključimo lahko z ugotovitvijo, da je predračunavanje na podlagi aktivnosti osredotočeno na aktivnosti, ki so potrebne za doseganje prihodkov, stroškov in posledično rezultata podjetja. Pomembno je predvsem kaj, koliko in na kakšen način moramo delati, da bomo dosegli načrtovan rezultat.

Predračunavanje v okviru metode ABC je pomembno orodje, ki omogoča nosilcem odločanja v podjetju sprejemanje boljših poslovnih odločitev. Je pristop, s pomočjo katerega lahko poslovodje v podjetju hitreje in lažje vplivajo na izboljšanje izvajanja posameznih aktivnosti in poslovnih procesov. V primerjavi s tradicionalnim predračunavanjem, kjer gre le za izpolnjevanje predračunskih obrazcev, je zanesljiv način napredka v poslovanju podjetja (Brimson, Antos, 2000, str. 477).

3.3.2. Metoda stroškov življenjskega cikla proizvoda

Uspešni izdelki in storitve so tisti, s katerimi se lahko najbolj približamo kupcem, njihovim željam in potrebam. Zaradi naglega spreminjanja večine potreb in želja pa morajo podjetja, ki želijo biti v svojem poslovanju uspešna, prihajajoče spremembe znati predvideti in se jim prilagoditi.

Pri konceptu stroškov življenjskega cikla proizvoda je potrebno posebno pozornost nameniti predračunom. V njih moramo kar najbolje **oceniti stroške**, ki bodo nastali v okviru celotne življenjske dobe določenega proizvoda. Stroške po proizvodih v skladu s konceptom življenjskega cikla proizvoda razporejamo tako, da **ugotovimo vse stroške posameznega proizvoda od njegovega začetka do ukinitve**.

Poznavanje in razumevanja koncepta življenjskega cikla proizvoda omogoča podjetjem tudi to, da lahko natančneje predvidijo, kdaj je pravi čas za uvajanje novega izdelka na trg, kdaj je potrebno tržno nezanimive izdelke umakniti, kakšen je obstoječi tržni delež v primerjavi s konkurenco in da predvidijo stroške, ki bodo nastajali, ko bo proizvod prehajal iz ene faze v drugo.

3.3.3. Metoda ciljnih stroškov

Uporaba koncepta ciljnih stroškov sili podjetje v načrtovanje cene, dobička in stroškov za posamezen izdelek bolj zgodaj, kot je to tipično za večino drugih podjetij. **Zgodnje načrtovanje** predstavlja tudi glavno prednost koncepta ciljnih stroškov.

Da je načrtovanje za metodo ciljnih stroškov bistvenega pomena, kažeta tudi naslednji definiciji avtorjev, ki sta ciljne stroške opredelili takole (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 165) :

- Horvath s pojmom ciljni stroški razume skupek inštrumentov za načrtovanje in nadziranje stroškov ter odločanje o njih, ki nastopijo že na zgodnjih stopnjah načrtovanja proizvoda in proizvodnje, da bi pravočasno oblikovali sestavo stroškov glede na zahteve trga.
- Sakurai zamisel ciljnih stroškov imenuje tudi načrtovanje stroškov (angl. *cost planning*) ali projekcija stroškov (angl. *cost projection*).

Metoda ciljnih stroškov se začne s stroški ukvarjati že na samem začetku načrtovanja izdelka in ne šele v fazi njegovega nastanka v proizvodnem procesu. Namen vračunavanja vseh stroškov (od razvojno-raziskovalnih pa do stroškov odstranitve izdelka) že v fazi načrtovanja je zmanjševanje stroškov izdelka skozi njegovo celotno življenjsko dobo. Metoda ciljnih stroškov torej temelji na želji po izdelavi večine stroškovnih kalkulacij še pred vpeljavo in predstavitvijo izdelka. Ko je sistem ciljnih stroškov že vzpostavljen, je potrebno stroške

razporediti na dele posameznih izdelkov. Obstajata 2 načina razporeditve zgodnjega načrtovanja stroškov:

- razporejanje na posamezne dele izdelka,
- razporejanje glede na funkcionalnost izdelka.

V primeru, da je nov izdelek oz. njegova sestava podobna izdelkom, katere podjetje že proizvaja, se stroški razporedijo na posamezne dele izdelka. V primeru, da je nov izdelek vsaj deloma drugačen od predhodno proizvedenih izdelkov, se stroški razporedijo v smislu funkcionalne razdelitve. Na ta način se skuša stroške razdeliti na lastnosti izdelka, ki so neposredno povezane z zahtevami strank.

