

## 4. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE (knjiga 4. pogl.)

**Računovodsko predračunavanje in računovodsko obračunavanje** je 1. dimenzija poslovnega računovodstva, ker brez predračunavanja ni odločanja, osnove za odločanje pa so računovodski predračuni in računovodski obračuni, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo.

**Računovodsko predračunavanje** (1. faza računovodstva) je pomembno za načrtovanje in nadziranje, kot odločevalni funkciji. Ima pa tudi druge koristne učinke na poslovni izid podjetja, zato je priporočljivo tudi takrat, kadar sicer iz različnih razlogov ne bi bilo nujno potrebno za nadziranje in planiranje.

**Poslovodno računovodstvo** temelji na dejstvu, da v podjetjih izvajajo vse funkcije računovodenja, kar pomeni, da temelji na celovitosti računovodstva.

Zato upošteva vse sestavine računovodstva:

- računovodsko predračunavanje
  - računovodsko obračunavanje
- } Računovodsko spremljanje
- 
- računovodsko nadziranje
  - računovodsko analiziranje
- } Računovodsko preučevanje

### **Predračunavanje v ožjem smislu:**

Vrednotenje le tistih dogodkov, ki so lahko izraženi vrednostno – računovodsko predračunavanje

### **Predračunavanje v širšem smislu:**

Vsa vrednotenja poslovnih dogodkov ne glede na merske enote – računovodsko in neračunovodsko predračunavanje. PR temelji na širšem smislu!

Da je **računovodsko predračunavanje in obračunavanje** za delovanje podjetja pomembno je vidno tudi iz Slovenskega računovodskega standarda, kjer imajo poseben standard posvečen predračunavanju (**SRS 20**) in poseben standard za računovodsko obračunavanje (**SRS 23**) – po vsebini sta enaka, le da je prvi za naprej in drugi za nazaj. Obdelujeta **ekonomske** (gospodarske) **kategorije** po vrstah (sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke, odhodke, stroške in poslovni izid) in uporabnikih:

- **za notranje uporabnike:** RP in RO (dostop do vseh informacij) poročevalske enote so lahko manjše enote v podjetju, podjetje kot celoto ali za posamezne ekonomske kategorije
- **za zunanje uporabnike:** le RO, ponavadi se nanaša na podjetje kot celoto (z zunanjimi uporabniki deluje podjetje kot celota), če podjetje želi, pa lahko pripravi tudi predračune za manjše enote.
- **čas ali za naprej ali za nazaj:** Podjetje mora obvezno narediti predračun za poslovno leto (za zunanje uporabnike), lahko pa tudi za krajša obdobja znotraj poslovnega leta (za notranje uporabnike). Za naprej RP, za nazaj RO.
- **Ekonomske kategorije za celoto povezanih podjetij:** predračun in obračun konsolidirane bilance

Pogoj za uspešno delovanje organizacije kot celote, je uspešno delovanje sestavnih delov. Poznamo:

1. RP in RO za posamezne poslovne pojave (nabava, "proizvodnja", "prodaja" – nekatere organizacije nimajo proizvodnje in prodaje (javni zavodi – Klinični center, ki opravlja zdravstvene storitve, plačujejo pa se iz zdravstvenega zavarovanja – "specifična proizvodnja in prodaja"), kalkulacije, sredstva, obveznosti do virov sredstev, stroški, odhodki, poslovni izid itd. - veljajo za vse organizacije enako – lahko v SR ali FR.)
2. RP in RO za dele organizacije (stroškovna mesta, mesta odgovornosti po območjih ali po področjih PI, PIE (poslovno izidne enote) FI, PIE – ponavadi SR)
3. RP in RO za celotno organizacijo – temeljni računovodski izkazi in tisti, ki so za celotno organizacijo (predračun pokojninskih programov) – vedno FR

**KOLOKVIJ!** Kdaj je predračun PI stvar SR in kdaj FR? – stvar SR je, ko delamo predračun za dele podjetja, stvar FR pa za podjetje kot celoto!

Za dobro poslovanje so pomembni RP in RO – v literaturi se bolj poudarja **POMEN PREDRAČUNAVANJA**, ker se:

1. kažejo **razmere pri poslovanju** – podlaga (predpogoj) za plan in nadziranje (sodilo o doseženemu)
2. imajo tudi druge stranske učinke
  - a. **Izpolnjuje zahteve tekočega načrtovanja**  
Preverjati je treba ali so razmere, ki so bile upoštevane pri prvotnem načrtu še prisotne ali ne. Če niso prisotne, moramo narediti nov predračun, s tem pa lahko popravek načrta ali pa ne.
  - b. **Spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje**  
Obseg dejavnosti moramo v podjetju uskladiti po kakovosti in času. Nesorazmerja, ki bi se sicer pojavila v času delovanja lahko odstranimo v času predračunavanja. (Končni rezultat računovodskega predračunavanja v podjetju je izkaz poslovnega izida v katerem pokažemo dobiček in izkaz finančnega izida v katerem prikažemo presežek denarja. Da pa lahko pridemo do čistega dobička, moramo prej načrtovati prihodke, stroške in odhodke, če gre za poslovni izid oz. prejeme (pritoke) in izdatke (odtoke), če gre za finančni izid. Te kategorije pa so posledica delovanja različnih služb, vseh funkcij v podjetju. Iz tega izhaja, da morajo vse službe v času predračunavanja uskladiti med seboj delne predračune oz. plane, da lahko podjetje doseže dobiček s čim manjšimi stroški, to pa lahko doseže s sodelovanjem in komuniciranjem. Na ta način se že v času predračunavanja odpravi ozka grla in neusklajenost med posameznimi službami, ki bi se brez predračunavanja lahko pokazala šele v času izvajanja.)
  - c. **Sili vodstvo podjetja, da s številkami (vrednostno) izrazi načrte podjetja**  
Razlog za to, je v tem, ker računovodstvo spremlja le vrednostno izražene ekonomske kategorije. Kar ni vrednostno opredeljeno ni mogoče vključiti v predračun. oz. plan podjetja. Predračun mora biti točen, drugače ni mogoče ugotoviti odmikov.
  - d. **Uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote**  
Če opredelimo poročevalske enote, dobimo sodilo za nadziranje po mestu odgovornosti ali po kakšnih drugih enotah.

**e. Je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje podjetja**

Je zlasti pomembno za tiste vodstvene delavce v podjetju, ki so zaradi svojega delovnega mesta oz. delovnih opravil vsakodnevno od stroškov odmaknjeni in se ukvarjajo predvsem s količinskimi enotami (oddelki trženja, proizvodnja).

Ko pa pripravljajo predračun, morajo to svoje delovanje tudi ovrednotiti. Iz tega naj bi izhajala zavest, da vsak njihov ukrep in njihova odločitev (popusti znancem in ugodnejše - nižje cene, posredno zmanjšujejo dobiček) lahko pomeni za podjetje strošek in to naj bi potem upoštevali tudi pri svojih vsakodnevni odločitvah.

**f. Zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve**

- **Zakonske zahteve** zadevajo predvsem tiste organizacije, pri katerih se PC oblikuje na podlagi stroškov (na podlagi predračunskih kalkulacij). Ta predračun je potem zakonska podlaga za odobritev državnih finančnih sredstev v celoti ali pa kot subvencije. Med ta podjetja sodijo predvsem javna podjetja in javna uprava (javni sektor).
- **Pogodbene zahteve** pa zadevajo predvsem transferne cene – to je cene, ki jih druga drugi zaračunavajo enote znotraj podjetja ali povezana podjetja. Največkrat se te pogodbene zahteve upoštevajo pri določanju cen storitev skupnih služb.

**g. Spodbuja zaposlenca, da svoje dejavnosti usmerijo k doseganju podjetniških ciljev**

Pri pripravi celovitega predračuna se med seboj usklajujejo delni cilji in potem, ko se dosegajo usklajeni delni cilji, se avtomatično dosegajo tudi podjetniški cilji.

**POSEBNOSTI NOVIH SRS:**

1. **Prevrednotenje** predračunov zaradi **cen**! V predračunu – na začetku moramo upoštevati takrat veljavne cene. Pri pripravi obračuna – ob koncu pa pripravimo še prilagojeni predračun z novimi cenami. Imamo predračun in prilagojeni predračun.
2. **Prevrednotenje kapitala** in drugih gospodarskih kategorij; če podjetje meni, da obstajajo resni razlogi, da bo do prevrednotenja tekom leta tudi prišlo.
3. **Hramba predračunov** – podjetja morajo v svojih aktih (pravilnik o računovodstvu) določiti kako in koliko časa bodo predračuni hranjeni.

**POMEN PREDRAČUNOV IN OBRACUNOV ZA NAČRTOVANJE IN NADZIRANJE V PODJETJU (PREDRAČUN : OBRAČUN)**

- ★ **Obračuni** povedo, kaj je podjetje **doseglo**! Vendar mora biti za to urejeno računovodstvo, da se poslovni dogodki evidentirajo tako in v takem obsegu, kot so nastali.
- ★ **Predračuni** povedo, kaj bi podjetje **moralo doseči**, glede na razmere pri poslovanju. To resnično povedo le, če so sestavljeni realno, kar pomeni, da so standardi, na katerih temeljijo realni (realni standardni stroški ali normalni standardni stroški). Praktično so predračuni pomembni za nadziranje in planiranje.

**PREDRAČUN : PLAN**

Odnos med planom in predračunom sledi dejstvu, da je **predračunavanje** informacijska funkcija, **plan** pa odločitvena funkcija. Iz tega izhaja, da je predračun podlaga planu. Predračune lahko naredimo v večih variantah, vendar vsak predračun ni plan. Le en predračun postane plan – tisti predračun, ki je sprejet pri ustreznih organih. **Načrt ali plan** je *cilj*, ki ga *sprejme vodstvo podjetja*, kar je razlog, da je lahko plan ali načrt samo eden.

Predračun je opredeljen, kot **celovit formalni načrt**, ki vrednostno opredeljuje prihodnje poslovanje podjetja. Ker opredeljuje prihodnost podjetja se vedno nanaša na:

1. **vnapij opredeljeno poročevalsko enoto** (ker sicer nimamo plana, katerega uresničitev bi lahko preverjali; lahko nastavimo ustrezne evidence v računovodstvu po teh poročevalskih enotah)
2. **prihodnje obdobje** (kako dolo je to obdobje, navadno 1 poslovno leto, znotraj pa imamo krajša obdobja, da je omogočena primerjava tekom leta). Za nekatere pojave ali ekonomske kategorije je za realno izkazovanje potrebno daljše obdobje, za nekatere pa krajše. (Daljše obdobje – za amortizacijo je plan narejen za celotno dobo koristnosti (lahko več let); krajše obdobje – plan za izdatke in prejeme se lahko sprejema tudi dnevno.)
3. je **oštevilen**, merljiv (ker sicer ni mogoče spremljati uresničitve: osnovni pogoj, da lahko med seboj primerjamo predračun in obračun)

|                                                    |
|----------------------------------------------------|
| $\text{Obračun} - \text{predračun} = \text{odmik}$ |
|----------------------------------------------------|

### **PREDRAČUN : OBRAČUN – če postavimo cilj moramo spremljati ali je dosežen ali ne**

Pogoji, ki morajo biti zadovoljeni, da lahko primerjamo predračun in obračun (drugače z vsebinskega vidika nista primerljiva):

