

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE

NOVOSTI NA PODROČJU PREDRAČUNAVANJA IN
NJIHOVA UPORABA V PRAKSI

TINA OREL

IZJAVA

Študentka Tina Orel izjavljam, da sem avtorica te zaključne strokovne naloge, ki sem jo napisala pod mentorstvom asistentke mag. Nade Klobučar Mirovič, in da dovolim njeno objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 KLASIČNI SISTEM PREDRAČUNAVANJA	2
1.1 SPLOŠNO O KLASIČNEM SISTEMU PREDRAČUNAVANJA	2
1.2 PREDNOSTI IN SLABOSTI KLASIČNEGA PREDRAČUNAVANJA	2
2 NOVOSTI NA PODROČJU PREDRAČUNAVANJA	4
2.1 PRESEŽNO (POENOSTAVLJENO) PREDRAČUNAVANJE	4
2.2 BOLJŠE (IZBOLJŠANO) PREDRAČUNAVANJE	5
2.3 PREDRAČUNAVANJE PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI	6
2.4 OBNAVLJAJOČE (SPROTNO, TEKOČE) PREDRAČUNAVANJE.....	7
2.5 PREDRAČUNAVANJE Z VKLJUČITVIJO NENEHNIH IZBOLJŠAV	8
2.5.1 <i>Metoda kalkuliranja kaizen in kaizen filozofija</i>	8
2.5.2 <i>Primerjava klasičnega predračunavanja in predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen predračunavanja)</i>	9
2.5.3 <i>Uporaba koncepta predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav v praksi: primer Toyota</i>	12
3 PREDSTAVITEV IN UPORABA METOD PREDRAČUNAVANJA OB PRIMERU PODJETJA MERKUR, D. D.	14
3.1 PREDSTAVITEV PODJETJA MERKUR, D. D.	14
3.2 PROCES NAČRTOVANJA V PODJETJU MERKUR, D. D.	15
3.3 PREDRAČUNAVANJE Z VKLJUČITVIJO NENEHNIH IZBOLJŠAV (KAIZEN PREDRAČUNAVANJA) V PODJETJU MERKUR, D. D.	16
3.4 PREDRAČUNAVANJE PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI V PODJETJU MERKUR, D. D.	19
3.5 UPORABA OSTALIH METOD PREDRAČUNAVANJA V PODJETJU MERKUR, D. D.	20
3.5.1 <i>Obnavljajoče (sprotno, tekoče) predračunavanje</i>	20
3.5.2 <i>Presežno (poenostavljeno) predračunavanje</i>	20
3.6 SKLEPNE UGOTOVITVE	21
SKLEP	21
LITERATURA IN VIRI	23
PRILOGE	1

KAZALO SLIK

Slika 1: Proces predračunavanja na podlagi aktivnosti poslovnega procesa – predračunavanje po sestavinah dejavnosti v primerjavi s kalkulacijsko metodo po sestavinah dejavnosti.....	6
Slika 2: Razlika med klasičnim in obnavljajočim predračunavanjem	8
Slika 3: Preboj števila izboljšav	10
Slika 4: Toyotin sistem predračunavanja	13

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava klasičnega načina predračunavanja s kaizen predračunavanjem.....	11
---	----

Uvod

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih (Kavčič et al., 2007, str. 111).

Računovodsko predračunavanje je podlaga za odločanje posloводства, obenem pa se uporablja za lažje usklajevanje poslovanja poslovnih sistemov. Poleg tega je predračunavanje pomembno za uspešno delovanje dveh pomembnih funkcij v podjetju, kot sta načrtovanje, kjer gre za usmerjanje prihodnjih nalog in ukrepov podjetja, ter nadziranje le-teh.

V svoji zaključni strokovni nalogi podrobneje obravnavam nove predloge na področju predračunavanja. Uvodnemu delu strokovne naloge sledi predstavitev klasičnega sistema predračunavanja, ki se danes še vedno množično uporablja v praksi, vendar pa ima poleg svojih prednosti tudi slabosti, ki jih podrobneje predstavljam.

Slabosti klasičnega predračunavanja skušajo tako v teoriji kot praksi odpraviti z novimi teorijami oziroma novimi pristopi na področju predračunavanja, kar predstavljam v drugem poglavju. Najprej opisujem metodo presežnega (poenostavljenega) predračunavanja (angl. *beyond budgeting*), ki temelji na opustitvi klasičnega načina predračunavanja, saj naj bi se podjetja raje usmerila k enostavnejšim oblikam načrtovanja prihodnjega poslovanja. Sledi predstavitev boljšega (izboljšanega) predračunavanja (angl. *better budgeting*), katerega namen je predračunavanje napraviti prožnejše in cenejše, kar naj bi podjetja najlažje dosegla z decentralizacijo predračunov ter opuščanjem nepotrebnih predračunov. Nato predstavljam predračunavanje po sestavinah dejavnosti (angl. *activity based budgeting*). Že samo ime te metode nakazuje, da izhaja iz kalkulacijske metode izračunavanja stroškov po sestavinah dejavnosti. Obnavljajoče (sprotno, tekoče) predračunavanje (angl. *rolling budgeting/continuous budgeting*), ki temelji na stalnem spremljanju okoliščin v poslovnem okolju ter tako omogoča sprotno obnavljanje načrta za določeno obdobje, je naslednja novost na področju predračunavanja. Predstavljenim novostim sledi še predstavitev predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav (angl. *kaizen budgeting*), ki temelji na kalkulaciji z vključitvijo nenehnih izboljšav, katere glavni namen je stalno izboljševanje in učenje.

Teoretični predstavitvi novosti na področju predračunavanja sledi prikaz uporabe različnih metod predračunavanja na konkretnem primeru, in sicer na primeru podjetja Merkur, d. d.. Ob primeru omenjenega podjetja podrobneje predstavljam zlasti predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav ter predračunavanje po sestavinah dejavnosti.

Strokovno nalogo zaključujem s sklepnimi mislimi, ki sem jih povzela po študiju domače in tuje literature ter na podlagi proučevanja predračunavanja v podjetju Merkur.

Cilj zaključne strokovne naloge je torej kot posledica slabosti klasičnega sistema predračunavanja predstaviti nove metode na področju predračunavanja, ki jih lahko podjetja vpeljejo v svoje poslovne procese, da bi izboljšala svoje poslovanje. Namen naloge je bralca seznaniti z uporabo novejših konceptov predračunavanja ob primeru izbranega slovenskega podjetja.

1 Klasični sistem predračunavanja

1.1 Splošno o klasičnem sistemu predračunavanja

Predračun je vrednostno izražen načrt aktivnosti, ki ga postavi poslovodstvo za določeno časovno obdobje, običajno za koledarsko leto. Proces predračunavanja poteka v naslednjih korakih (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 178):

1. v prvem koraku se načrtujejo aktivnosti podjetja kot celote ter nato posameznih delov podjetja. Načrtovanje se začne s pogajanjem, ki jim sledi oblikovanje strategije;
2. v drugem koraku se glede gospodarskih kategorij postavijo okvirna pričakovanja, ki morajo biti dosežena. Ta so izražena vrednostno, da jih lažje primerjamo z doseženimi kategorijami;
3. po določenem obdobju poslovanja sledi ugotavljanje odstopanj doseženega rezultata od načrtovanega. Če je potrebno, se že med poslovanjem naredijo popravki za doseg načrtovanega;
4. v zadnjem koraku sledi ponovno načrtovanje, ki temelji na uporabi preteklih podatkov ter upoštevanju spremenjenih pogojev poslovanja.

S predračunavanjem torej predvidevamo prihodnje stanje gospodarskih kategorij, obenem pa so predračuni hkrati sodilo, s pomočjo katerega ugotavljamo, če smo dosegli načrtovane cilje.

Klasično predračunavanje temelji na več predračunih po posameznih delih podjetja, ki se nato ob medsebojnem usklajevanju povežejo v celoto – v celostni predračun podjetja. Ta predstavlja izredno obsežno listino, ki zahteva veliko dela in usklajevanja med oddelki znotraj podjetja (Simončič, 2008, str. 3).

1.2 Prednosti in slabosti klasičnega predračunavanja

Klasično predračunavanje se še vedno pogosto uporablja pri poslovanju podjetij tako v Evropi kot tudi v Združenih državah Amerike. Najpogostejše prednosti njegove uporabe so (Vinkler, 2007, str. 5–6):

- poslovdje sili k načrtovanju in razmišljanju o njihovi vlogi v podjetju ter njihovem prispevku k uspešnosti le-te;
- odkriva nove podatke o prihodnjem poslovanju, s čimer zmanjša tveganje in omogoča sistematično zmanjševanje vpliva negotovosti v procesih poslovskega odločanja;
- omogoča logično in sistematično vnaprejšnje reševanje problemov, s čimer tudi omogoča, da se v podjetju izognejo kriznemu reševanju le-teh;
- olajša komuniciranje in medsebojno sporazumevanje v podjetju. Je pomemben komunikacijski kanal med nad- in podrejenimi;
- je pomoč pri določitvi odgovornosti in obveznosti v podjetju;
- zmanjšuje konfliktnost ciljev v podjetju;
- vzpostavlja zavest o stroških poslovanja.