3.3.4. Metoda kaizen stroškov

Metoda kaizen stroškov temelji na nenehnih izboljšavah. Čeprav bi na prvi pogled, zaradi same narave značilnosti te metode, lahko rekli, da je predračunavanje pri tej metodi obvladovanja stroškov nemogoče, pa temu ni tako. Eldenburg in Wolcott pravita, da v kaizen predračunu (angl. *kaizen budget*) opredelimo ciljno znižanje stroškov skozi čas. Pri tem moramo upoštevati znižanje cene proizvoda oziroma storitve na trgu skozi njegovo življenjsko dobo. Pri kaizen predračunavanju moramo torej upoštevati zniževanje stroškov in povečanje kvalitete (Eldenburg, Wolcott, 2005, str. 388).

SKLEP

Podjetje je ob vedno večji konkurenci uspešno le, če dela prave stvari prav in ob pravem času. Potrebuje torej poslovodstvo, ki sprejema pravilne, v prihodnost usmerjene odločitve, zato je za podjetje velikega pomena, da oblikuje učinkovit računovodski sistem, ki bo poslovodstvo pravočasno oskrboval s prvimi informacijami.

Pred sprejemanjem poslovnih odločitev v podjetju potrebujemo informacije, ki nam izbiro olajšajo in zmanjšajo tveganje. Računovodska služba je zagotovo osnovni vir informacij in v procesu poslovnega odločanja pridobiva na svojem pomenu. Pri svojem zbiranju mora uporabljati ustrezen sistem stroškov glede na organizacijsko strukturo podjetja, strukturo stroškov in možnosti za zbiranje informacij.

Spremenjene razmere v poslovanju podjetij, naraščajoča stopnja konkurenčnosti, vedno bolj razvite tehnologije, kompleksni proizvodni procesi in večje zahteve kupcev zahtevajo spremembe v sistemih spremljanja in obvladovanja stroškov. V strukturi stroškov se delež neposrednih stroškov občutno zmanjšuje, povečujejo pa se splošni proizvodni stroški, ki v mnogih podjetjih predstavljajo najpomembnejšo vrsto stroškov. Spremenjene razmere zahtevajo nove metode za razporejanje stroškov. Tako so bili razviti novi pristopi v obvladovanju stroškov izmed katerih je postala najbolj popularna ABC metoda. Le-ta omogoča, da podjetja s podrobno analizo aktivnosti odkriva šibke točke v poslovanju. Na podlagi tega lahko ugotovi, na katere aktivnosti se mora v prihodnje usmeriti in katere mora zmanjšati ali celo odpraviti.

Za odločanje o razvijanju novih proizvodov, preoblikovanju in popravljanju obstoječih proizvodov ter prenavljanju poslovne dejavnosti v podjetju pa so pomembne predvsem metoda stroškov življenjskega kroga proizvoda, metoda ciljnih stroškov ter metoda kaizen stroškov.

Ko se podjetje odloči za koncept, ki mu najbolj ustreza, je pomembno, da upošteva predračunavanje. Predračunavanje je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje podjetja. Spoznanje o potrebnosti stroškov postane s predračuni pri nepogrešljivem sodelovanju različnih delov podjetja splošno pravilo, tako da podjetja kot celota delujejo usklajeno in čim bolj gospodarno. Vendar pa lahko ugotovimo, da je negotovost v poslovnem okolju podjetja postala tako velika, da je tradicionalno predračunavanje postalo neučinkovito. Alternative tradicionalnemu predračunavanju, ki so v literaturi največkrat omenjene so ničelno predračunavanje, tekoče predračunavanje, boljše predračunavanje in preseženo finančno predračunavanje. Zaradi dejstva, da je edina gotovost v današnjem času spremenljivost, je za podjetja še toliko bolj pomembno, da predračune sestavljajo z vso skrbnostjo in upoštevajo nove dosežke v stroki.

Razmere na področju poslovanja podjetja, kot vidimo, se še naprej in vse hitreje spreminjajo. Ključnega pomena za uspešno delo bo tako postalo široko poznavanje poslovanja, razviti bo potrebno sposobnost za obvladovanje sprememb, strateško razmišljanje in sprejemanje odločitev.