- **ista metodika**: tako je odmik posledica boljše ali slabše opravljenega dela ne pa posledica druge metodike
- **enako opredeljene ekonomske kategorije**: le da so ene za naprej, druge pa za nazaj (formalno je po fakturirani realizaciji, obračunavamo pa realno po plačani realizaciji)
- **enako časovno obdobje**: primerjavo naredimo tudi tekom leta, kar pomeni da je treba že v predračunu določiti dosežke po posameznih delih obračunskega obdobja. (primer: imamo predračun za celotno poslovno leto, primerjati želimo z uresničenim za prve tri mesece →  $\frac{\text{posl.leto}}{12} \times 3$  → ni isto, ker posamezna obdobja niso enaka (sezonska komponenta). Upoštevamo, le tiste predračune, ki so realno narejeni!)
- **vsebinsko enake kategorije**: v obračunu je potrebno upoštevati le tiste ekonomske kategorije, ki so bile upoštevane v predračunu, sicer morajo biti takšne kategorije v obračunu prikazane skupaj (primer: dobiček = prihodki – odhodki → izrednih prihodkov in odhodkov v predračunu ne moremo upoštevati, zato iz uresničenega (obračuna) izločimo izredne prih. in odh.)
- **predračun prilagoditi novi ravni cen** (prvotni predračun in prilagojeni predračun)

## CELOSTEN PREDRAČUN PODJETJA – je potreben, če želijo v podjetju planirati

Vsako podjetje lahko obravnavamo iz finančnega zornega kota (ta se kaže v plačilni sposobnosti) in pa iz gospodarskega zornega kota (ta se kaže v dobičku). S celostnim predračunom podjetja moramo pokazati uspešnost iz obeh zornih kotov. Podjetje je vedno finančni in gospodarski subjekt:

1. Uspešno s finančnega vidika: pozitiven denarni tok, prebitek denarja na TRR
2. Uspešno z gospodarskega vidika: pozitiven poslovno izidni tok – dobiček

Celosten predračun sestavljata 2 delna predračuna:

### 1. FINANČNI PREDRAČUN:

Kaže uspešnost finančne funkcije. Z finančnim predračunom *nadziramo uspešnost* finančne funkcije. Če pri finančnem predračunu ugotovimo, da je virov sredstev premalo (pride do nesorazmerij med aktivo in pasivo), lahko to popravimo z najemom dodatnih posojil ali obremenimo dobiček.

Predračunska bilanca stanja je najpomembnejša, ker pojasnjuje spremembe posameznih postavk. Končni zadnji predračun pri finančni funkciji je predračun finančnih tokov. Le ta pokaže sposobnost podjetja plačevati obveznosti ob zapadlosti. Da pridemo do končnega predračuna moramo napraviti več delnih predračunov:

- **predračun izkaza gibanja kapitala** ( $\downarrow \uparrow K$  ali so se postavke preoblikovale  $\rightarrow \downarrow K$  – izguba, izplačilo dividend,  $\uparrow K$  – dobiček, dokapitalizacija); s katerim pokažemo premike
  - znotraj kapitala (nerazdeljeni dobiček preteklih ali tekočega leta)
  - premike v kapital (povečanje kapitala z dokapitalizacijo) in
  - premike iz kapitala (izplačilo dividend).
- **predračun sredstev in obveznosti do virov sredstev** = predračunska bilanca stanja
- **predračun naložb** je neobvezen predračun, vendar pa obvezen za podjetje, da lahko načrtuje dinamiko pritokov in odtokov oz. prejemkov in izdatkov (sprememba ene vrste sr. v drugo, odvisno od načina finančnih naložb).

Posledica teh 3 predračunov je predračun finančnih tokov, ki pokaže ali imamo na koncu presežek prejemkov ali primanjkljaj. Pokaže plačilno sposobnost (solventnost) na dolgi rok.  $\rightarrow$  posredna metoda

- **predračun denarnih tokov (prejemkov in izdatkov)** kaže plačilno sposobnost na kratek rok (ni temeljni računovodski izkaz, ki bi ga delali samo za poslovno leto, temveč za krajša obdobja).  $\rightarrow$  neposredna metoda

**KOLOKVIJ!** Kateri predračun sodi v predračun poslovanja in kateri v finančni predračun?

Odg.: Tisto, kar je na papirju je predrač. poslovanja, tisto kar ima v ozadju denar pa je predrač. financiranja.

### 2. PREDRAČUN POSLOVANJA:

Kaže uspešnost podjetja z gospodarskega vidika. Zanj je značilno, da se v njem odraža delovanje vseh funkcij predvsem v povezavi s stroški in prihodki. S poslovnim predračunom nadziramo uspešnost vseh funkcij, tudi finančne. Izhodišče predračuna poslovanja je predračun prodaje, saj je osnova za vse druge funkcije v podjetju (podjetje mora proizvesti tisto in toliko kot lahko prodaja).

- 1.) **Predračun prodaje** je prvi zato, ker mora podjetje proizvajati tisto, kar je mogoče prodati in ta predračun praktično narekuje predračun proizvodnje. Edina omejitev je zmogljivost, pa še ta je le začasna.

$$\text{prodaja} \times \text{prihodki} = \text{predračunska prodaja}$$

V podjetjih je predračun prodaje na videz sicer enostaven, vendar ga je zelo težko pripraviti, zlasti takrat, kadar je veliko proizvodov in veliko kupcev. To je razlog, da v podjetju ponavadi ne pridejo do predračuna prodaje tako, da bi ugotavljali možnost prodaje posameznim kupcem oz. prodaje posameznih proizvodov ali storitev, temveč tako, da enostavno prodajo prejšnjih let popravijo za nek %, upoštevajoč pri tem razmere pri prodaji.

- 2.) **Predračun proizvodnje**, ki ga najprej naredimo **količinsko**, na začetku obračunskega leta. Podlaga zanj je predračun prodaje in pa zaloge gotovih proizvodov.

Prodaja je lahko:

- iz tekoče proizvodnje
- iz zalog na začetku obdobja (zaloge dokončane proizvodnje).

Iz tega sledi, da je proizvodnja lahko manjša od prodaje, če imamo zaloge na začetku obračunskega obdobja. Vendar je tudi proizvodnja lahko namenjena prodaji ali zalogam, kar pomeni, da je treba pri načrtovanju proizvodnje poleg prodaje in zalog 1.1. upoštevati tudi zaloge na koncu obračunskega obdobja 31.12. Zalogam na koncu obračunskega obdobja pravimo tudi **ciljne zaloge** - tako jim pravimo, ker se v teh zalogah zrcali naš odnos do kupcev. Če mi želimo zagotoviti takojšnje blago kupcem, morajo biti zaloge velike. Če pa imamo prodajo s čakalno dobo so lahko te zaloge minimalne ali pa jih sploh ni.

|                                   |  |
|-----------------------------------|--|
| Prodaja                           |  |
| - Zaloge 1.1.                     |  |
| + Zaloge 31.12. (= ciljne zaloge) |  |
| <hr/>                             |  |
| = Proizvodnja                     |  |

- 3.) **Predračun stroškov proizvodnje** – če imamo količinsko proizvodnjo, moramo narediti **predračun prvin poslovnega procesa**. (vrednostno)

- predračun (porabe) neposrednega materiala;** (zal. mat. 31.12. + material v proizvodnji – zal. mat. 01.01.), potrebujemo obseg proizvodnje in normative porabe posamezne vrste materiala.
- predračun neposrednega dela;** Zavisi od normativa porabe dela, obsega proizvodnje in od urne postavke. Tu pa je problem, ker so lahko **urne postavke** v podjetju različne, ker se porablja delo, ki je različno zahtevno.  
Ta problem bi lahko rešili na 2 načina:
  - ♦ da upoštevamo povprečno kvalifikacijsko sestavo in povprečno urno postavko (vrednost točke)
  - ♦ da celotno delo prevedemo na najbolj enostavno delo, pri urni postavki pa uporabljamo urno postavko za najenostavnejše delo.

- c. **predračun stroškov neposrednih storitev**  
Opravimo podobno kot predračun stroškov neposrednega dela, vendar pa posameznih storitev ne moremo prevesti na eno storitev, ker imamo različne merske enote.
- d. **predračun splošnih proizvodnih stroškov** – odvisno od metode vrednotenja  
**Predračun za stalne in spremenljive stroške je potrebno narediti ločeno, ker na spremenljive stroške vpliva obseg proizvodnje, na stalne pa ne.**  
Predračun splošnih proizvodnih stroškov, ki jih moramo deliti na 2 dela in sicer na splošne spremenljive stroške in stalne splošne stroške. Razlog je v tem, da se lahko predračun spremenljivih stroškov v primeru, da bi bil dosežen drugačen obseg proizvodnje od načrtovane, spremeni. Medtem, ko predračun stalnih stroškov ostane enak, ne glede na spremenjen obseg proizvodnje.

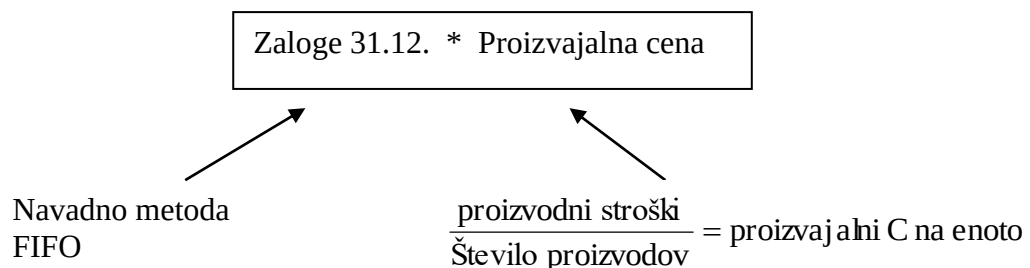
$$K \text{ (stroški na enoto povzročitelja stroškov)} * \text{število povzročiteljev}$$

Stalne stroške pa načrtujemo v obsegu.

- 4.) **Predračun nabave neposrednega materiala** (količinsko, vrednostno)

poraba materiala =  
- zaloge 1.1.  
+ zaloge 31.12. – ciljne zaloge: v njih se kaže kakovost naših dobaviteljev in prizadevanja podjetja, da bi z zalogami imeli najmanjše stroške, kar pomeni, da upošteva optimalno naročilo.

- 5.) **Predračun proizvodnih stroškov za proizvedene proizvode** – razlika med proizv. C in prihodki je kosmati dobiček
- 6.) **Predračun končnih zalog dokončanih proizvodov**  
Po predračunu splošnih proizvodnih stroškov sledi predračun zalog dokončanih proizvodov zato, da lahko naredimo predračun kosmatega dobička. Na ta predračun vpliva metoda porabe zalog, splošno sprejeto pa je, da v predračunu upoštevamo metodo FIFO. (Predračun  $3/2 \times$  ciljne zaloge 31.12. = vrednost končne zaloge)



7.) **Predračun proizvodjalnih stroškov, ki zadevajo prodane proizvode**

ZALOGA KONČNIH PROIZVODOV

|                   |                  |
|-------------------|------------------|
| ZAČETNE<br>ZALOGE | PRODAJA          |
| PROIZVODNJA       | KONČNE<br>ZALOGE |

Stroške prilagodimo prihodkom.  
Zaloge 1.1.+ tekoča proizvodnja – zaloge  
31.12. = odhodek stroškov prodanih  
proizvodov.

8.) **Predračun kosmatega dobička**

|       |                 |
|-------|-----------------|
|       | Prihodki        |
| -     | Predračun (7)   |
| -     | Zaloge 1.1.     |
| +     | Zaloge 31.12    |
| <hr/> |                 |
| =     | Kosmati dobiček |

9.) **Predračun stroškov prodajanja** (posredni, neposredni)

V tem predračunu moramo posebej izkazati spremenljive stroške prodajanja zato, ker se za te stroške lahko spremeni predračun, če se je spremenil obseg dejavnosti, ki povzroča te stroške.