Ker se poslovno okolje stalno spreminja in se morajo podjetja nenehno prilagajati tem spremembam, ima klasično predračunavanje kljub navedenim prednostim tudi številne slabosti. Predračun ne odgovarja na vprašanje, kako naj podjetje dobro posluje, kajti danes je zelo težko predvideti, kaj se bo zgodilo v prihodnosti. V podjetjih lahko na različne načine le predvidevajo, kaj se bo dogajalo v bližnji prihodnosti.

Slabosti klasičnega predračunavanja so sledeče (Vinkler, 2007, str. 6–7; Simončič, 2008, str. 7–8):

- občutna poraba denarja in časa, predvsem ob naraščajoči kompleksnosti in dinamiki okolja;
- pomanjkljiva tržna usmerjenost, cilji so lahko prelahko ali pretežno dosegljivi;
- usmerjanje v prihodnost na podlagi preteklih dogodkov: posebno na dinamičnih področjih vodi nadaljevanje vrednosti iz preteklosti k nezanesljivim napovedim;
- pomanjkljiva povezava s strategijo podjetja, saj predračuni pogosto niso usklajeni s strateškimi cilji podjetja, saj se sestavljajo za obdobje enega leta – se pravi kratkoročno, medtem ko so strateški cilji postavljeni dolgoročno;
- predračuni spodbujajo hierarhičen način vodenja in s tem večanje nadzora le iz nekega centra. Namen sestavljanja predračuna je doseganje ali celo preseganje postavljenih ciljev. Za ugotavljanje le-tega je potrebna kontrola, tako da je za uresničevanje potreben stalen nadzor in poseganje v delo zaposlenih;
- poslovodstvo pri sestavljanju predračunov vso svojo pozornost usmerja na zniževanje stroškov, čeprav je za obstoj bistvenega pomena ustvarjanje dodane vrednosti, uvajanje novosti in drugo;
- predračuni ne spodbujajo širjenja znanja in učenja v podjetju. Vse se usmerja le v doseganje natančno začrtanih predračunskih ciljev;

- predračuni povzročajo tudi nezadovoljstvo zaposlenih. Nenehna kontrola ne spodbuja motivacije in razvoja novih načinov dela, ampak predvsem vzbuja strah, povzroča nezadovoljstvo in zavira možne spremembe.

Kot posledica številnih kritik klasičnega sistema predračunavanja so se tako v teoriji kot v praksi razvili novi pristopi na področju predračunavanja, kar podrobneje predstavljam v nadaljevanju strokovne naloge.

2 Novosti na področju predračunavanja

Hitro spreminjajoče se poslovno okolje je razlog, da so se v zadnjih letih pojavile nove metode predračunavanja. Te so začele počasi izpodrivati klasičen sistem predračunavanja, saj so se poslovodje začeli zavedati, da morajo svoje poslovne procese prilagoditi novim pristopom.

Novejše teorije na področju predračunavanja lahko delimo na dve smeri razvoja. Prva smer spodbuja opustitev ali poenostavitev klasičnega predračunavanja. To predstavlja teorija presežnega (poenostavljenega) predračunavanja, ki izpostavlja prilagodljiv proces poslovanja ter spodbuja k uvajanju decentralizacije v organizacijo (Kavčič et al., 2007, str. 136).

Druga smer razvoja temelji na popravkih klasičnega predračunavanja z vnosom novosti, ki bi povečale odzivnost podjetij v prihodnosti. Tako so se razvile sledeče teorije: boljše (izboljšano) predračunavanje, katerega glavni namen je narediti predračun prožnejši; predračunavanje po sestavinah dejavnosti, kjer v predračun vključimo le tiste stroške, ki jih povzročajo sestavine dejavnosti; obnavljajoče (sprotno, tekoče) predračunavanje, pri katerem gre za stalno spremljanje in upoštevanje sprememb v okolju, ter predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav, ki temelji na stalnem izboljševanju in učenju.

2.1 Presežno (poenostavljeno) predračunavanje

Začetki presežnega predračunavanja (angl. *beyond budgeting*) segajo v leto 1997, ko je bila organizirana okrogla miza, na kateri so obravnavali probleme dotedanega načina predračunavanja. Kot alternativni model zapletenemu klasičnemu predračunavanju je nekaj podjetij v Skandinaviji in Veliki Britaniji sprejelo model presežnega predračunavanja. V Nemčiji je ta model predračunavanja sprejela tudi znana trgovska veriga Aldi, ki svojo uspešnost poslovanja danes predpisuje tudi uporabi tega sistema predračunavanja. Ta model predračunavanja naj bi bil namreč odgovor na dolgotrajno klasično predračunavanje, ki togo upošteva nespremenjene predračune in razporejanje zmogljivosti za več mesecev naprej, kar

pa ima zaviralni učinek na inovacije. Prav tako klasično predračunavanje preveč upošteva fiksne cilje in nagrade za uspešnost (Kavčič et al., 2007, str. 136).

Presežno (poenostavljeno) predračunavanje naj bi imelo za posledico **prilagodljivejše procese poslovanja in decentralizirano organizacijo**. Najbolj uspešna pri uporabi presežnega predračunavanja je v teoriji pogosto omenjena švedska banka Svenska Handelsbanken, kjer so z opustitvijo finančnega načrtovanja in uvedbo novih prilagodljivih procesov razvili zrel in stabilen sistem poslovanja. Glavne značilnosti njihovega trajnega uspeha so: premagovanje konkurence, uporaba primerjalnih kazalnikov uspešnosti, soudeležba pri nagrajevanju, prenos sprejemanja odločitev na nižje ravni v organizaciji, t. i. decentraliziran model upravljanja, ki predstavlja glavni vir konkurenčnih prednosti (Hope, Fraser, 2003, str. 52–89).

Bistvo tega pristopa je, da se naloge in odgovornosti delegirajo znotraj celotnega podjetja, viri podjetja se razporejajo na mesta, kjer so potrebna, kontrola se izvaja na vseh nivojih, vzpostavljen je ustrezen sistem nagrajevanja. To pa pripomore k večji motiviranosti in učinkovitosti zaposlenih, saj se s tem poveča tudi pripadnost zaposlenih na vseh ravneh v podjetju.

2.2 Boljše (izboljšano) predračunavanje

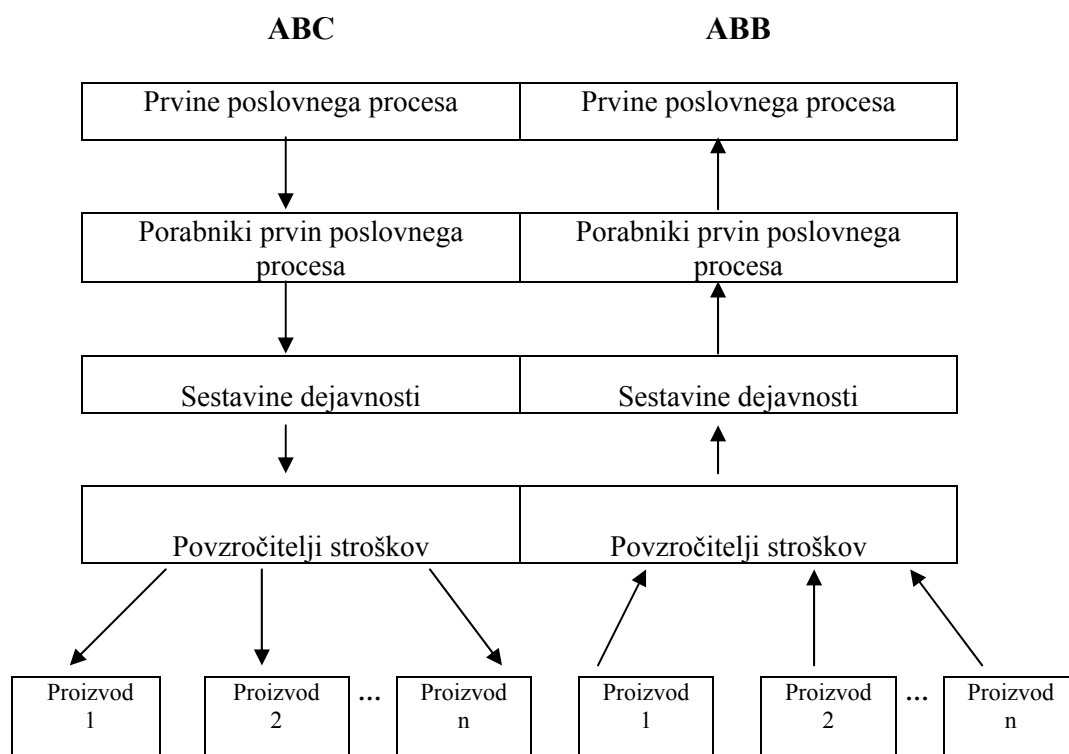
Namen boljšega (izboljšanega) predračunavanja (angl. *better budgeting*) je, da se napravi predračunavanje prožnejše in cenejše. To naj bi organizacije dosegle z decentralizacijo priprave predračunov, opuščanjem nepotrebnih predračunov, novimi prijemi pri predračunavanju, opredelitvijo strateških in operativnih ciljev, zmanjšanjem nadzora. V organizacijah je treba uvesti tudi boljšo koordinacijo. Predračuni naj bi se med letom posodabljali glede na predvidene spremembe in novosti. Poleg tega je nujna uporaba in uvajanje sodobne informacijske tehnologije, ki omogoča skrajšanje dela oziroma pripravo predračunov. Če želijo v organizacijah doseči pozitivne učinke tega predračunavanja, je treba ustvariti ustrezno organizacijsko kulturo, ki bo temeljila na zaupanju in pripadnosti (Kavčič et al., 2007, str. 139).