LITERATURA

1. Atkinson A.A.: Management accounting. 3rd edition. Upper Saddle River (N.J.) : Prentice Hall, 2001. 595 str.
2. Banič I.: Procesi upravljanja in vodenja gospodarskih družb. Ljubljana : Fakulteta za družbene vede, 2004. 174 str.
3. Brimson J. A., Antos J.: Activity-based budgeting. Barry J. Brinker, ed., Guide to Cost Management. New York : John Wiley&Sons, Inc., 2000, str. 457-477.
4. Britovšek N.: Kontroling na primeru družbe Gorenje notranja oprema, d.d. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 59 str.
5. Bratsky N. P., Catanach A. H. Jr.: Management Accounting: A Business Planning Approach. Boston : Houghton Mifflin Company, 2005. 390 str.
6. Cokins G.: Activity-based cost management: making it work. Boston : The McGraw – Hill Companies, Inc 1996. 226 str.
7. Coombs H., Hobbs D., Jenkins E.: Management Accounting: Principles and Applications. London : SAGE Publications Ltd. 2005. 347 str.
8. Cooper R., Kaplan R. S.: The Design of Cost Management Systems. 2nd ed. Upper Saddle River : Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
9. Dodge R.: Foundations of cost and management accounting. London (etc.) : Chapman & Hall, 1994. 419 str.
10. Damjan J., Možina S.: Obnašanje potrošnikov. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 248 str.
11. Drury C.: Management accounting for business. 3th ed. London : Thomson Learning, 2005. 549 str.
12. Eldenburg L. G., Wolcott S. K.: Cost Manangement: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance. New York : John Wiley & Sons, Inc., 2005. 704 str.
13. Gering M.: Activity based costing: Focusing on what counts. Management Accouting, London, 77 (1999), 2, str. 20-21
14. Godler M.: Ciljni stroški. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 46 str.

15. Innes J.: Management accounting trends. *Management Accounting*, London, 77 (1999), 5, str. 40-41.
16. Igličar A., Hočevar M.: Računovodstvo za managerje. Ljubljana, *Gospodarski vestnik*, 1997. 423 str.
17. Hope J., Fraser R.: Beyond Budgeting. *Strategic Finance*, 82 (2000), 30-35 str.
18. Hope J., Fraser R.: Presežno finančno načrtovanje. Ljubljana : GV Založba, 2004. 242 str.
19. Hočevar M.: Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. Zbornik 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož ZES in ZRFRS, marec 2001, str. 167-182.
20. Hočevar M.: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 143 str.
21. Hočevar M., Igličar A., Zaman M.: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
22. Horngren C.T., Foster G.: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 6th edition. Englewood Cliffs : Prentice Hall, 1991. 980 str.
23. Kaplan R., Atkinson A.: *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall, New Jersey 1998. 798 str.
24. Koletnik F.: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. 2., dopolnjena izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 489 str.
25. Koletnik F.: Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih – kalkuliranje stroškov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 37 str.
26. Korošec B.: Računovodstvo danes. Zbornik 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : ZES in ZRFRS, marec 2003, str. 143-160.
27. MacArthur J. B.: Activity-based costing and Activity-based management: an introduction. Barry J. Brinker, ed., *Guide to Cost Management*. New York : John Wiley & Sons, Inc., 2000, str. 397-423.
28. Mowen M. M., Hansen D. R.: *Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions*. Ohio : Tomson South-Western, 2006. 716 str.

29. Pučko D.: Strateško upravljanje. 2. izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
30. Pučko D., Rozman R.,: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 344 str.
31. Šink D.: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 98 str.
32. Tekavčič M.: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
33. Tekavčič M.: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
34. Tekavčič M., Šink D.: Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja. Janez Prašnikar, ur., Primerjamo se z najboljšimi. Ljubljana : Časnik Finance, 2002, str. 197-213.
35. Turk I.: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. 1. izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo. 2002. 1083 str.
36. Turk I., Kavčič S., Kokotec-Novak M.: Poslovodno računovodstvo. Dopolnjena izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
37. Turk Ivan: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. str. 461
38. Turney P. B.: Activity-Based Costing – the Performance Breakthrough. London : Kogan Page, 1996. 322 str.
39. Watson H.: Business Systems Engineering. New York, John Wiley & Sons, 1994. 287 str.

VIRI

1. International Management Accounting Practice Statement. New York: IFAC, FMAC. Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 11(2003), str. 58-87.
2. Kleindorfer P. R.: Podjetje ne kuje več samo svoje usode in dobička. Finance, Ljubljana, 220 (2005), str. 27.
3. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 324 str.