10.) **Predračun stroškov nabavljanja** – predračun nabave materiala (količinsko in vrednostno); pomemben je z vidika izdatkov, ki jih imamo za nabavo materiala.

|                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zaloga materiala 01.01.<br>+ mat. v proizvodnji<br>- zaloga mat. 31.12.<br><br>= količina materiala → C mat. računamo po nabavnih cenah |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

11.) **Predračun stroškov uprave in splošnih dejavnosti**

12.) **Predračun stroškov financiranja** - v predračunu poslovanja upoštevamo samo tiste stroške, ki so povezani s pridobivanjem prihodkov od poslovanja in ne s pridobivanjem prihodkov iz financiranja (posojilo za financiranje zalog in kupcev).

13.) **Predračunski izkaz poslovnega izida**

Predračunski izkaz poslovnega izida = Predračun kosmatega dobička (8) – Predračun C prodajanja (9) – Predračun C nabavljanja (10) – Predračun C uprave in spl. dejavnosti (11) – Predračun C financiranja (12)

**ALI**

Predračunski izkaz poslovnega izida = Predračun prodaje (1) – Predračun proizv. C za proizvedene proizvode (5) + zaloge dok. proizv. 01.01. – zaloge dok. proizv. 31.12. – Predračun C prodajanja (9) – Predračun C nabavljanja (10) – Predračun C uprave in spl. dejavnosti (11) – Predračun C financiranja (12)

|                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------|
| Kosmati dobiček<br>- Predračun (8, 9, 10, 11, 12)<br><hr/> = Predračun dobička |
|--------------------------------------------------------------------------------|

PRIHODKI – PROIZVAJALNI C PRODANIH  
PROIZVODOV = KOSMATI DOBIČEK – SPL.C =  
DOBIČEK IZ POSLOVANJA



**Posebej moramo narediti še:**

- 14.) **Predračun dobička iz funkcije financiranja** upoštevamo samo tiste odhodke ali stroške, ki smo jih imeli zato da smo pridobili prihodke iz financiranja
- 15.) **Predračun izrednega dobička** naredimo za tiste prihodke in stroške, ki smo jih morali zaradi zakonskih določil v prejšnji letih odpisati, predvidevamo pa, da bodo v tekočem obdobju plačani, kar pomeni, da bomo imeli izredne prihodke.
- 16.) **Predračun čistega dobička** za podjetje kot celoto

|       |                           |
|-------|---------------------------|
|       | Predračun dobička         |
| -     | Davek na dobiček          |
| <hr/> |                           |
| =     | Predračun čistega dobička |

→ Vsi predračuni so sestavljeni lahko po delih podjetja, po dejavnostih razen predračuna čistega dobička! Razlog:

Za davek iz čistega dobička je značilno, da ga plačuje podjetje kot celoto, kar pomeni, da moramo, preden naredimo predračun čistega dobička, narediti predračun dobička za vse dele podjetja in za vse dejavnosti v podjetju.

Predračun dobička lahko naredimo po različnih ravneh podjetja in različnih dejavnostih, predračun čistega dobička pa le na ravni celega podjetja (kompenziramo + in -).

**KOLOKVIJ!** Ali je pri funkciji financiranja le predračun izrednega dobička?  
Ne, je še veliko drugih!

**Izkaz finančnega uspeha** nam pokaže, kako je podjetje finančno uspešno.

**Izkaz uspeha** (poslovnega izida ) pa pokaže, kako je podjetje gospodarsko uspešno.

**Predračuni poslovanja in predračuni financiranja** so med seboj povezani, saj ne moremo sestaviti enega brez drugega, kar pomeni, da jih moramo delati istočasno. To je razlog, da nekateri avtorji sploh ne delijo predračunov na ta 2 dela, ampak le predračune po posameznih ravneh odločanja.

V računovodstvu jih delamo ločeno zato, ker kažeta uspešnost podjetja iz različnih zornih kotov, saj ni nujno, da je v tistem trenutku, ko je podjetje **gospodarsko uspešno** nujno tudi **plačilno uspešno**:

- imamo velike terjatve do kupcev, ki niso stare in smo gospodarsko uspešni, nimamo pa finančne uspešnosti, ker nimamo denarja za plačilo obveznosti, saj je le ta vezan v terjativah.
- podjetje ima izgubo in dobi posojilo – je plačilno sposobno, ni pa gospodarsko uspešno.

Na dolgi rok pa sta ti dve uspešnosti povezani.

Med gospodarsko in finančno uspešnostjo so terjatve do kupcev. V primeru, če so prihodki pripoznani po načelu fakturiranja realizacije, je podjetje lahko plačilno nesposobno, ker kupci obveznosti ne plačajo, gospodarsko uspešno pa toliko časa, dokler ne izvede popravka terjatev, kar je posledica neplačila terjatev. Iz tega izhaja, da **po določenem času finančno neuspešno podjetje postane tudi gospodarsko neuspešno**.

Posamezni predračuni so sestavni del tako finančnega pradračuna kot predračuna poslovanja (primer: nabava mat zaradi planiranja denarnih sredstev).

# METODIKA RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA

Računovodski predračun je sodilo doseženega → ODMIK.

$$\text{obračun} - \text{predračun} = \text{odmik}$$

Podatke za obračun dobimo iz knjigovodstva in z njimi ne moremo manipulirati. Razlika med predračunom in obračunom je odmik in ta pokaže, ali so bile razmere pri poslovanju, ki so izražene v predračunu, dobro ali slabo izrabljene le, če je bil predračun ustrezno sestavljen.

To, kako je bil postavljen predračun pa je odvisno od metodike, ki je bila pri tem uporabljena. To je razlog, da moramo takrat, ko analiziramo odmike, dobro poznati metodiko predračunavanja. Ločimo pa naslednje **metodike**:

## 1.) Po vidiku, kako in ali sploh prilagajamo ekonomske kategorije doseženemu obsegu ločimo:

### - STATIČNO PREDRAČUNAVANJE

Značilno zanj je, da upošteva pri računanju odmkov prvotno sprejeti predračun. Prvotni predračun primerjamo z obračunom in ugotovimo odmik, ne glede na to, da se je obseg poslovanja spremenil in da so se s tem spremenile upravičeno tudi nekatere ekonomske kategorije.

Primer:           načrtujemo 1.000 proizvodov in 2 milijona stroškov  
                      Naredimo 800 proizvodov za 1,9 milijona stroškov

**Prednost** tega predračunavanja je enostavnost in to, da pri primerjavi ni potrebno delati analiz, da bi izračunali odmik.

**Slabost** pa ta, da odmik ne pokaže resničnih prizadevanj (uspehov) odgovornih, ker je lahko odmik posledica dobrega ali slabega dela ali pa spremembe obsega poslovanja, ki nujno zahteva tudi spremembe spremenljivih stroškov.

100.000 SIT = odmik je ugoden, ker so bili stroški manjši od uresničenih, vendar nam ne pove nič. Razlog za to so spremenljivi stroški, ki nikdar ne smejo biti v predračunu takšni, kot so bili načrtovani, če se je spremenil obseg proizvodnje. To je razlog, da se za računanje odmkov in za analizo vzrokov odmkov **NIKOLI** ne upošteva statično predračunavanje, ampak se vedno upošteva:

### - GIBLJIVO PREDRAČUNAVANJE

Upošteva, da se spremenljivi C spreminjajo z obsegom proizvodnje med tem, ko stalni C na glede na obseg poslovanja ostanejo v celotnem obsegu enaki. Zanj je značilno, da preden računamo odmike, najprej na novo opredelimo predračun, ne glede na to ali smo formalno napravili popravek plana ali ne.

Pri gibljivem predračunavanju moramo celotne stroške razdeliti na 2 dela:

- spremenljive stroške, predračunavamo na enoto učinka
- stalne stroške, predračunavamo v celotnem obsegu (se spreminjajo na enoto, SRS poudarjajo gibljivi predračun tudi z vidika stalnih C)

Spremenljive stroške vedno spremljamo po enoti učinka tako, da so:

Predračun celotnih stroškov (TC) = VC/enoto učinka \* št. enot + FC v celotnem obsegu

$$\text{Primer: Predrač. TC} = \frac{1.000.000 \text{ SIT}}{1.000 \text{ proizvodov}} * 800 \text{ proizvodov} + 1.000.000 \text{ SIT} = 1.800.000 \text{ SIT}$$

*Prednost* tega predračunavanja je ta, da odmik pokaže prizadevanja odgovornega (njegovo uspešnost oz. neuspešnost).

*Slabost* pa je ta, da gre za sorazmerno zahtevno metodo, saj moramo ločiti ekonomske kategorije, ki se z obsegom spreminjajo in tiste, ki se ne spreminjajo z obsegom. → na koncu leta moramo narediti nov predračun.

Primer: prvi predračun: PC = 3.000 SIT →  $\pi/e = 1.000 \text{ SIT}$  →  $\pi = 1.000.000 \text{ SIT}$   
FC (se spremenijo in po novem znašajo) = 800.000 SIT  
novi predračun: PC = 3.000 SIT, VC = 1.000 SIT, FC = 1.000 SIT,  
 $\pi/e = 1.000 \text{ SIT}$ ,  
nov obseg proizvodnje = 800 proizvodov →  $\pi = 800.000 \text{ SIT}$

Giblivo predračunavanje z vidika FC pokaže, kako bi morali vplivati nanje, da bi bil dobiček v celotnem obsegu tudi takrat kadar se obseg poslovanja zmanjša enak kot bi ga dosegli, brez zmanjšanja obsega poslovanja pod drugimi enakimi pogoji. V podjetju ni dovolj, da zmanjšajo obseg FC v enakem proporcu kot so zmanjšali obseg poslovanja (zmanjšati jih morajo bolj, ker je celotni dobiček odvisen od  $\pi/e$  in obsega poslovanja).

## 2.) Po vidiku, kaj je podlaga za predračun, pa ločimo:

### - RASTOČE PREDRAČUNAVANJE

Kot podlago za predračun vzamemo ali pretekli predračun ali pretekli obračun in potem dosežke preteklega leta spremenimo za nek %, za katerega mislimo, da je primeren za obdobje za katerega delamo predračun.

**Slabost** tega predračunavanja je, da praktično v naslednja obdobja vnašamo vse neracionalnosti, ki smo jih imeli v preteklem letu. Poleg tega pa dodatno stimulira porabo, ker poraba stimulira pravico. To je razlog, da se v organizacijah bolj prizadevajo za ustvarjanje ustrezne podlage, kot pa za zmanjšanje stroškov (uvedba ničelnega predračunavanja). Tisti, ki uporabljajo ta predračun pa niso v enakem položaju, saj je odvisno od tega kdaj in kako so bili postavljeni zahtevki, ne pa od resničnih zahtev. Tak plan je nepravilčen do posameznikov, ker so nekateri v preteklosti dosegli bonitete na račun slabših trenutnih razmer ali pa osebnostnih značilnosti tistega, ki je postavljал predračun ali pa prednosti razmer, ki že davno niso več prisotne. Stimulira veliko porabo - ne stimulira racionalnega trošenja sredstev.

Tipičen pokazatelj tega je: državna uprava – proračun, kjer si vsak prizadeva, da bi tisto, kar mu je bilo dodeljeno tudi porabil, z namenom, da bo v naslednjem letu dobil zopet ustrezen znesek iz proračuna. Prednost te metodike pa je enostavnost, saj le s % pomnožimo lanski predračun ali obračun.