Raziskave so pokazale, da se večina podjetij ne odloča za opuščanje predračunavanja, temveč ga prilagajajo spremembam in zahtevam poslovnega okolja. Kljub temu da se poslovodje zavedajo, da je sam proces predračunavanja drag, menijo, da je sistem predračunavanja nujen. Tudi v manjših podjetjih se zavedajo nujnosti predračunavanja, saj jim omogoča usmeritev k lažjemu in hitrejšemu doseganju zastavljenih ciljev. Raziskave pa tudi kažejo, da imajo napovedi in predvidevanja za nekatera podjetja večji pomen kot predračunavanje. Ker se predpostavke, na katerih temeljijo proračunske številke, spreminjajo tako hitro, so odvisne od napovedi, ki so posodobljene pogostejše (Jackson, Starović, 2004, str. 2–3).

2.3 Predračunavanje po sestavinah dejavnosti

Značilnost te metode je, da v predračun vključimo le tiste stroške, ki jih povzročajo sestavine dejavnosti, ki so nujno potrebne, da dosežemo načrtovano proizvodnjo in obseg prodaje. Metodo je spodbudila kalkulacijska metoda po sestavinah dejavnosti, t. i. metoda ABC in predračunavanje po sestavinah dejavnosti (angl. *activity based budgeting*) pomeni samo izpopolnjevanje kalkulacijske metode ABC tudi za odločevalne namene (Kavčič et al., 2007, str. 139). Predračunavanje po sestavinah dejavnosti (angl. *ABB*) je tako najlažje uvesti, če smo predhodno uvedli kalkulacijsko metodo ABC, saj gre pri predračunavanju na podlagi aktivnosti za koncept ABC v nasprotni smeri (slika 1). To pomeni, da iz ciljnega obsega prodaje načrtujemo potrebne aktivnosti, iz teh pa v nadaljevanju izračunamo potrebno porabo poslovnih prvin. Predračunavanje po sestavinah dejavnosti je osredotočeno na aktivnosti, ki so potrebne za doseganje prihodkov, stroškov in rezultatov v podjetju (Cooper, Kaplan, 1999, str. 528).

Slika 1: Proces predračunavanja na podlagi aktivnosti poslovnega procesa – predračunavanje po sestavinah dejavnosti v primerjavi s kalkulacijsko metodo po sestavinah dejavnosti



Vir: Application of activity-based budgeting, 2003, str. 31.

Avtorji tega predračunavanja menijo, da je smiselno samo organizacijo (mesta odgovornosti) prilagoditi glavnim aktivnostim, ki povzročajo stroške in dodajajo vrednost. Uvajanje te metode naj bi v praksi potekalo po naslednjih korakih (Kavčič et al., 2007, str. 140):

- najprej se oceni prodaja po proizvodih in kupcih;
- sledi določitev potrebnih sestavin dejavnosti in njihovega obsega za doseg prodaje;

- določijo se zmogljivosti (stroje, zaposlene ...), ki so potrebne za izvedbo sestavin dejavnosti;
- določi se obseg zmogljivosti (stroji z določenimi zmogljivostmi, število zaposlenih ...), ki so potrebne za izvedbo potrebnega obsega sestavin dejavnosti;
- sprejmejo se ukrepi, ki bodo zagotovili, da bodo z razpoložljivimi zmogljivostmi doseženi predvideni rezultati.

Sodeč po eni od raziskav, so imela nekatera angleška podjetja pri uvajanju kalkulacijske metode ABC, kar se posledično kaže tudi v uspešnosti uvajanja predračunavanja po sestavinah dejavnosti, kar nekaj težav (Hočevar, 2007, str. 113):

- uvajanje kalkulacijske metode zahteva visoke stroške, saj morajo podjetja največkrat najeti svetovalce;
- treba je pridobiti ustrezne podatke (npr. o povzročiteljih stroškov po sestavinah dejavnosti);
- dejavnosti prehajajo preko meja oddelkov in področij odgovornosti podjetij;
- druge spremembe v podjetju imajo prednost;
- zahteva veliko delovnega časa računovodij.

2.4 Obnavljajoče (sprotno, tekoče) predračunavanje

V podjetjih najprej pripravijo predračun za eno poslovno leto, ki je po navadi enako koledarskemu letu (to pomeni od 1. 1 do 31. 12). Tekoči predračun lahko delimo po četrletjih ali mesecih. Tako lahko pripravimo predračun po mesecih za prvo trimesečje in tri trimesečne predračune do konca leta. Četrletne predračune med letom razdelamo v mesečne predračune, in sicer za vsako naslednje trimesečje. Ta pristop poslovodjem omogoča, da ob morebitnih spremembah, ki se pojavijo v poslovnem okolju, spremenijo predračun in ga prilagodijo nastali situaciji (Krcn, 2006, str. 20; Budgeting: Planning for success, 2008, str. 16).

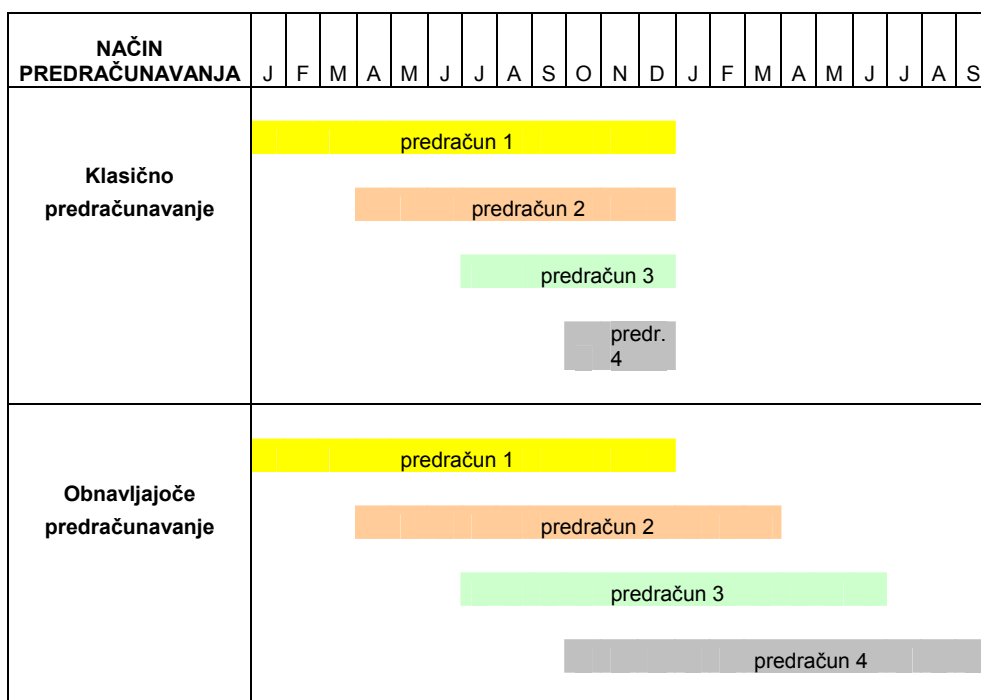
Obnavljajoče/tekoče/sprotno predračunavanje (angl. *rolling/continuous budgeting*) ne pomeni posebne metode, ampak predstavlja specifičen časovni pristop k načrtovanju. Temelji na stalnem spremljanju in takojšnjem upoštevanju spremenjenih okoliščin ter na podlagi tega vodi k pogostejšemu oziroma sprotnemu obnavljanju načrta za določeno obdobje, denimo leto dni (Selan, 2006, str. 180).

Pogoj za tak način predračunavanja je dinamični predračun (letni predračun), ki je razdeljen po tromesečjih ali celo mesecih. Po preteku vsakega četrletja ali meseca se letni predračun obnovi tako, da se vključi dodatni mesec ali četrletje naslednjega leta, ki nadomesti že zaključno obdobje. Na ta način je vedno dostopen načrt naslednjega letnega obdobja, ki je osvežen z novimi okoliščinami, v katerih se podjetje nahaja. Rezultat obnavljajočega predračunavanja je sprotno posodobljen predračun za časovno obdobje enega leta, vsebuje pa vse spremembe, ki so se pojavile od prvega predračuna. Pozitivna lastnost obnavljajočega

predračunavanja je, da omogoča spremembo prvotno postavljenih predračunov, saj v podjetjih lahko spremenijo prvotni trimesečni ali četrtletni predračun (Kavčič et al., 2007, str. 141–142).