## - NIČELNO PREDRAČUNAVANJE

Najprej so postavljene naloge, ki jih je potrebno opraviti in šele nato stroški, ki so v ta namen potrebni. Kdo je do koliko upravičen izhaja iz postavljenih ciljev in njihovega vrednotenja. Nekdo je upravičen do C oz. izdatka samo v primeru, da je to nujno potrebno za doseganje ciljev. Preteklo predračunavanje ali obračunavanje je le podlaga za analizo, ne pa tudi za pravico (Tako ni razlog za vključitev v predračun nekega leta pretekli znesek, temveč potreba tega zneska za doseganje cilja).

Ta način predračunavanja naj bi po zakonu o javnih financah bil sčasoma uveden pri nas predvsem pri proračunski porabi.

Prednosti: zmanjševanje stroškov oz. zagotavljanje racionalne porabe, ker v predračun ni vključen noben znesek, ki ni utemeljen. Slabosti: ta postopek je zelo zapleten. Porabimo veliko časa za usklajevanje, zato je ta način z vidika racionalnosti samega predračunavanja pogosto neupravičen (dolgoročna pogajanja, veliko stroškov priprave, ogrozi lahko sprejem predračuna in plana)

- Zato je najbolj priporočljivo kombiniranje obeh sistemov, tako da ničelno predračunavanje upoštevamo pri tistih zneskih, ki so sorazmerno veliki, pri drugih pa rastoče predračunavanje.

V podjetju bi morali predračunavanje narediti po metodiki ničelnega in gibljivega predračunavanja, če želijo, da odmik zares prikaže prizadevnost odgovornih oseb.

## SPODBUDE ZA DOSEGANJE CILJEV PODJETJA

PREDRAČUN = PLAN = CILJ, KI GA ŽELIMO DOSEČI

Računovodske predračune delamo zato, da bi jih dosegli. To je razlog, da morajo biti v računovodsko predračunavanje vgrajene tudi spodbude, ki same po sebi pospešujejo oz. v večji meri zagotavljajo, da bodo cilji podjetja tudi doseženi.

Med take spodbude za doseganje sodijo:

### 1. Pogostost poročanja o dosežkih

Odgovorni na poslovodskih ravneh morajo tekom leta vedeti, kako uresničujejo cilje in ali so na pravi poti pri njihovem doseganju. Zato mora računovodstvo poročati tudi med letom. V poročilu mora biti prikazano kakšni so dosežki. Zlasti v podjetjih, kjer odgovorni ne vedo, kako uspešni so pri doseganju ciljev, tudi ne vedo ali morajo svoje aktivnosti okrepiti, jih preusmeriti oz. ali so na pravi poti.

- to je nujno potrebno, da lahko, če za doseganje ciljev nismo izbrali prave poti to pot spremenimo
- lahko celo popravimo prvotni plan, če ugotovimo, da ta ni bil postavljen realno.

Če pa podatkov o doseganju nimamo, tega ne moremo narediti.

### 2. Gibljivo predračunavanje

Če nimamo gibljivega predračunavanja, nimamo sodila doseženega.

### 3. Denarne spodbude

So različno stimulatívne za različne ljudi. Ponavadi imajo druge vzpodbude večji motivacijski učinek. V podjetju s poslužujejo drugih motivacijskih dejavnosti, med katere sodi možnost napredovanja.

### 4. Udeležba pri načrtovanju

Tisti, ki so zadolženi za doseganje (uresničevanje) ciljev in udeleženi pri postavljanju teh ciljev, tudi te cilje sooblikujejo in v svetu je to znano kot **participativno predračunavanje oz. načrtovanje**.

Razlogi, da participativno načrtovanje pozitivno vpliva na doseganje ciljev so naslednji:

- tisti, ki morajo neposredno uresničevati cilje, bolj poznajo razmere na konkretnem področju, ker se z njimi srečujejo vsakodnevno. Probleme, ki se pojavljajo pri uresničevanju ciljev lažje predvidijo, zato lahko že takrat opozorijo na možnost uresničevanja oz. pogoje, ki morajo biti pri tem izpolnjeni,
- motivacija, saj tisti, ki je sodeloval pri postavljanju cilja postavi ta cilj za svoj osebni cilj, ki ga želi doseči.
- omogoča uporabo širšega znanja na več odločevalnih ravneh v podjetju, medtem ko bi pri načrtovanju od zgoraj navzdol lahko upoštevali samo znanje vrhovnega vodstva,

Slabost: Problem ki se pojavi pri postavljanju ciljev pa je ta, da si nekateri postavljajo nizke cilje z namenom, da jih bodo zagotovo dosegli. Zato se pojavi **plansko mrtvilo**: razlika med tistim kar bi bilo lahko doseženo glede na razmere pri poslovanju in tistim kar je bilo doseženo.

Če bi pri načrtovanju sodelovali samo tisti, ki so zadolženi za uresničevanje ciljev, bi bili lahko cilji postavljeni nerealno – preohlapno, prenapeto. Poleg tega pa poznajo neposredno odgovorni samo tiste informacije, ki zajemajo njihovo ozko področje dela. To je razlog, da njihovi cilji lahko ne bi bili identični s cilji podjetja. Pri načrtovanju v podjetju, je treba vedno upoštevati tudi okolje podjetja. Tega pa pozna najbolje vrhovno vodstvo, zaradi tega, ker to sodeluje navzven. Zato mora vedno potekati srečujoče planiranje – predračunavanje (od spodaj navzgor in od zgoraj navzdol), kjer upoštevamo informacije višjih in nižjih ravni.

**KOLOKVIJ!** Predračun = 100.000 SIT  
Doseženo = 110.000 SIT  
Odmik = + 10.000 SIT (ugoden – U)  
→ Plan ni bil postavljen realno. Moral bi biti 130.000 SIT.  
Plansko mrtvilo = – 20.000 SIT

### 5. Realni standardi

Pogoj za doseganje ciljev so realni standardi. Če nimamo realnega standarda, nimamo realnih ciljev, posledica je plansko mrtvilo zaradi prenapetega oz. preohlapnega plana (sodilo so realne razmere pri poslovanju). Plansko mrtvilo = razlika med tistim, kar bi lahko bilo doseženo in med tistim, kar je bilo doseženo.

Odmiki bodo realni oz. pokazali, koliko so bile izrabljene možnosti le, če bo plan postavljen realno, ne pa napeto niti ohlapno.

Slabe strani nerealnega planiranja:

Standardi so lahko prenapeti, preohlapni, realni. Če je standard prenapet, se pojavlja plansko mrtvilo iz razloga, ker ni realno postavljen cilj, ki ga podjetje mora doseči.

- Izguba motivacije
- Poleg poslovnega mrtvila, se pri nerealnem planiranju pokažejo tudi večji stroški in sicer v primeru prenapetega predračunavanja, stroški prevelikih zalog od prvin poslovnega procesa do gotovih proizvodov (plan prodaje = 100.000 ⇒ realizirano 80.000).
- V primeru ohlapnega planiranja pa se pojavljajo dodatni stroški, zaradi dodatnih naročil prvin poslovnega procesa, če želimo realizirati proizvodnjo. To je razlog, da za doseganje čim manjših stroškov, so nujno potrebni realni predračuni.

## 6. Obvladljivost ekonomskih kategorij

Kadar načrtujemo, moramo vedno določiti tudi odgovorne osebe za doseganje, ki lahko odločajo o posameznih ekonomskih kategorijah. Vsak lahko odgovarja le za tiste dosežke, ki so v njegovi pristojnosti.

V računovodstvu pa je potrebno te ekonomske kategorije tudi spremljati o odgovornih osebah, zato da lahko vplivamo na posamezne osebe, da svoje aktivnosti usmerijo k povečanju uspešnosti podjetja. Če ne vemo, kdo je odgovoren, ne vemo koga kaznovati oz. nagraditi.

## RAZLIKE MED RP IN RO

- Računovodski **predračuni** so lahko sestavljeni v različicah. Ena različica je potem plan. Računovodski obračuni imajo eno možno različico. Rezultat je lahko le eden, ki ga potem primerjamo s sprejetim predračunom.
- Ko delamo **obračun** se **ne moremo odločati o metodiki**. Metodiko smo izbrali, ko smo delali predračun. Če želimo narediti obračun po drugi metodiki, moramo najprej po isti metodiki narediti predračun.
- RP prilagodimo (preden računamo odmike) novi ravni aktivnosti (upoštevamo giblivo predračunavanje) in vedno ugotovimo, kakšen bi bil predračun, če bi takrat ko smo ga delali poznali sedanji obseg dejavnosti. Razliko med predračunom in obračunom vedno ugotavljamo za **isti obseg dejavnosti**, le da v **predračunu** upoštevamo **standardne stroške** ali kako drugače določene predračunske stroške (doseženi pretekli, ocenjeni prihodnji stroški), pri **obračunu** pa **uresničene stroške**.  
Predračun popravimo v tem smislu, četudi nismo napravili popravka plana (načrta) oz. ciljev podjetja.

## 5. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA NADZIRANJE PO MESTIH ODGOVORNOSTI (knjiga 5. pogl.)

### ■ Temeljne značilnosti sodobnega podjetja

- sodobna podjetja se morajo razvijati – povečevati obseg poslovanja, drugače so obsojena na propad. Večja pa lahko postanejo zaradi ustvarjanja lastne akumulacije (reinvestiranje dobička) ali pa z združevanjem.
- dosejajo cilje podjetja.

Problemi velikih podjetij pa so ti, da je težko iz centra preverjati ali so cilji podjetja doseženi oz. ugotoviti razloge zakaj cilji niso doseženi in s tem dobiti osnovo za ukrepanje.

Zato, da lažje preverjamo doseganje ciljev, so zlasti v velikih podjetjih oblikujejo znotraj podjetja različne enote z vnaprej definiranimi cilji. Z njihovo pomočjo lažje preverjamo kje so razlogi za doseganje ali nedoseganje ciljev. Te enote so v podjetju različne, odvisno od namena, ki ga želimo doseči. Med najbolj pogostimi enotami v podjetju so ekonomske oz. gospodarske enote. Lahko imamo sistemski ciljni pristop, ker so podjetja ustanovljena z različnim namenom. Namen ustanavljanja podjetij je le dobiček ali pa dobiček in še kakšen drug cilj.

**Računovodske informacije**, čeprav tudi druge, imajo pri tem najpomembnejšo vlogo, zlasti takrat, kadar je cilj dobiček. Nekatera podjetja oz. organizacije imajo namreč za cilj ali samo splošno blagijniški učinek ali pa tudi dobiček, Vendar je ta drugotnega pomena = javna podjetja imajo oboje, zavodi pa le splošno blagijniški učinek.

Pomembno je, da vemo, **kaj je cilj podjetja**, kateremu nato prilagodimo merila oz. sodila za ugotavljanje ali so cilji doseženi ali ne.

Med bistvenimi merami za ugotavljanje doseženosti ciljev je tudi razdelitev podjetja na manjše enote, zato da lažje, zlasti v velikih podjetjih, ugotavljamo vzroke za doseganje ciljev in ugotovimo tudi odgovorne osebe.

### ■ Glede na namen lahko podjetje razdelimo na (vrste enot v podjetju):

- a) ekonomske enote oz. gospodarske enote
  - b) mesta odgovornosti
  - c) evidenčne oz. računovodske enote
  - d) poslovno izidne enote – pogoj za oblikovanje PIE (možnost ugotavljanja PI zaradi prodaje znotraj ali zunaj podjetja)
- } organizacijski akt podjetja in pravilni o računovodstvu

**Ekonomske enote oz. gospodarske enote:** to so enote za katere želimo ugotoviti koliko so prispevale k dobičku podjetja. Ker so to lahko teritorialne enote (organizirane po območnem principu) ali enote po dejavnostih (organizirane po področnem principu) lahko na podlagi analize uspešnosti teh enot ugotovimo katere enote je potrebno ukiniti oz. katere razširiti, saj prispevajo k poslovnemu izidu podjetja kot celote.

**Mesta odgovornosti:** so povezana z ekonomskimi enotami. Namen oblikovanja teh enot je ugotoviti koliko posamezne odgovorne osebe prispevajo k poslovnemu izidu (katera oseba s svojimi odločitvami vpliva na uspešnost podjetja).

**Evidenčne oz. računovodske enote:** te enote so predpisane z zakonodajo, v pravilniku o računovodstvu določimo, katere enote bomo za njih spremljali. Tu gre predvsem za enote v javnih podjetjih oz. javnih zavodih, ki opravljajo več vrst dejavnosti. Zakonodaja predpisuje, da se morajo prihodki, stroški in odhodki ločeno ugotavljati za vsako od teh dejavnosti, kar mora podjetje zagotoviti v okviru stroškovnega računovodstva.

Nekatere enoto so **poslovno izidne enote** (ne vse, ker imamo različna mesta odgovornosti): imajo to lastnost, da z njimi ugotavljamo poslovni izid. Za te enote mora biti zagotovljena prodaja znotraj (izvedeni C) ali zunaj (izvirni C) podjetja. Za te enote lahko ugotavljamo:

*Temeljne vrste poslovnega izida* – upoštevamo vse C in prihodke, ki jih morajo te enote pokriti, iz tega izhajajo:

- 1) dobiček,
- 2) izguba,
- 3) čisti dobiček

*Druge vrste poslovnega izida:*

- 1) Za obresti razširjen čisti dobiček
- 2) Razširjeni dobiček za obresti in neposredne stroške prodaje
- 3) Kosmati dobiček ( prodaja – proizvodni stroški )
- 4) Prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička
- 5) Prispevek za kritje splošnih (posrednih) stroškov in dobička
- 6) Razlika v ceni pri trgovskih organizacijah
- 7) Dohodek = novo ustvarjena vrednost, ki je osnova za obračun davka na dodano vrednost

|   |                     |
|---|---------------------|
| + | plače za delo       |
| + | obresti za posojila |
| + | davki in prispevki  |
| + | čisti dobiček       |
| - | izguba              |

---

= novo ustvarjena vrednost

Dodana vrednost = DOHODEK! Je tisto, kar dodamo nečemu kar smo dobili od drugod.

**KOLOKVIJ!** Kakšna je razlika med temeljnimi vrstami PI in drugimi vrstami PI?  
Vse druge kategorije vsebujejo tudi stroške!

**KOLOKVIJ!** Kateri izkaz izmed drugih vrst poslovnega izida vsebuje največ stroškov?  
Največ C vsebuje dohodek, ker vsebuje vse plače, prispevke in davke!

V nobenem primeru pa ni primerno sodilo dohodek, ker vsebuje preveč stroškov. S tem pa ni rečeno, da dohodek na zaposlenega ni eno izmed meril, tako kot prihodek na zaposlenega, za merjenje uspešnosti te ekonomske enote.

Značilno za spremljanje uspešnosti delovanja ekonomskih enot je, da ugotovimo uspešnost dejavnosti. Na to uspešnost pa so vplivali ljudje, kar je razlog, da je enako pomembno ali pa še bolj, zlasti za ustvarjanje možnosti za izboljšanje poslovanja, spremljati uspešnost po mestih odgovornosti.



**Razlike med enotami:** ekonomske enote in mesta odgovornosti imajo svoje mesto v organizacijskem ustroju podjetja, zato morajo biti opredeljena v organizacijskem aktu podjetja. Računovodske enote pa morajo biti opredeljene v pravilniku o računovodstvu (za to je odgovoren računovodja).

Poslovno izidne enote je splošen pojem za vse enote, ki ugotavljajo poslovni izid. Ekonomske enote so vedno le poslovno izidne enote. Za mesta odgovornosti pa ni nujno, da ugotavljamo poslovni izid (stroškovno, prihodkovno mesto odgovornosti – za njih ne ugotavljamo poslovnega izida).

**Katere vrste poslovnega izida so primerne pri posamezni vrsti enot:**

Za enote znotraj podjetja za katere ugotavljamo poslovni izid je primerno ugotavljanje druge vrste poslovnega izida. Razlog je v tem, da bi pri ugotavljanju temeljnih vrst poslovnega izida preveč stroškov prenesli na te enote po osnovah.

Največkrat se za merjenje uspešnosti poslovanja posameznih ekonomskih enot znotraj podjetja upošteva prispevek za kritje, kosmati dobiček ali prispevek za kritje stalnih stroškov. Na podlagi tega ugotovimo, kakšen je prispevek gospodarske enote k uspešnosti podjetja. To je razlog, da se za vse enote v podjetju spremlja stroškovno računovodstvo, ne pa finančno.

Med enotami pa sodijo mesta odgovornosti v poslovodno računovodstvo, zato iz stroškovnega računovodstva izbere podatke, ki se nanašajo na mesta odgovornosti (poslovodni vidik stroškovnega računovodstva, saj [stroškovno rčn.](#) zbira podatke za [vse enote](#)).

**MESTO ODGOVORNOSTI:**

= *najpomembnejši ukrep za povečanje uspešnosti podjetja*

= *je metoda (sredstvo) za izboljšanje poslovanja podjetja*

**a) glavni vzrok za oblikovanje mest odgovornosti** je ustvarjanje možnosti za večjo uspešnost v podjetju. !!! ([Knjiga – prednosti, slabosti!](#))

Z oblikovanjem mest odgovornosti ustvarjamo možnost za vplivanje na ljudi tako, da bodo povečevali tiste aktivnosti, ki pozitivno vplivajo na uspešnost podjetja in zmanjševali tiste aktivnosti, ki negativno vplivajo na uspešnost podjetja.

Poleg tega pa je še precej stranskih učinkov – posrednih, vendar se tudi ti odražajo v boljših rezultatih. Zato, da lahko to dosežemo, morajo biti izpolnjeni pogoji za oblikovanje mest odgovornosti in morajo biti izpeljane druge aktivnosti, ki so potrebne za dobro delovanje.

**b) Tuja literatura** zelo natančno obravnava MO, njihove prednosti in slabosti (pozna več MO kot SRS). MO so definirana kot deli podjetja, ki imajo vedno enega odgovornega vodjo V slovenskih SRS pa je MO opredeljen kot samostojen, zaokrožen del podjetja, v katerem vodja te enote odgovarja, skupaj s tistim, ki je na njega prenesel odgovornost ali za prihodke ali za stroške, ali za oboje (dobiček) ali za dobičkonosnost sredstev (za dobiček in razpolaganje s sredstvi). Iz tega izhaja, da višje vodstvo prenaša pristojnosti in odgovornosti navzdol, vendar se s tem ne znebi odgovornosti, ampak ostaja soodgovoren. To je razlog, da o tem, ali bodo mesta odgovornosti imeli ali ne, odloča tisti, ki ima možnost prenašati odgovornost oz. ima pooblastila (vrhovno vodstvo).

**Da lahko mesta odgovornosti delujejo, so lahko kot taki oblikovani le deli podjetja, ki imajo:**

- Enega odgovornega vodja. Razlog za to leži v dejstvu, da lahko ugotovimo, kdo je zaslužen oz. kriv za doseganje oz. ne doseganje ciljev.
- Opravlja eno ali več nalog, za katere lahko številčno opredelimo cilje.  
Pri predračunavanju : cilj mora biti vedno številčno opredeljen da lahko računamo odmik.  
Eno ali več nalog: ker imamo 1 odgovornega vodjo, ki pa je strokovnjak le na 1 področju.  
Druga rešitev: navzdol opredeljena mesta odgovornosti.
- Ima potrebna sredstva, o kateri lahko odloča samostojno, zaradi tega, ker če to ni uresničeno, ne moremo reči, da je on odgovoren za uspešnost tega mesta.

**c) Prednosti in pomanjkljivosti mesta odgovornosti: KOLOKVIJ!**

- ✓ Ugotavljanje uspešnosti po delih in s tem možnost za izboljšanje poslovanja, lažji nadzor...
- ✗ Zelo težko je usklajevanje ciljev med posameznimi mesti odgovornosti. Vodje mest odgovornosti lahko delajo v svojem interesu, kar pa ni nujno skladno z interesi podjetja kot celote. To je razlog, da je potrebno v podjetju vzpostaviti dober **nadzorni (kontrolni) mehanizem**, ki mora biti prilagojen posameznim MO, da bi to v čim večji meri preprečili. Ker so MO tako pomembna morajo biti preden jih oblikujemo izpolnjeni pogoji za oblikovanje MO.

Na splošno velja prepričanje, da **so mesta odgovornosti med bistvenimi ukrepi za izboljšanje poslovanja podjetja**, zato ker je prednosti veliko več kot pomanjkljivosti, z dobrim nadzornim mehanizmom pa lahko pomanjkljivosti zmanjšamo na minimum.  
Zato si v velikih podjetjih ne moremo zamisliti brez mest odgovornosti.

**d) Pogoji za oblikovanje mest odgovornosti, da dobro delujejo**

- 1) Na tem mestu odgovornosti se morajo **izvajati operacije, ki so neodvisne od drugih mest**. Če so odvisne od drugih mest, ne moremo vedeti, koliko je na uspešnost vplival ta vodja in koliko drugi vodje.
- 2) Za dela, ki so predvidena v okviru enega mesta, mora biti zahtevano **specializirano znanje**. Dejavnost posameznega MO lahko zahteva eno ali največ dve specializirani znanji. Več kot je različnih znanj več odgovornih oseb moramo imeti (tudi vrhovno poslovodstvo nima vseh znanj, zato pooblašča nižje poslovodstvo).
- 3) **Obseg posla** na enem mestu takšen, da ga lahko obvladuje ena odgovorna oseba, ker sicer je treba mesto odgovornosti razdeliti navzdol (oblikovanje dodatnih MO, saj je zmogljivost posameznika je omejena).

**e) Značilno za vsako mesto odgovornosti je, da vrhovno vodstvo prenaša navzdol neka pooblastila in odgovornost za dejanja. Odvisno od tega, katera pooblastila vrhovno vodstvo prenaša navzdol, pa ločimo več vrst mest odgovornosti. V SRS so naštet 4 mesta odgovornosti:**

1. Stroškovno uravnavano mesto odgovornosti
2. Standardno stroškovno mesto odgovornosti
3. Prihodkovno mesto odgovornosti
4. Dobičkovno mesto odgovornosti
5. Naložbeno mesto odgovornosti

**Stroškovno uravnano mesto odgovornosti** = predračunsko, diskrecijsko, preudarno.

Enote v podjetju, ki so zadolžene za uresničevanje stroškov – raziskovalne, skupne službe. Vrhovno poslovodstvo navzdol prenese odgovornost za doseganje ciljev (za izvajanje nekaterih nalog). Za doseganje ciljev je vnaprej **določen obseg stroškov**. Vodja mesta odgovornosti skrbi, da so s temi sredstvi cilji doseženi optimalno. Doseči mora **čim boljši kakovost storitev**, ne pa zmanjšanje stroškov. Pri tem MO ne ugotavljamo odmikov med uresničeni in načrtovanimi stroški., ampak ugotavljamo **stopnjo doseganja ciljev** (nadziranje s pomočjo ciljev – druga kakovostna NE računovodska merila). Pri tem je upoštevano načelo **MINMAX** (načelo maksimizacije) – imamo nekaj in želimo doseči čim več.