Tekoči oziroma sprotni predračuni podjetju omogočajo, da ima na razpolago aktualne podatke, poleg tega se lahko hitreje odzove na hitre spremembe, ki so v današnjem poslovnem okolju nekaj vsakdanjega.

Slika 2: Razlika med klasičnim in obnavljajočim predračunavanjem



Vir: Kavčič et al., 2007, str. 142.

2.5 Predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav

2.5.1 Metoda kalkuliranja kaizen in kaizen filozofija

Kot je bilo že omenjeno v uvodu **metoda predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav** (angl. *kaizen budgeting*) izhaja iz metode kalkuliranja kaizen, ki je osredotočena na odkrivanje priložnosti za zmanjševanje stroškov v obdobju proizvodnje.

Beseda kaizen je sestavljena iz dveh japonskih znakov, kjer »kai« pomeni spremembo, »zen« pa izboljšave. Iz tega izhaja, da metoda kaizen pomeni »spremembo na boljše« oziroma »stalne izboljšave«. Začetnik metode kaizen je bil ameriški fizik in statistik William Edwards

Deming, ki je po drugi svetovni vojni pogosto obiskal Japonsko. Ameriška podjetja se za njegovo metodo niso zanimala, dokler niso japonska podjetja v sedemdesetih letih močno povečala izvoz v Ameriko in Evropo (Lawless, 2006, str. 2).

Metoda kalkuliranja kaizen je rezultat ciljnih dobičkonosnosti, ki jih določijo višji poslovodje znotraj podjetij, omogoča izboljšave, zmanjševanje stroškov, kot so na primer: prihranek pri nastavitvah strojev, izboljšanje izkoriščenosti strojev in zmanjšanje odpadkov, izobraževanje in motiviranje zaposlenih za zmanjševanje stroškov in povečanje kakovosti proizvodov in storitev (Hočevar, 2007, str. 109).

Kalkuliranje kaizen poteka v naslednjih korakih (Hočevar, 2007, str. 109):

1. načrtovanje procesov za potrebe opredelitve dejavnosti,
2. določanje stroškov vsake dejavnosti,
3. ugotavljanje priložnosti za izboljšanje (odstranjevanje dejavnosti, ki ne dodajajo vrednosti, in nenehno izboljševanje dejavnosti, ki povečujejo vrednost proizvodov),
4. določanje prednostnih izboljšav,
5. izdelava predračunov za predlagane izboljšave in preoblikovanja,
6. iskanje potrebnih ukrepov za odstranitev ali zmanjšanje stroškov dejavnosti,
7. uresničitev zahtevanih sprememb,
8. analiziranje koristi s stroški teh sprememb.

Danes se v poslovnem svetu govori predvsem o **kaizen filozofiji**, ki ji sledijo podjetja, pri njeni vpeljavi pa morajo biti vključeni zaposleni na vseh nivojih. Glavne značilnosti kaizen filozofije so (Koletnik, 2004, str. 323–324):

- nenehno vzpodbujanje in iskanje novih rešitev, ki izboljšujejo proizvod ali storitev in racionalizirajo poslovanja. Gre za nenehno iskanje in odpravljanje napak, da se ne bi več ponovile;
- poslovodstvo goji ustrezno poslovno kulturo: pripadnost zaposlenih k organizaciji, tako da vsi sodelujejo pri iskanju boljših rešitev. Gre za kulturo sodelovanja in skupinskega dela, samostojne pobude, razvijanje zavesti za odgovornost vseh zaposlenih do podjetja;
- nenehno iskanje boljših rešitev v vseh delovnih procesih v organizaciji, da se dosežejo večja kakovost, nižji stroški, večje zadovoljstvo kupcev ter konkurenčna prednost.

2.5.2 Primerjava klasičnega predračunavanja in predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen predračunavanja)

V večini podjetij uporabljajo klasični način predračunavanja, saj gre za enostavno sestavo predračuna, ki je po navadi sestavljen za obdobje enega leta. Ta pristop jim omogoča primerjavo dejanskih stroškov s standardnimi, ki temeljijo na statičnih razmerah (Simončič, 2008, str. 25). Vendar pa so lahko odmiki pri statičnem predračunavanju zelo veliki, čeprav je

bilo poslovodstvo pri svojih odločitvah uspešno, zato statični predračun ni zelo uporaben za presojanje dosežkov poslovodij.

Kaizen predračunavanje primerja dejanske stroške s ciljnimi v dinamičnih razmerah, kjer je delovna sila primarni vir za reševanje problemov (Simončič, 2008, str. 25). Dinamični predračun v podjetjih uporabljajo za izračunavanje stroškov za različne obsege dejavnosti, poleg tega pa lahko poslovodstvo sproti preverja, ali se zastavljeni načrti uresničujejo, prav tako pa le-temu omogoča, da pravočasno sprejme popravljalne ukrepe (Kavčič et al., 2007, str. 131–132).

Cilj klasičnega predračunavanja je doseganje vnaprej postavljenih stroškovnih standardov s čim manjšimi odstopanji, medtem ko je **cilj kaizen predračunavanja doseganje ciljnih stroškov**, ki naj bi bili nižji od dosedanjih stroškovnih standardov.

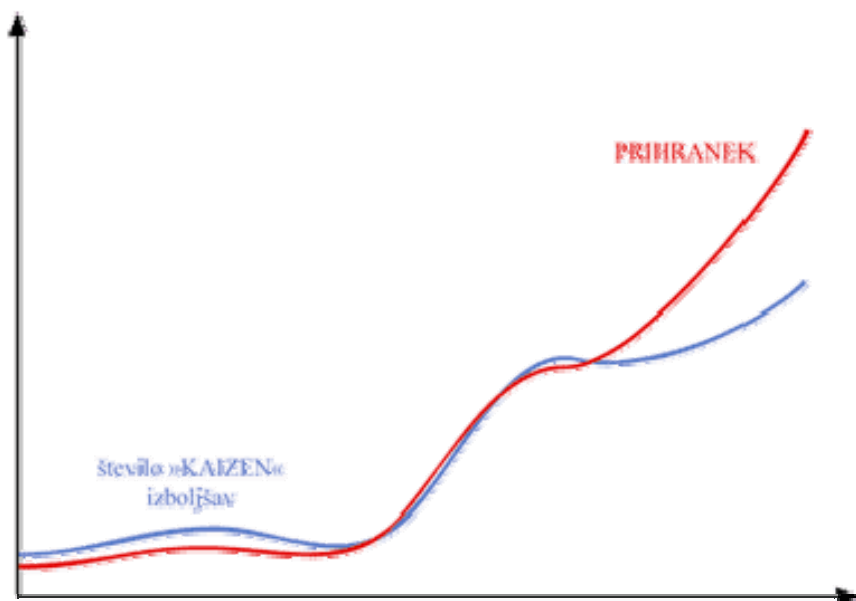
Klasični način predračunavanja pravi, da v podjetju nosijo odgovornost za uvajanje izboljšav inženirji in poslovodstvo, saj so strokovnjaki na svojem področju. Kaizen predračunavanje pa zagovarja mnenje, da so **zaposleni tisti, ki imajo ključna znanja**, saj so ves čas prisotni pri proizvodnih procesih (Simončič, 2008, str. 24–25).

Vedno več menedžerjev razmišlja o tem, kako bi metodo kaizen¹ integrirali v poslovni proces. Pri njenem integriranju se je potrebno zavedati, da se procesa uvajanja lotimo sistematično in zavestno. Potrebno se je vprašati, kako izkoristiti neuporabljen vir znanja v podjetju (<http://www.bv-consulto.si/Kaizen.htm>).

Pri uvajanju metode kaizen je nujno, da razumemo proces, ki je vpeljan v vse ravni podjetja in teče stalno. Osnovna ideja nenehnega izboljševanja je »vzeti znanje (izkušnje, veščine)« podjetja. Tega »skritega znanja« ni potrebno na novo ustvarjati, temveč je potrebno le odstraniti ovire, da bo lahko prosto krožilo.

Izkušnje so pokazale, da pride do bistvenega preboja šele takrat, ko dosežemo določen obseg »kaizen izboljšav«, ko v podjetju vsrkajo kulturo inovativnosti (slika 3). Kultura stalnega izboljševanja nam prinese veliko, ne da bi bilo potrebno kaj meriti in ovrednotiti (na primer: izboljša organizacijsko klimo, motiviranost in zadovoljstvo zaposlenih se poveča, omogoča prihranke in višjo kakovost). Poleg tega je potrebno vložiti veliko energije v izobraževanje in predstavitev sprememb sodelavcem in zaposlenim, potem pa se postopoma gradi na sistemu (<http://www.bv-consulto.si/Kaizen.htm>).

Slika 3: Preboj števila izboljšav



Vir: Kaizen, 2008.