Ta mesta so imenovana tudi **proračunska mesta** in v podjetju so ponavadi kot taka mesta oblikovane skupne službe, ki jim dodelimo nek obseg sredstev.

Kadar govorimo o nadziranju mest odgovornosti z odmiki, nimamo v mislih teh mest odgovornosti.

**KOLOKVIJ!** Kaj nadziramo pri stroškovno uravnanih mestih odgovornosti?

- a) Cilje
- b) Stroške
- c) Prihodke in odhodke
- d) Odmike

### **Standardno stroškovno mesto odgovornosti**

Pri tem mestu odgovornosti vrhovno poslovodstvo **prenaša navzdol odgovornost za stroške** in vodja enote (ponavadi so to proizvodne enote) si mora prizadevati opravljati dejavnosti z **čim nižjimi stroški**. Ta mesta odgovornosti so ponavadi oblikovana v podjetju za proizvajalne obrate. Lahko je navzdol prenesena odgovornost za vse stroške, ali pa le za nekatere od njih, odvisno od odločitve poslovodstva.

**KOLOKVIJ!** Kdo določa katera odgovornost za stroške se prenese navzdol?

Odg.: Vrhovno poslovodstvo je odgovorno za vse.

### **Prihodkovno mesto odgovornosti**

Navzdol je prenesena **odgovornost za prihodke** (obseg prodaje in prodajne cene, ponavadi pa tudi tisti neposredni stroški, ki vplivajo na velikost prodaje). Ponavadi je kot prihodkovno mesto odgovornosti oblikovan komercialni sektor v podjetju (enote so ponavadi prodajne službe).

**Dobičkovno mesto odgovornosti** = seštevek standardnega in prihodkovnega mesta odgovornosti

Značilno zanj je, da je vodja tega mesta **odgovoren** na eni strani za prihodke, na drugi strani pa za stroške, torej **za dobiček**.

Ker v podjetju ni mogoče stroškov pokriti na noben drug način, kot s prodajo proizvodov in storitev. Ta mesta so ponavadi samostojne proizvodne enote v podjetju. Te enote nikdar ne odgovarjajo za vse stroške, četudi se na njih nanašajo. Pri oblikovanju teh mest odgovornosti pride v poštev razdelitev stroškov na obvladljive in neobvladljive.

Ponavadi ta dobiček ni opredeljen tako, da bi od vseh prihodkov odšteli vse odhodke, ki zadevajo mesto, temveč upoštevamo le tiste kategorije, ki so v pristojnosti vodje. Razlog je v tem, da **vodstvo podjetja ne prenaša navzdol pooblastila za vse prihodke, niti ne za vse stroške**.

Med prihodki zagotovo ni nikoli: prihodek od financiranja, ker vodja nima pristojnosti za odločanje o naložbah.

Pri stroških pa zagotovo niso nikoli upoštevani stroški skupnih služb, ker se odločitve o njihovi velikosti sprejemajo na ravni podjetja in ne na ravni enot.

### Naložbeno mesto odgovornosti

Je najbolj samostojno mesto odgovornosti. Ima vse pristojnosti, saj odloča o prihodkih, stroških in naložbah. Na nižje enote so prenesena pooblastila tako za dobiček kot za sredstva, vendar tako kot velja za dobičkovno mesto odgovornosti, velja tudi za naložbeno mesto odgovornosti, da upoštevamo pri ugotavljanju uspešnosti le tiste kategorije, o katerih odloča oz. ki so v pristojnosti vodje mesta odgovornosti (obvladljive kategorije).

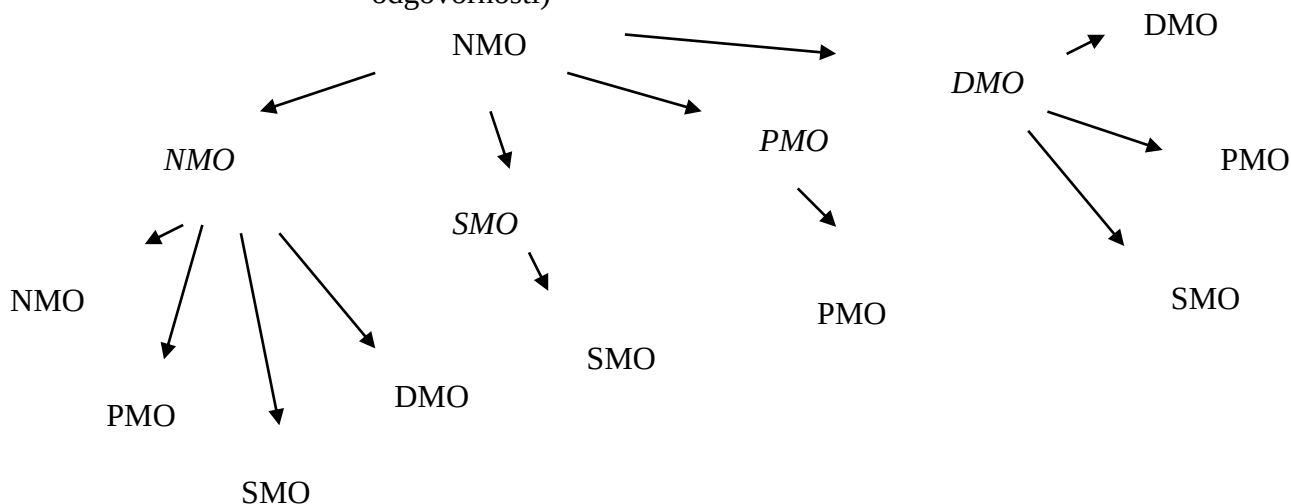
#### f) Mesto odgovornosti

A. Oblikovanje mesta odgovornosti je povezano z **sistemom odločanja** v podjetju

B. To je **oddelčna ali revizijska organizacija**

C. Med posameznimi mesti odgovornosti je določena **hierarhija**:

1. **NMO** (naložbeno mesto odgovornosti)
2. **DMO** (dobičkovno mesto odgovornosti)
3. **PMO** (prihodkovno mesto odgovornosti) in **SMO** (stroškovno mesto odgovornosti)



Vsak lahko prenaša navzdol tiste pristojnosti, ki jih ima on sam. Iz tega izhaja, da lahko naložbeno mesto odgovornosti na nižjih ravneh oblikuje vsa mesta odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti lahko oblikuje navzdol dobičkovno, stroškovno in prihodkovno mesto odgovornosti.

Za ekonomske enote ugotavljamo poslovni izid. Pri mestih odgovornosti SMO in PMO nista poslovno izidni enoti, DMO in NMO pa sta.

**Bistvena razlika med poslovno-izidnimi enotami kot ekonomskimi enotami in poslovno izidnimi enotami kot mesti odgovornosti je, da je poslovni izid različno ugotovljen.**

**Poslovno-izidne enote so lahko oblikovane kot:**

- ekonomske enote in
- mesta odgovornosti.

Kadar ugotavljamo **poslovni izid za ekonomske enote**, upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki zadevajo to ekonomsko enoto, ne glede na to, kdo je odločal o njihovi velikosti.

Kadar pa ugotavljamo **poslovni izid mest odgovornosti**, upoštevamo samo tiste kategorije, ki so v pristojnosti vodje (obvladljive ekonomske kategorije).

Uspešnost ekonomske enote in uspešnost mest odgovornosti se lahko gibljeta v nasprotni smeri, odvisno od tega, koliko in kako posamezni odgovorni prispevajo k uspešnosti ekonomske enote.

**Preden se odločimo v podjetju o oblikovanju mest odgovornosti, se je treba odločiti:**

1. **Kakšno stopnjo samostojnosti** bodo imela posamezna mesta odgovornosti. Najprej se moramo odločiti, kakšna mesta odgovornosti bomo oblikovali.

2. **Katere storitve bomo opravljali centralno**

Pri decentralizaciji je ponavadi največji problem to, da se z decentraliziranim odločanjem tudi tehnično decentralizirajo skupne podporne službe. To pa pomeni, da se tako poslovanje po navadi podraži in namesto, da bi imeli pozitivne učinke, imamo negativne.

Pretehtati moramo katere službe je smiselno decentralizirati in katere ne. Zato mora biti pri oblikovanju mest odgovornosti narejena **Cost Benefit analiza**, s katero ugotovimo, katere službe je **s stroškovnega vidika** bolje opravljati centralno in katere na mestih odgovornosti.

3. **Kako določiti transferne cene**

Podjetje, ki ima mesta odgovornosti, ima ponavadi takšen proizvodni proces, da morajo mesta odgovornosti med seboj poslovati. Cene, po katerih zaračunavajo ta interni promet storitev ali proizvodov so **transferne cene** (prenosne cene, senčne cene, planske cene, obračunske cene...). preden oblikujemo mesta odgovornosti se moramo v podjetju odločiti ali bodo transferne cene odločene z vrha navzdol (dirigirane) ali se bodo vodje med seboj samostojno pogajali o teh cenah (določena so le izhodišča za oblikovanje transfernih cen).

4. **Kako preprečiti neugodne odločitve za podjetje kot celoto**

To je povezano z nadzornim (kontrolnim) mehanizmom. V podjetju morajo vzpostaviti kontrolni mehanizem, ki je odvisen od vrste mesta odgovornosti tako, da bo vsak vodja prisiljen upoštevati cilje podjetja kot celote.

Med izjemnimi problemi je lahko tudi **razmejitev med obvladljivimi in neobvladljivimi ekonomskimi kategorijami**. Tisti, ki odloča, mora vnaprej vedeti, katere kategorije so v njegovi pristojnosti, računovodstvo pa mora organizirati spremljanje obvladljivih in neobvladljivih kategorij. Ponavadi se razmeji med ne/obvladljive ekonomske kategorije tako, da se upošteva **načelo izločanja**. Navzdol je preneseno vse, razen tistega, kar vodja želi zadržati v svoji pristojnosti.

## ■ RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

Računovodstvo odgovornosti je **del poslovnega računovodstva** (zbira, sumira, prenaša računovodske informacije po mestih odgovornosti). Ne pomeni nevtralnega zbiranja podatkov – kot sta to stroškovno in finančno računovodstvo.

**Naloge računovodstva odgovornosti:**

1. **Ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim**, in te odmike vedno označi za ugodne ali neugodne. To je pomembno, ker plus (+) in minus (–) nič ne povesta (drugače kot pri matematiki). Minus (–) lahko pomeni ugodno ali neugodno in plus (+) ravno tako. To je odvisno od ekonomske kategorije.

$U - N = \text{odmik } (-)$  pri stroških bi bil odmik ugoden, pri prihodkih pa neugoden.

Pri stroških moramo vedno narediti gibljivo predračunavanje.

2. **Sestavlja poročilo o dosežkih.** V njem mora biti vedno navedeno toliko informacij, da je iz poročila razvidno, kakšno je **uresničeno**, kakšno **načrtovano** in kakšen je **odmik**. V poročilu morata biti minimalno dva podatka, tako da tretjega lahko izračunamo. Vendar ponavadi to poročilo vsebuje vse 3 podatke, da je analiza lažja.
3. **Izbira primerno vsebino poročila.** Imamo več ravni poročil za različne odločevalne ravni v organizaciji. Računovodstvo odgovornosti mora zaradi tega, ker tisti, ki je prenesel odgovornost soodgovarja za naloge, poročilo posredovati neposredno odgovornemu in pa tistemu, ki je prenesel pooblastila, vendar vsebina poročila ne more biti za oba enaka. Za tistega, ki je neposredno odgovoren, mora biti poročilo veliko bolj podrobno, saj mora ta na podlagi tega poročila sprejeti korektivne ukrepe. Za tistega, ki je prenesel odgovornost pa bolj sumarna.