Pri uvajanju filozofije kaizen so najpomembnejši zaposleni, ki morajo biti vključeni v vpeljavo in izvajanje tega pristopa. Višje kot je zaposleni glede na organizacijsko raven, bolj mora usmerjati svojo pozornost na uvajanje novosti. Nižje kot je zaposleni, bolj se mora posvečati stalnemu iskanju novih možnosti za izboljševanje obstoječega stanja (Horžen, 2005, str. 31).

¹ Avtorji uporabljajo različne izraze, in sicer nekateri govorijo o pristopu kaizen, metodi kaizen, filozofiji kaizen, metodi stalnih izboljšav, metodi nenehnih izboljšav. Besedo kaizen razumemo kot stalno izboljševanje procesov, kajti nič ni dovolj dobro, vse se da še izboljšati. Značilnost kaizna je, da se proces stalnih izboljšav ne sme nikoli prenehati.

V spodnji tabeli so na kratko povzete razlike med klasičnim predračunavanjem in predračunavanjem z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen predračunavanja).

Tabela 1: Primerjava klasičnega načina predračunavanja s kaizen predračunavanjem

Klasično predračunavanje	Kaizen predračunavanje
Primerjava dejanskih stroškov s standardnimi	Primerjava ciljnih stroškov z dejanskimi
Upoštevanje statičnih razmer	Upoštevanje dinamičnih razmer
Inženiriji in poslovodstvo določijo standarde	Predvidevanje stalnih izboljšav v procesu proizvodnje

Kontrola stroškov	Ciljno zniževanje stroškov
Ugotavljanje, zakaj prihaja do odstopanj, če standardi niso doseženi.	Ugotavljanje, zakaj prihaja do odstopanj, ko ciljno znižanje stroškov ni doseženo.

Vir: Kaizen costing, 2001; Budgeting: traditional versus alternative, 2007.

2.5.3 Uporaba koncepta predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav v praksi: primer Toyota

V strokovni literaturi je kot primer uspešnega podjetja, ki je v svoj poslovni proces učinkovito vpeljalo koncept predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav oz. pristop kaizen, največkrat omenjeno japonsko podjetje Toyota. Toyotin pristop k proizvodnji avtomobilov je s strogim nadzorom kakovosti povzročil pravo revolucijo v avtomobilski industriji. S prilagajanjem obsega proizvodnje povpraševanju ne glede na proizvodne zmogljivosti pri Toyoti zaloge sestavnih delov in končnih izdelkov vedno ohranjajo na najnižji možni ravni. Toyotin proizvodni proces (angl. *toyota-production-system - TPS*) omogoča hitro prilagajanje novim smernicam na trgu in je idealen sistem za današnje hitro spreminjajoče se globalno poslovno okolje s poudarkom nenehnega izpopolnjevanja (kaizen) tehnologije. TPS ni le okolju prijazen, temveč je proces, ki mu je uspelo zmanjšati količino odpadkov, nastalih med proizvodnjo. Kupcem pa zagotavlja zelo kakovosten, zanesljiv in vzdržljiv izdelek (Toyotin proizvodni sistem, 2008).

Kar je najbolj pomembno, je to, da pri TPS ne gre za zapletene koncepte, enačbe ali miselne koncepte, saj je sistem v grobem zasnovan zelo preprosto. Temelji na dveh osnovnih stebrih, pri prvem gre za samodejni nadzor kakovosti oziroma brežhibnosti proizvodnje, drugi steber pa predstavlja t. i. proizvodnja ob pravem času (angl. *just in time*), s čimer se zmanjša kopičenje zalog (Moja Toyota, 2007, str. 32–35).

Sistem predračunavanja v Toyoti se prične tako, da vrhovno poslovodstvo eno leto vnaprej določi kratkoročne cilje, t. i. kratkoročni ciljni dobiček, ter oblikuje dolgoročne cilje za tri do pet let vnaprej, t. i. dolgoročno dobičkovnost prodaje. Predračun je osnovan na ciljnem dobičku in obsegu proizvodnje.

Ciljni dobiček je določen na podlagi ciljne prodaje in dobičkovnosti prodaje.

$$\text{Ciljni dobiček: ciljna prodaja} \times \text{dobičkovnost prodaje}$$

Ciljna prodaja pa je odvisna od ocenjene prodaje in cene na enoto proizvodov.

$$\text{Ciljna prodaja: cena posamezne enote proizvoda} \times \text{ocenjena prodaja proizvodov}$$

Poleg tega je predračun razdeljen na dva dela, in sicer na predračun spremenljivih stroškov (angl. *variable cost budgets*) in predračun stalnih stroškov (angl. *fixed cost budgets*). Stalni stroški se še naprej delijo na dva dela, in sicer na obvladljive in neobvladljive stroške.

Neobvladljivi stroški so tisti, ki se jih ne da več dodatno znižati. Namen predračunavanja z vključitvijo nenehnih izboljšav je znižati obvladljive stroške. V predračunu spremenljivih stroškov so večinoma zajeti tisti proizvodjalni stroški, ki se ne nanašajo na pridobitev sestavnih delov. Kot stroške sestavnih delov razumemo stroške materiala in surovin. Teh ni mogoče enostavno zmanjšati, saj je potrebno dobro premisliti o njihovem nakupu, poleg tega pa le-ta zahteva razna pogajanja z dobavitelji. Preostali proizvodjalni stroški (npr. neposredni stroški dela, posredni proizvodjalni stroški) so zajeti v predračun z vključitvijo nenehnih izboljšav, saj so obvladljivi. Ko ocenijo spremenljive in stalne stroške, določijo pričakovani dobiček.

$$\text{Pričakovani dobiček: } \Pi = S - (FC + W + VC)$$

S – ciljna prodaja

FC – stalni stroški

W – spremenljivi stroški sestavnih delov

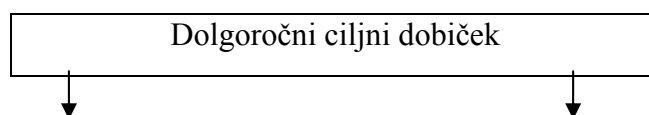
VC – drugi spremenljivi stroški

Tako se sestavi predračun ciljnega dobička in predračun pričakovanega dobička. Ciljni dobiček predstavlja želeni dobiček, pričakovani dobiček pa je dobiček, ki ga lahko podjetje pričakuje ob nespremenjenih stroških (na osnovi preteklega leta) in pogojih poslovanja. Cilj predstavlja doseganje ciljnega dobička, vrednost z vključitvijo nenehnih izboljšav pa predstavlja nižanje razlike med obema vrstama dobičkov.

Za doseg ciljnega dobička ni dovolj, da se v podjetju osredotočijo le na zmanjševanje stroškov, potrebno je tudi povečati prihodke od prodaje na enoto proizvoda. Ker se spremenljivi stroški z obsegom proizvodnje povečujejo, je njihovo zmanjševanje oteženo. Zato je bolj učinkovito povečati prihodke od prodaje, in sicer s povečevanjem prodajne cene proizvoda in ne s povečevanjem obsega prodaje.

Za znižanje stroškov se v Toyoti osredotočijo na obvladljive spremenljive stroške proizvodjanja, zato zahtevajo splošno znižanje le-teh, da bi izboljšali standarde stroškov za vsak glavni proizvodni proces, imenovan kaizen enota. Kaizen enote so segmenti proizvodnega procesa, ki obstajajo zgolj zaradi razporejanja vrednosti z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen vrednost) in kopičenja spremenljivih stroškov proizvodjanja. Ko so enkrat cilji z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen cilji) vzpostavljeni, poslovodja dvakrat letno predloži načrt za doseg kaizen ciljev. Takšen načrt vsebuje tako izboljšave v vsakodnevnih proizvodnih postopkih kot tudi tehnične in tehnološke izboljšave (Lawless, 2006, str. 1–9).

Slika 4: Toyotin sistem predračunavanja





Vir: Kaizen budgeting: Toyota's cost-control system under TQC, 1994.

V nadaljevanju zaključne strokovne naloge predstavljam uporabo različnih metod predračunavanja ob praktičnem primeru v slovenskem podjetju.

3 Predstavitev in uporaba metod predračunavanja ob primeru podjetja Merkur, d. d.

3.1 Predstavitev podjetja Merkur, d. d.

Podjetje Merkur je nastalo leta 1896 in se razrastlo v mednarodno uspešno družbo Merkur Group z več kot 4.500 zaposlenimi. Danes ima Merkur Group poleg matičnega podjetja Merkur, d. d., še štirinajst podjetij doma in v tujini ter tri predstavništva v tujini.

Merkur je ponudnik kakovostnih tehničnih izdelkov, zbranih na enem mestu. Svojo blagovno znamko pa vse bolj razvijajo in krepijo tudi na bližnjih tujih trgih. V Sloveniji po posameznih blagovnih skupinah dosegajo od 20 do 50 % tržnega deleža, vodilni delež pa načrtujejo doseči tudi na trgih držav jugovzhodne Evrope.

Glede na širok prodajni program Merkur Group uspešno zadovoljuje potrebe končnih kupcev in podjetij. Z namenom kakovostnega obvladovanja hitro rastočega poslovanja je Merkur

Group v letu 2008 uvedel divizijsko organiziranost. Zaokrožitev procesov nabave in prodaje izdelkov v tri divizije bo zagotavljala še večjo specializacijo ponudbe in uspešno prilagajanje svetovnim trendom.

Merkur Group tako sestavljajo tri divizije:

- divizija Big Bang,
- divizija Merkur,
- divizija Mersteel.

Za prihodnost v Merkurju načrtujejo izgradnjo številnih novih nakupovalnih centrov. Skupini želijo dodati še kako novo podjetje. Za doseganje teh ciljev so zelo motivirani, saj jim prihodnost predstavlja izziv, na podlagi katere želijo graditi nadaljnjo rast in razvoj družbe (http://www.merkur.eu/slo/skupina_merkur0/index.html).

3.2 Proces načrtovanja v podjetju Merkur, d. d.

Pučko (2008, str. 168) pravi, da v majhnih podjetjih strategija največkrat ostane v glavi podjetnika, saj ima tako podjetje strategijo redko zapisano tudi v strateškem načrtu. Ravno obratno pa je v srednje velikih in velikih podjetjih, kjer strategija dobi svojo dodelano obliko v strateškem načrtu podjetja, saj večja podjetja po navadi izdelujejo podrobno sestavljene strateške načrte. Samo strateško načrtovanje ne bo doseglo svojega namena, če podjetje ne bo sposobno z izdelanim strateškim načrtom dati grobe celovite ocene svoje poslovne uspešnosti za daljše obdobje. Zato so pri tem v veliko pomoč predračuni, ki kažejo, kam je podjetje usmerjeno v prihodnosti.

Tako je tudi v podjetju Merkur, d. d., kjer se proces načrtovanja začne s petletnim strateškim načrtom, ki se letno aktualizira glede na posamično leto. Za vsako leto se pripravi tudi letni načrt po mesecih, ki ga med letom aktualizirajo zaradi bistveno spremenjenih okoliščin. Konkretno to pomeni, da je v novembru sprejet letni načrt za prihodnje leto, v aprilu pa strateški načrt za tekoče petletno obdobje.

Strateški načrt zajema vizijo razvoja in strateške usmeritve, program rasti in investiranja ter strategije posamičnih programov in poslovnih funkcij. Je tudi podlaga letnemu načrtovanju, kjer letni načrt v podjetju Merkur, d. d., predstavlja orodje obvladovanja stroškov, tveganj, vodenja in nagrajevanja.

Izdelava letnega načrta je naloga oddelka za kontroling, katerega glavne naloge so:

- izdelava vseh predračunov,
- usklajevanje predračunov,
- priprava predpostavk,
- koordinacija med sodelujočimi v procesu,
- moč presojanja objektivnosti predlogov, danih upravi,

- intenzivno vključevanje in povezovanje vseh programov prodaje in nabave ter poslovnih funkcij,
- ključno vlogo predstavlja marketing zaradi posredovanja zunanjih objektivnih tržnih informacij.

Letno in strateško načrtovanje sta glede kakovosti predračunavanja na visoki ravni. Kljub temu se sam proces načrtovanja še vedno močno razvija predvsem v smeri boljše informacijsko-tehnološke podpore, s katero želijo v Merkurju doseči večjo fleksibilnost ter vključevanje oziroma presojanje različnih zunanjih dejavnikov (npr. tržnih dejavnikov razvoja) in notranjih dejavnikov (npr. človeških dejavnikov razvoja).

V podjetju Merkur, d. d., se na podlagi letnega in strateškega načrta sestavi poslovni načrt, zgrajen iz več elementov, ki predstavljajo ključ do operativno učinkovitega načrtovanja, ki bo dejansko orodje vodenja in upravljanja. Pri tem je ključnega pomena, da sta določena rok in oseba odgovorna za rezultate, aktivnosti in razpolaganje z zmogljivostmi v okviru predračuna, hkrati pa je določena oseba pooblaščenca za razpolaganje z zmogljivostmi v okviru predračuna ter za vodenje oseb, ki bodo izvajalci aktivnosti. Samo načrtovanje rezultatov in potrebnih zmogljivosti je stvar odgovornih oseb in njihovih nadrejenih, vse do ravni uprave.

Proces poslovnega načrtovanja sestavljajo sledeči elementi (interno gradivo podjetja Merkur, d. d.):

- predračun, v katerem je opredeljena količinska razpoložljivost zmogljivosti, namenjenih za izvedbo načrtovanih aktivnosti in rezultatov,
- sistem ukrepov za doseganje rezultatov in aktivnosti v okviru omejenega predračuna,
- odmiki in analize predvidenih tveganj skupaj s posledicami glede na rezultate in predračun (uporaba metod analize občutljivosti ali kake druge sofisticirane metode, npr. Monte Carlo),
- sistem ukrepov ob primerih nastopa posamičnih tveganj oziroma odmikov doseganja rezultatov in aktivnosti,
- opredelitev odgovorne osebe in izvajalcev ter rokov za izvedbo,
- opredelitev sistema kontroliranja izvedenih aktivnosti, rezultatov ter uresničenih predračunov v smislu spremljanja odmikov od načrtovanega ter vzrokov za nastale odmike.

3.3 Predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen predračunavanja) v podjetju Merkur, d. d.

Kot že rečeno, beseda kaizen pomeni stalno izboljševanje in zviševanje produktivnosti. Kaizen predračunavanje vključuje upoštevanje krivulje učenja in rasti produktivnosti pri sestavljanju predračunov, s tem pa sili odgovorne osebe v stalno izboljševanje in učenje.

Po mnenju Eldenburga in Wolcotta (2005, str. 388) v kaizen predračunu opredelimo ciljno znižanje stroškov skozi čas. Pri tem moramo upoštevati znižanje cene proizvoda ali storitve na trgu skozi celotno življenjsko dobo. Pomembno je tako zniževanje stroškov kot povečanje kvalitete.

V Merkurju se ta metoda uporablja že več kot pet let. Pri njenem uvajanju se niso posluževali znanega japonskega primera Toyote, ki jo v zadnjem času v svoje poslovne procese implementira vedno več podjetij, ampak se je metoda razvila povsem spontano iz potreb po izboljšanju poslovnih procesov.

V Merkurju predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav (kaizen predračunavanja) imenujejo **kaizen načrtovanje stroškov** in se izvaja tako, da mora odgovorna oseba ali enota ob enakih pogojih vsako leto izboljšati dosežke. Pri tem pa enak načrt ob enakih pogojih ni mogoč, temveč le povečan načrt ob enakih pogojih. Konkretno bi to pomenilo, da glede na rast segmenta ocenijo rast trga in morajo pri tem z obstoječimi kapacitetami doseči višje rezultate, kot so jih v preteklosti. Pri tem upoštevajo povpraševanje, konkurenco, tržne trende ter lokacijo prodajalne za določeno skupino izdelkov. Če želijo povečati prodajo izdelkov za široko potrošnjo, npr. računalniško in biroopremo, najprej ugotovijo, koliko lahko ta segment zraste, z obstoječimi zmogljivostmi pa morajo preseči rast trga.

Kaizen predračunavanje uporabljajo tako na strani prihodkov kot na strani stroškov, predvsem pri stroških dela, režije in nabave. Pri nabavni vrednosti blaga upoštevajo letne pogodbe, pogajanja z dobavitelji, rabatne lestvice, naknadne količinske popuste itd. Nižje nabavne cene dosegajo z višjimi količinami. Pri tem vrsta in kakovost blaga ne igrata vloge, ker sta določeni glede na oceno trendov in na povpraševanje (interno gradivo Merkur, d. d.).

Filozofija kaizen za večino podjetij pomeni predstavitev novega načina dela in razmišljanja. Najpomembnejša je njena usmerjenost k ljudem oziroma zaposlenim. V Merkurju želijo preseči pričakovanja svojih kupcev in poslovnih partnerjev. Prizadevajo si za izboljševanje kakovosti svojih proizvodov in storitev. Uresničitev takih ciljev pa je mogoča le z ustreznim kadrom, zato zagotavljajo ustrezno organizacijsko klimo, dodatne ugodnosti in varne delovne pogoje. Z izobraževanjem in usposabljanjem zaposlenih nadgrajujejo njihova znanja in tako utrjujejo prednosti podjetja. Vsak zaposleni se tako v povprečju izobražuje skoraj 4 dni na leto, številka pa zadnja leta še raste. Poleg funkcionalnega usposabljanja zaposlenim omogočajo tudi študij ob delu, ki se ga letno udeleži 200 zaposlenih. V sodelovanju z izobraževalnim zavodom organizirajo interna izobraževanja za pridobitev VI. in VII. stopnje izobrazbe, najperspektivnejši kadri pa se udeležujejo Poslovne akademije Skupine Merkur (interno gradivo Merkur, d. d.; letno poročilo Merkur, d. d., 2007, str. 5–41; http://www.merkur.eu/slo/kadri0/razvoj_kariere/index.html).