Na splošno velja, da je poročilo tem bolj podrobno, čim bližje je tisti, ki mu je poročilo namenjeno. Vrhovno poslovodstvo lahko naknadno vedno zahteva bolj podrobno in točno določeno obliko poročila

### Koraki pri računovodstvu odgovornosti:

- 1) **Poročilo, ki ga pripravi računovodja** (za neposredno odgovornega in za višjega vodjo). Poročilo, ki ga pripravi **višjemu vodji**, ta **preuči**. Vodja ima nato možnost **zahtevati dodatne informacije**, če meni, da te niso zadostne za ukrepanje oz. če meni, da so rezultati takšni, da ukrepanje ni potrebno – poročilo se s tem konča.

Če pa meni, da je ukrepanje potrebno in da so odmiki preveliki, potem **nižji vodja da pojasnilo o odmikih** in temu sledijo ukrepi za doseganje ciljev. Na podlagi tega poročila se sprejmejo ukrepi za doseganje ciljev (popravek načrta ali poti za doseganje ciljev).

Vzroki, da cilji niso doseženi kot načrtovani, so lahko:

~ nerealno predračunavanje – naredimo popravek načrta – popravimo možnost planskega mrtvila – realni predračun

~ napačne poti za doseganje ciljev – ukrep je sprememba poti, skrajni ukrep pa je lahko odvzem pooblastil.

### ■ Nadziranje delovanja mest odgovornosti

Plan mora biti narejen za obdobje, ki je primeren za nadziranje. Sodila so predračunski (standardni) stroški.

$$\text{Odmik} = \text{uresničeni C} - \text{predračunski C}$$

Odmike računamo zato, da lahko ukrepamo - **Odmik je sodilo za ukrepanje.**

Kontrolni mehanizem mora biti prilagojen vrsti mesta odgovornosti. To je razlog, da moramo imeti *drugačna sodila za nadziranje stroškovnega, prihodkovnega, dobičkovnega in naložbenega mesta odgovornosti*. Pri tem moramo upoštevati prenašanje odgovornosti in velikost vplivanja na uspešnost.

Za vsa mesta odgovornosti je *osnova nadzora odmik*, ne glede na vrsto mesta odgovornosti.

Pri analizi odmikov je treba odmik razčleniti na delne odmike, glede na:

a. **Posamezne vrste stroškov:**

- Neposredni stroški: material, storitve in delo (storitev in dela ne moremo imeti na zalogi, strošek nastane takoj – potrošek in cena je dana v isti časovni enoti)
- Posredni stroški: stalni in posredni spremenljivi

Ponavadi razstavljamo odmike pri neposr. str. dela, materiala in storitev, včasih pa tudi pri neposrednih str. amortizacije, če imamo funkcionalni način obračuna amortizacije.

b. **Vzroke odmikov** (potrošek, cena): ker so ponavadi za cene odgovorni drugi kot za potroške, moramo odmik razstaviti, da vidimo ali je nastal kot posledica povečanja/zmanjšanja potroškov ali zvišanja/znižanja cene (lahko pa zaradi obeh).

Zaradi odmikov pri neposrednih stroških ukrepamo šele na podlagi dodatnih analiz vzrokov in posledic odmikov. Upoštevati moramo tudi rezultate na drugih področjih (prihodkih).

**KOLOKVIJ!** Ali lahko pri materialu hkrati ugotovimo potrošek in ceno?

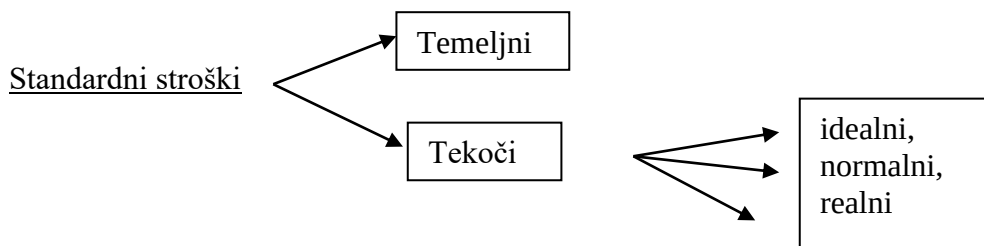
Odg.: NE! Cene prej (ko nabavljamo), potrošek kasneje (ko material porabimo).

**KOLOKVIJ!** Kdaj uporabimo načrtovane cene? Odg.: Pri računanju potroškovnega odmika.

## STANDARDNO STROŠKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

### Nadziramo stroške – giblivo predračunavanje

Vsa usmeritev na stroške – potrebno jih je minimizirati. To je razlog, da odmik računamo med uresničenimi in načrtovanimi stroški (osnova so standardni stroški – samo ti so dobri za računanje odmikov, ker je tako izračunan odmik res pokazatelj izrabljenih možnosti).



Razlika med normalnimi in realnimi stroški je razlika v razmerah v nekem okolju.

$$\text{ODMIK} = \text{URESNIČENI STR.} - \text{PREDRAČUNSKI (standardni) STR.}$$

Predračunski C = 500.000

Uresničeni C = 700.000

---

$$\text{odmik} = 700.000 - 500.000 = 200.000 \text{ neugoden}$$

### Kdo je kriv, da so stroški tako prekoračeni?

Najprej razdelimo stroške po posameznih vrstah stroškov: neposredni stroški, posredni stroški. Neposredne stroške razdelimo na str. materiala, str. dela in str. storitev, ki jih lahko še naprej razdelimo (npr. str. materiala na vrste materiala in dobavitelje...). Razčlenitev lahko izpeljemo tako daleč, da še poznamo predračunske in obračunske stroške. Za dobiček lahko dobimo obračunske podatke, ne pa tudi predračunskih.

- najprej razdelimo stroške na **2 glavni skupini**: neposredne stroške in posredne stroške.

**Neposredne stroške razdelimo** na str. materiala, dela in storitev. Te skupine stroškov pa razčlenjujemo naprej **na podskupine** zato, da tem bolj natančno ugotovimo odgovornost za posamezne vrste stroškov.

**Omejitev pri razčlenjevanju** je dejstvo, da moramo za vsako podvrsto stroškov poznati predračun in obračun, kar pomeni, da morajo biti ustrezno vzpostavljene računovodske evidence, tako pri predračunavanju kot pri obračunavanju.

**Posebnosti** pri ugotavljanju odmkov pri posrednih stroških (stalni in spremenljivi):

1. stalni splošni stroški (celotni obseg) → preračunati jih moramo na enoto zaradi vpliva stalnih stroškov na dobiček  
Ugotovimo odmik v celotnem obsegu, velikokrat pa računamo odmik pri stalnih stroških naložb zaradi spremembe obsega poslovanja, da ugotovimo, kako so stalni stroški vplivali na uspešnost (gibljev predračun).
2. spremenljivi posredni stroški (koeficient dodatka, osnova – povzročitelj)  
Ravno tako kot pri neposrednih str. moramo ugotoviti razloge za spremembo koeficienta ali osnove.

Razlog za to je v tem, da se ti dve vrsti stroškov različno obnašata pri spreminjanju obsega proizvodnje in da različno upoštevamo gibljevo predračunavanje.

$$\text{STROŠEK} = \text{potrošek} * \text{cena}$$

Strošek je posledica večjega potroška ali višje cene. To je razlog, da moramo posamezen odmik pri posamezni vrsti stroškov razdeliti na **odmik zaradi potroška** in **odmik zaradi cen**, tako da lahko ugotovimo odgovornost posameznikov, zlasti takrat, kadar je odločanje o potroških v pristojnosti drugega, kot odločanje o cenah.

$$\text{MATERIAL} = \text{potrošek} * \text{cena}$$

**Problem** pri računanju odmkov materiala so zaloge. Celotni odmik lahko računamo samo za material, ki je bil porabljen, cene pa so določene za celoten material, tudi tisti v zaloga.

Ugoden ali neugoden odmik pri stroških materiala pa še ne pomeni, da moramo odgovornega nagraditi oz. »kaznovati«. Stroški materiala so se lahko zmanjšali tudi z uporabo manj kvalitetnega materiala. Lahko pa je odgovorni kupil veliko količino materiala z rabatom – narastejo stroški zalog.

**Odmike ni mogoče gledati izolirano**, kar pomeni, da ugoden odmik pri eni ekonomski kategoriji, ne pomeni resnično ugodnega odmika za podjetje kot celoto. Ugoden odmik – denimo pri stroških materiala, se lahko pokaže kot neugoden pri prihodkih, zaradi slabih končnih proizvodov ali pri stroških financiranja, zaradi prevelikih zalog.

**Spremenljive posredne stroške**, povzročajo nekatere dejavnosti. Naprej jih razdelimo:

$$\text{SPLOŠNI SPREMENLJIVI STR.} = K * \text{osnova}$$

$$K = \frac{\text{splošni\_spremenljivi\_str.}}{\text{osnova}}$$



Odmik ugotavljamo tako:

1. kako so se spremenili splošni spremenljivi stroški
2. kako se je spremenila osnova

$$\text{ODMIK} = \text{uresničeni stalni spremenljivi stroški} - \text{načrtovani stalni spremenljivi stroški}$$

Posebnosti se pojavljajo pri odmikih splošnih spremenljivih stroškov in pa pri odmikih stalnih stroškov.

**Odmike splošnih spremenljivih stroškov** razčlenimo na delne odmike tako, da iščemo:

- koliko so se ti stroški spremenili zaradi tega, ker se je spremenila sestavina dejavnosti oz. osnova, na podlagi katere ugotavljamo te stroške.
- koliko so se ti stroški povečali nasploh, rezultat česar je večji koeficient dodatka teh stroškov.

**Pri stalnih splošnih stroških** odmik ugotavljamo ponavadi le glede na vse splošne stroške, te pa potem razčlenimo na posamezne vrste stroškov. Posebno mesto v teh stalnih stroških imajo nujni stalni stroški, ker na te stroške ne moremo vplivati v sedanjosti, zato je analiza bolj kot v odmike usmerjena v prvotno odločitev, ki je povzročila nastajanje teh stroškov.

Stalne stroške ponavadi kontroliramo v masi, s tem da jih razčlenimo na posamezne vrste. Posebej je treba stalne stroške preračunati na enote, najprej pri planu, potem pa uresničene, zato da lahko analiziramo, kakšen vpliv so imeli stalni stroški na resničen dobiček. S tem ugotovimo, ali smo stalne stroške, glede na obseg proizvodnje, ustrezno zmanjšali, ali ne.

## PRIHODKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

Večja je proizvodnja  $Q \rightarrow$  večja je prodaja  $Q \rightarrow$  višji so prihodki in tudi večji spremenljivi stroški!  
Nadziramo uresničevanje posebej opredeljenega PZK  $\rightarrow PC \times Q - SS \times Q = PZK \rightarrow$  v merilu je potrebno upoštevati tudi spremenljive str. Odgovorna oseba ima vpliv le na  $PC \times Q$  in  $Q$ .

$$\text{Prihodki} - \text{Odhodki} = \text{DOBIČEK}$$

**Problem pri realizaciji** je, da je prispevek za kritje odvisen od spremenljivih stroškov in prihodkov, na kar vodja mesta odgovornosti ne more vplivati. Lahko pa vpliva na količino.

Vodja prihodkovnega mesta odgovornosti vpliva s svojimi aktivnostmi na PC in na prodane količine. Prodane količine pa vplivajo tudi na velikost spremenljivih stroškov. To je razlog, da za merjenje uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti ne uporabljamo prihodke, ampak **posebej opredeljeni prispevek za kritje**. Sodilo doseženega je odmik od posebnega prispevka za kritje.