Koncept kaizen poudarja stalno učenje in tudi v Merkurju je proces učenja zelo pomemben. Izvaja se pod taktirko kadrovske službe in je v delovnih procesih stalno prisoten. Pri vsem tem je motiviranost zaposlenih za dodatno izobraževanje ključnega pomena. Seveda je nujna podpora vodstva, ki se zaveda, da le dober in usposobljen kader pripomore k doseganju zastavljenih ciljev podjetja.

Vse to je povezano tudi z nagrajevanjem zaposlenih, kjer se nagrade izplačujejo glede na zastavljeni načrt. Zaposleni poleg osnovne dobijo stimulativen del plače, ki je odvisen od uspešnosti poslovanja družbe Merkur in osebnega prispevka vsakega posameznika ter dodatka za stalnost v Merkurju (<http://www.mojedelo.com/top-company-1323/merkur-d-d.aspx>).

V Merkurju redno izvajajo letne razgovore z vsemi zaposlenimi, pri katerih se pogovorijo o preteklem delu, kaj je potrebno izboljšati in kaj se od posameznega zaposlenega pričakuje v prihodnjem obdobju. Če zaposleni predlaga način, kako znižati stroške, in čeprav to ni bilo navedeno pod »ciljno kategorijo«, je nagrada odvisna od presoje njegovega nadrejenega in izboljšave. Če gre za večji dosežek, ki je širši od njegove enote, je nagrajen. Če gre za manjšo stvar, je to presoja njegovega šefa, ko se odloča o vsakomesečnem individualnem nagrajevanju, v katerega so vključeni vsi zaposleni.

Naj v nadaljevanju opišem, kako v Merkurju poteka sistem nagrajevanja ob primeru komercialista (interno gradivo Merkur, d. d.):

- za vsakega zaposlenega, v tem primeru za komercialista, se določijo standardi prodaje;
- v enotni računalniški sistem komercialist vnese podatek o prodaji in sistem sam pripravi plan, ki se naredi za najnižji nivo v podjetju;
- komercialist je konec leta ocenjen na podlagi doseganja ciljne prodaje, ki jo je izračunal sistem;
- če komercialist preseže plan prodaje, se mu izplača nagrada, ki sestoji iz variabilnega dela, ki mu pripada zaradi preseganja plana;
- če plana ne doseže, mu variabilni del ne pripada.

V Merkurju je za komercialista ciljna prodaja določena količinsko in vrednostno. Na prodajno ceno ne more vplivati, vpliva pa lahko na količino in dane popuste.

Če komercialist ne doseže ciljne prodaje ali pa v nabavi stroški presežejo ciljne stroške, se ta odstopanja spremljajo v oddelku za kontroling. Posebno pozornost namenjajo nadziranju odstopanj med ciljnim in dejanskimi kategorijami pomembnejših kategorij, kot so prihodki, nabavna vrednost blaga, nekatere izbrane vrste stroškov, pri tem pa spremljajo tako pozitivna kot negativna odstopanja (interno gradivo Merkur, d. d.).

Iz opisanega je razvidno, da Merkur, d. d., pri uporabi kaizen predračunavanja ne odstopa bistveno od teorije. Pomembni so vizija in cilji ter strategija podjetja, povečanje dosežkov, iskanje priložnosti za izboljšave, zmanjševanje stroškov, podpora posloводства, stalna komunikacija, motivacija in dodatna izobraževanja zaposlenih, povečanje kakovosti izvajanja storitev. Vse to pa zagovarjajo tudi različni avtorji, ki želijo z lastnimi izkušnjami ter znanjem teorijo prenesti v prakso.

3.4 Predračunavanje po sestavinah dejavnosti v podjetju Merkur, d. d.

Po tej metodi v predračun vključimo samo tiste stroške, ki jih povzročajo sestavine dejavnosti, ki so nujno potrebne, da se dosežeta načrtovana proizvodnja in obseg prodaje.

V Merkurju so to metodo poimenovali **načrtovanje stroškov po aktivnostih**, ki jo je seveda spodbudila kalkulacijska metoda po sestavinah dejavnosti (metoda ABC). Sama teorija zagovarja dejstvo, da je smiselno organizacijo prilagoditi glavnim aktivnostim, ki povzročajo stroške in dodajajo vrednost (interno gradivo Merkur, d. d.).

Pri vpeljavi predračunavanja po sestavinah dejavnosti je potrebno upoštevati razmere na trgu, poslovne procese in dejavnosti, informacijsko in komunikacijsko tehnologijo, kadrovske vire in potrebe uprave, ki sprejema odločitve na ravni podjetja kot celote.

V Merkurju je kljub hitremu razvoju in sami rasti uporaba te metode predračunavanja omejena. Zaenkrat se metoda predračunavanja po sestavinah dejavnosti uporablja le pri načrtovanju trženjskih in izobraževalnih aktivnosti, v prihodnosti pa načrtujejo tudi nadaljnji razvoj in širitev predračunavanja po sestavinah dejavnosti na vseh ostalih ključnih poslovnih funkcijah.

Praksa je pokazala, da je samo uvajanje kalkulacijske metode po sestavinah dejavnosti (metoda ABC), iz katere izhaja metoda predračunavanja, precej težje izvedljivo, zato v Merkurju na nekaterih področjih še vedno uporabljajo klasične pristope, ki poenostavijo načrtovanje tako, da za izhodišče predpostavijo količine iz prejšnjega obdobja, ki jih zmanjšajo ali povečajo z upoštevanjem dodatnih sprememb v obdobju. Tako se smatra, da so stroški preteklega obdobja optimalni glede na obseg prodaje oziroma proizvodnje (interno gradivo Merkur, d. d.).

Kot zanimivost lahko povemo, da se je v Merkurju kalkulacijska metoda ABC izkazala za primerno pri načrtovanju stroškov oblikovanja, marketinga, logistike, poprodajnih storitev in nabave.

Namen metode kalkuliranja po sestavinah dejavnosti, ki temelji na porabi aktivnosti, je ustvariti dodano vrednost za Merkur. To želijo doseči (interno gradivo Merkur, d. d.):

- s sprejemanjem bolj informiranih in boljših odločitev na nižjih ravneh odločanja, na ravni kupoprodajnih poslov,
- z zagotavljanjem boljše podlage za komercialna pogajanja in strateške komercialne odločitve glede razvoja posamičnih prodajnih programov, partnerskih odnosov itd.,
- z zagotavljanjem natančnejših informacij za nadzor, ocenjevanje in nagrajevanje dela posamičnih odgovornih oseb na nižjih ravneh odločanja,
- z zagotavljanjem dodatnih informacij o poslovanju, ki bodo služile kot podpora operativni ravni odločanja,
- z izgradnjo sistema želijo spremljati in obračunavati stroške ključnih logističnih aktivnosti. Sistem naj bi omogočil pripravo verodostojnih kalkulacij posamičnih prodajnih poslov,
- z identifikacijo najbolj donosnih artiklov, programov, kupcev in organizacijskih enot ter oblikovanjem meril za odločanje,
- z zagotovitvijo podlag za dolgoročne odločitve na ravni celotnega podjetja,
- s spremljanjem donosov in dodane vrednosti po delih skupine, kjer želijo predvsem upoštevati dolgoročno doseganje pričakovanih donosov za vloženi kapital lastnikov.

3.5 Uporaba ostalih metod predračunavanja v podjetju Merkur, d. d.

Poleg omenjenih metod predračunavanja v Merkurju uporabljajo tudi druge sodobne pristope pri samem načrtovanju poslovanja.

3.5.1 Obnavljajoče (sprotno, tekoče) predračunavanje

Obnavljajoče predračunavanje temelji na stalnem spremljanju okoliščin in s tem vodi k pogostejšemu obnavljanju načrta za določeno obdobje, na primer za leto dni.

V Merkurju so pristop poimenovali **stalno ali obnavljajoče načrtovanje**. Uporablja se pri pripravi petletnih strateških predračunov in oblikovanju ocen poslovanja mesečno za preteklo leto, pri pripravi letnih predračunov pa ne (interno gradivo Merkur, d. d.).

3.5.2 Presežno (poenostavljeno) predračunavanje

Presežno predračunavanje omogoča prilagodljivejše procese poslovanja in decentralizirano organizacijo.

V Merkurju je ta metoda poimenovana **poenostavitev načrtovanja**, kar pomeni, da se pod določenimi pogoji v Merkurju načrtovanje preprosto opusti, ker so določene aktivnosti

premalo pomembne, da bi upravičile stroške načrtovanja, ali pa je potrebno na nekaterih trgih na hitro sprejemati odločitve, sicer lahko v nasprotnem primeru izgubijo donosen posel (interno gradivo Merkur, d. d.).

3.6 Sklepne ugotovitve

V teoriji opisane metode predračunavanja so uporabne tudi v praksi, vendar pod določenimi pogoji, med sabo se lahko dopolnjujejo, seveda pa puščajo tudi prostor za uvajanje novih metod.

Implementacija novih konceptov predračunavanja je v vsakem podjetju težaven in dolgotrajen postopek, zato mora poslovodstvo strokovno pristopiti k uvajanju le-teh v svoje delovne procese. Pri uvajanju novih metod predračunavanja je zelo pomembno poslovodstvo, ki mora jasno opredeliti cilje, vizijo in strategijo podjetja. Poleg tega je ključna podpora poslovodstva, kajti le-to je tisto, ki potrebuje informacije glede stroškov, procesov, ki jih potrebuje za pravilno sprejemanje odločitev. Zaposleni pa morajo na drugi strani čutiti, da pripadajo podjetju, zato jih je potrebno stalno motivirati, usposablјati in voditi k doseganju zastavljenih ciljev.

Merkur, d. d., je pri uvajanju novih metod, ne le metod predračunavanja, zelo uspešen, česar ne kažejo le dobri poslovni rezultati za leto 2007, zadovoljstvo zaposlenih, temveč tudi razne prestižne nagrade in priznanja. To le še dodatno potrjuje, da je Merkur, d. d., predan svojim zaposlenim in na pravi poti k uresničevanju zastavljenih ciljev.

Pri proučevanju internega gradiva podjetja Merkur, d. d., sem ugotovila, da se uporaba različnih metod predračunavanja v Merkurju ne razlikuje bistveno od opisov, ki jih najdemo v strokovni literaturi. Seveda je v praksi po navadi vedno vse drugače, kajti podjetja ne morejo strogo slediti le teoriji, saj morajo upoštevati veliko dejavnikov (kot že prej omenjeno, ključni pomen predstavljajo zaposleni, razmere na trgu ...), ko se lotijo uvajanja novih metod.

Zagotovo pa lahko rečemo, da je teorija dobra iztočnica, na podlagi katere mora vsako podjetje izgraditi svoj lasten sistem, za katerega meni, da bo pripomogel k povečanju učinkovitosti in izboljšanju kakovosti.

Sklep

Poslovno okolje se iz dneva v dan hitreje spreminja. Če želijo podjetja preživeti močan konkurenčni boj, se morajo na te spremembe odzivati hitro in učinkovito, v svoje poslovne procese morajo ves čas uvajati nove poslovne modele, neprestano izobraževati in usposablјati zaposlene ter stalno izboljševati svoje proizvode. Lastno znanje in inoviranje sta pogoj za

obstane na tržišču. Ključno vlogo igra poslovodstvo podjetja, ki mora sprejemati pravilne odločitve za doseganje zastavljenih ciljev.

V zaključni strokovni nalogi najprej predstavljam klasični sistem predračunavanja ter njegove prednosti in slabosti, sledi opis novih metod na področju predračunavanja, ki jih lahko podjetja vpeljejo v svoje poslovne procese, nadaljujem pa z opisom uporabe metod predračunavanja ob konkretnem primeru v podjetju Merkur, d. d..

V strokovni literaturi so najpogosteje omenjeni naslednji koncepti predračunavanja: presežno predračunavanje, boljše predračunavanje, predračunavanje po sestavinah dejavnosti, obnavljajoče predračunavanje in predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav.

V vsakem podjetju pa se morajo glede na lastne potrebe in zmogljivosti odločiti, kateri pristop je za njihovo delovanje najbolj smiseln in učinkovit. Pri tem se mora poslovodstvo zavedati, da vsako uvajanje novih metod ni enostavno, zahteva veliko časa, potrpežljivosti in vztrajnosti.

Za podjetja je pomembno tudi, da spremljajo in upoštevajo nove dosežke in novosti v stroki, prav tako pa morajo biti sposobni sprejemati prave odločitve ob pravem času in na pravem mestu.

Tako je tudi v podjetju Merkur, d. d., kjer sledijo trendom, saj je današnja konkurenca zelo močna, uvajanje različnih metod v proces poslovanja pa je ključno za doseganje konkurenčne prednosti na trgu.

V podjetju Merkur, d. d., se zavedajo, da je potrebno vložiti veliko časa in energije za izboljšanje in hitrejši razvoj računovodstva, kajti le na podlagi kakovostnih računovodskih informacij bo poslovodstvo lažje sprejelo ustrezne odločitve.

Kako pomembna sta predračunavanje in načrtovanje, nam pove dejstvo, da je le malo podjetij načrtovalo svoj propad, medtem ko večina propadlih podjetij sploh ni načrtovala.

Literatura in viri

1. Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1999). *The design of cost management systems: text and cases*. 2nd edition. Upper Saddle River (NJ): Prentice Hall.
2. Eldenburg, L.G. & Wolcott, S.K. (2005). *Cost management: Measuring, Monitoring and Motivating Performance*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
3. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: GV Založba.
4. Hope, J. & Fraser, R. (2003). *Presežno finančno načrtovanje: kako se managerji lahko izvijejo iz pasti letne uspešnosti poslovanja*. Ljubljana: GV Založba.
5. Horngren, C.T., Foster, G. & Datar, S.M. (2000). *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*. 10th edition. New Jersey: Hall International, Inc.
6. Horžen, A. (2005). *Kaizen: Transforming Operations into a Strategic Competitive Advantage: Continuous improvement in Slovenia*. Cerklje ob Krki: DRVUP.
7. Jackson, C. & Starović, D. (2004). *Better Budgeting. A report on Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW, Chartered institute of management accountants*. Faculty of finance and management ICALW.
8. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

9. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Krnc, D. (2006). *Predračunavanje proračunskih uporabnikov*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Lawless, W.D. (2006). *Introduction to Kaizen Budgeting. Case study #1. Accounting 801*.
12. Merkur d.d.. *Konsolidirano letno poročilo Skupine Merkur in letno poročilo družbe Merkur, d.d., za leto 2007*.
13. Pučko, D. (2008). *Strateški management 1*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Selan, M. (2006). Novosti na področju predračunavanja in metod obvladovanja stroškov. *Zbornik referatov 9. letne konference računovodij. Otočec*.
15. Simončič, M. (2008). *Predračunavanje z vključevanjem nenehnih izboljšav (kaizen budgeting)*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Toyota Adria d.o.o. (2007, december). *Moja Toyota (revija za prijatelje Toyote)*. Številka 12, str. 52.
17. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
18. Vinkler Ogorevc, L. (2007). *Kritična analiza sodobnega modela predračunavanja, imenovanega beyond budgeting ali presežno predračunavanje*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. *[Budgeting: traditional versus alternative]*. Najdeno 13. julija 2008 na spletnem naslovu http://www2.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/SID-0A82C289-24CE7EE9/live/root.xsl/Insight051891_2559.htm
20. *[Budgeting: Planning for Success]*. Najdeno 30. julija 2008 na spletnem naslovu <http://www.principlesofaccounting.com/chapter%2021.htm#CONTINUOUS%20BUDGETS>
21. Interno gradivo Merkur d.d.
22. Intervju v podjetju Merkur d.d.
23. *[Izobraževanje zaposlenih]*. Najdeno 3. avgusta 2008 na spletnem naslovu http://www.merkur.eu/slo/kadri0/razvoj_kariere/index.html
24. *[Kaizen costing]*. Najdeno 20. julija 2008 na spletnem naslovu <http://maaw.info/ABKYBook/ABKYChapter9.htm>
25. *[Kaizen]*. Najdeno 28. marca 2008 na spletnem naslovu <http://www.bv-consulto.si/Kaizen.htm>
26. Liu, L.Y., Robinson, J.J. & Martin, J. (2003, september/oktober). Application of activity-based budgeting. *Cost management*. Najdeno 2. marca 2008 na spletnem naslovu <http://proquest.umi.com.nukweb.nuk.uni-lj.si/pqdweb?index=5&did=434907131&SrchMode=1&sid=1&Fmt=4&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1219324899&clientId=16601>
27. *[Merkur d.d.]*. Najdeno 20. julija 2008 na spletnem naslovu http://www.merkur.eu/slo/skupina_merkur0/index.html

28. [*Nagrajevanje in ocenjevanje zaposlenih*]. Najdeno 3. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.mojedelo.com/top-company-1323/merkur-d-d.aspx>
29. [*Tanaka T.: Kaizen budgeting: Toyota`s cost-control system under TQC*]. Najdeno 29. marca 2008 na spletnem naslovu <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumTanaka94.htm>
30. [*Toyotin proizvodni sistem*]. Najdeno 29. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.toyota.si/experience/the_company/toyota-production-system.aspx

Priloge

- Priloga 1: Slovarček slovenskih prevodov tujih izrazov

Activity based budgeting – predračunavanje po sestavinah dejavnosti
Better budgeting – boljše (izboljšano) predračunavanje
Beyond budgeting – presežno (poenostavljeno) predračunavanje
Fixed cost budgets – predračun stalnih stroškov
Just in time – proizvodnja ob pravem času
Kaizen budgeting – predračunavanje z vključitvijo nenehnih izboljšav
Rolling budgeting/continuous budgeting – obnavljajoče (sprotno, tekoče)
predračunavanje
Toyota-production-system – Toyotin proizvodni proces
Variable cost budgets – predračun spremenljivih stroškov