**Posebni prispevek za kritje** ga imenujemo zato, ker so tudi pri uresničenem prispevku za kritje upoštevani predračunski spremenljivi stroški na enoto. Na ta način izločimo vpliv spremenljivih stroškov, upoštevamo pa količino.

$$\text{ODMIK} = \text{Uresničen posebni prispevek} - \text{Predračunski posebni prispevek}$$

Prispevek:  $PC_U \times Q_U - Q_U \times \Delta STR_{PLAN}$ .

Prispevek za kritje:  $PC_U \times Q_U - Q_U \times SPL.STR_U \rightarrow$  merimo uspešnost ekon. enote

Razstavljanje odmikov:

1. Odmik zaradi cene = (uresničen prispevek – načrtovani prispevek)  $\times$  uresničena prodaja  
 $\rightarrow$  Uresničen/načrtovani prispevek = uresničena/načrtovana prodajna cena
2. Odmik zaradi obsega prodaje = (dosežena prodaja – načrtovana prodaja)  $\times$  načrtovan prispevek za kritje  $\rightarrow$  na smemo spremeniti formule, ker moramo upoštevati Q
3. Celoten odmik = 1+2

Druga merila (ne tista, ki izhajajo iz ozkega računovodstva): delež pritožb, tržni delež, čakalna doba, zamude pri dobavi itd.

## DOBIČKOVNO MESTO ODGOVORNOSTI

$$DMO = SMO + PMO$$

Je seštevek stroškovnega in prihodkovnega mesta odgovornosti.

Nadziramo uresničevanje obvladljivega dobička, ki je sodilo (ali prihodki (–obresti) – stroški (stroški finančnih in skupnih služb) = obvladljivi dobiček = kosmati dobiček).

$$ODMIK = URESNIČEN - PREDRAČUNSKI OBVLADLJIVI DOBIČEK$$

Zato moramo pri nadziranju dobičkovnega mesta odgovornosti upoštevati pravila, ki veljajo za prihodkovno in stroškovno MO.

Sodilo za primerjavo je dobiček. Računamo odmik pri dobičku. **Skoraj nikoli** niso vsi stroški in prihodki obvladljivi. Problem je pri določanju obvladljivosti gospodarskih kategorij  $\rightarrow$  najboljše je po metodi izločanja. Vodja prenese navzdol vse razen tistega kar taksativno določi v naprej.

### Kaj je potem osnova?

Osnova je obvladljivi dobiček. Vedno ugotavljamo odmik med uresničenim in predračunskim obvladljivim dobičkom. Vendar preden lahko postavimo sodilo, moramo določiti:

- obvladljive ekonomske kategorije in
  - transferne cene.
- } problem

Ker so enote **znotraj podjetja** relativno samostojne, in ker se ponavadi te oblikujejo skladno s proizvodnim procesom, te enote druga za drugo opravljajo neke faze proizvodnega procesa, kar pomeni, da druga drugi zaračunavajo svoje proizvode in storitve in cene, po katerih zaračunavajo te proizvode ali storitve imenujemo **transferne cene**. Te cene lahko vodje svobodno oblikujejo (lahko na tržnih cenah), lahko pa so notranje določene. Odvisno od tega so transferne cene lahko obvladljive ali neobvladljive.

### Transferne cene lahko temeljijo na:

- 1) TRŽNIH CENAH, kar pomeni, da se znotraj podjetja upoštevajo enake cene, kot da bi se izvajala prodaja oz. nakup zunaj podjetja.

Problemi:

- predmet poslovanja znotraj podjetja so navadno polizdelki pri izvedeni vertikalni proizvodnji, za katere nimamo tržnih cen
- neskladja v cenah med posameznimi gospodarskimi panogami se lahko prenašajo tudi v podjetje

## 2) PRILAGOJENIH TRŽNIH CENAH

Tržne cene ponavadi dajejo različno možnost pridobivanja dobička tistim, ki kupujejo, zaradi tega, ker imajo pri nakupu manj stroškov kot tisti, ki prodajajo. Dodatni stroški so povezani s pospeševanjem prodaje. To je razlog, da tudi takrat, kadar upoštevamo za transferne cene tržne cene, te zmanjšamo za tiste stroški in pri tistih, ki zaradi prodaje znotraj podjetja ne nastopajo. In na ta način izenačimo razmere za pridobivanje dobička.

## 3) STROŠKIH

- Dejanski stroški
- Standardni stroški (so najbolj primerni, saj vsi ostali stimulirajo višjo porabo)
- Prilagojeni stroški
- Mejni stroški

Transferne cene se v tem primeru oblikujejo na podlagi stroškov in k tem se prišteje nek dobiček. To je tako imenovano oblikovanje transfernih cen na podlagi **stroškov plus**.

Problem pri takšnem oblikovanju cen je, da končna PC ni tolikšna, da bi pokrila vse stroške posameznih mest odgovornosti in pokrila tudi ustrezen dobiček. To je razlog, da ta cena ni priporočljiva, zaradi tega, ker pomeni preveliko prerazporeditev prihodkov med prve proizvodne faze. Če pa se ta način določanja transfernih cen uporablja, morajo biti uporabljeni standardni stroški in pa standardni dobiček.

## 4) CILJNEM DOBIČKU

Najbolj priporočljivo je, da se notranje prodajne cene določajo na ciljnem dobičku. Transferne cene so prilagojene glede na to kakšen dobiček želimo ustvariti na ravni podjetja.

## 5) CILJNIH STROŠKIH

## 6) DRUGE REŠITVE

### Presojanje transfernih cen z vidika:

- NMO (nakupno mesto odgovornosti)
- PMO (prodajno mesto odgovornosti)

Pri oblikovanju notranjih prodajnih cen, četudi so svobodno oblikovane, naj bi upoštevali prispevek za kritje, fiksne stroške in dobiček v obeh mestih odgovornosti, ki se sporazumevata o prenosnih cenah. Značilno za tisto mesto, ki kupuje je, da je to material ali storitev, ki jo vgradi ali uporabi pri proizvodnji proizvoda, ki ga proda bodisi na trg ali drugim mestom odgovornosti.

Interes podjetja kot celote pri oblikovanju transfernih cen je, da obema (NMO in PMO) zagotovi enak prispevek za kritje. PZK naj bi bil vsebinsko in velikostno enak pri obeh enotah.

$PC = \text{str.} + \text{dobiček (sprem. str. + PZK)}$

nabavna vrednost + stroški predelave + PZK = PC proizvodne enote → izločimo vse C, ki niso nastali pri tem mestu odgovornosti, ker je to znotraj podjetja.

Za to **nakupno mesto** je značilno, da ima za ta proizvod določeno PC.

$$PC = \frac{\text{str.} \cdot \text{mat.}}{\text{storitev}} + \text{dodatni stroški} + \text{pričakovani PZK}$$

Dodatni stroški in PPZK so določeni, spremeni pa se lahko nabavna cena.

Pogajamo se toliko časa, dan nabavna cena ni večja od tiste, ki zagotavlja vnaprej opredeljen prispevek za kritje (PZK).

Pri **prodajnem oddelku** pa velja  $PC = NC$ .

$$PC (NC) = \text{stroški} + \text{PZK}$$

**Ali je PZK, realiziran na ta način, večji ali manjši kot, če bi ga oblikovali navzven?**

- ponavadi je prispevek za kritje pri notranjih transfernih cenah večji kot pri nabavi oz. prodaji zunaj podjetja (še str. oglaševanja). To je razlog, da se o tem ne odločamo na podlagi dobička ali polne lastne cene. Vedno se odločamo le po spremenljivih stroških, kar pomeni, **da vedno ugotavljamo prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička**. Morajo biti transferne cene tako oblikovane, da stimulirajo notranji transfer.

Problem so obvladljive in neobvladljive ekonomske kategorije.

**Poenostavljen stopenjski izkaz poslovnega izida dobičkovnega mesta kot mesta odgovornosti in dobičkovnega mesta kot ekonomske enote:**

|                                                                   |       |
|-------------------------------------------------------------------|-------|
| 1. Obvladljiva prodana količina zunaj podjetja                    |       |
| 2. Proste prenosne (transferne) cene                              |       |
| 3. <b>Obvladljivi prihodek od prodaje</b>                         | 1+2   |
| 4. Neobvladljivi prihodki                                         |       |
| 5. <b>Skupaj prihodki</b>                                         | 3+4   |
| 6. Obvladljivi spremenljivi stroški                               |       |
| 7. <b>Obvladljivi PZK</b>                                         | 3-6   |
| 8. Neobvladljivi spremenljivi stroški                             |       |
| 9. <b>PZK stalni str. in dobiček</b>                              | 7-8   |
| 10. Obvladljivi stalni str.                                       |       |
| 11. <b>Obvladljivi dobiček</b>                                    | 9-10  |
| 12. Prisojeni stalni stroški podjetja (ravnateljski splošni str.) |       |
| 13. <b>Dobiček enote</b>                                          | 11-12 |

**Ali je mogoče, da so obvladljivi prihodki večji od celotnih prihodkov?**

- NE, ali so enaki ali manjši.

## NALOŽBENO MESTO ODGOVORNOSTI

Značilno zanj je, da je odgovornost prenesena navzdol za dobiček in naložbe. Vodja lahko s svojimi napačnimi odločitvami podjetju povzroči največ škode. Najbolj pretehtana sodila!

Zahteve glede sodila: (bolj kot pri ostalih MO)

### 1. DOBIČKONOSNOST SREDSTEV = dobičkovnost prih. × obračanje sredstev

Kazalnik, ki pokaže ali je bilo podjetje uspešno ali ne, je ROA – dobičkonosnost sredstev.

|          |         |
|----------|---------|
| sredstva | kapital |
|----------|---------|

$$ROA = \frac{\text{dobiček}}{\text{sredstva}}$$

Na tej podlagi ugotovimo, koliko dobička prinašajo sredstva oz. uspešnost posloводства pri gospodarjenju s sredstvi.

Ker pa so sredstva lahko financirana z lastnimi ali pa tujimi viri, se pogosto uporablja tudi kazalnik **dobičkonosnosti kapitala**, ki pokaže dobičkonosnost sredstev z vidika delničarjev – to je lastnikov podjetja. Značilno za ta kazalnik je, da v števcu upoštevamo celoten dobiček, v imenovalcu pa kapital, kar z drugimi besedami pomeni tista sredstva, ki so financirana s kapitalom.

Trditev, da je **bolje, če se podjetje financira iz dolgov** (obresti na kredit zmanjšujejo dobiček) **drži, če** je obrestna mera manjša od dobičkonosnosti v podjetju.

Ker pa je sredstvo tehnično enako produktivno in z njim povzročamo enake stroške proizvodnje in prodaje proizvodov, ne glede na vir financiranja, je treba za odločitev o naložbi takrat, kadar je ta financirana s posojilom, dobičku dodati obresti za to posojilo. Na ta način izločimo vpliv financiranja na naložbeno odločitev. Vpliv financiranja pa se pokaže v kazalniku dobičkonosnost kapitala, kjer pri izračunu upoštevamo resnično doseženi dobiček brez obresti.

$$DU\_PONT\_formula : \quad \frac{\text{dobiček}}{\text{sredstva}} = \frac{\text{dobiček}}{\text{prihodki}} * \frac{\text{prihodki}}{\text{sredstva}}$$

$$PC = LC + \text{dobiček}$$

**Dobičkonosnost sredstev**, ki je opredeljena kot  $\frac{\text{dobiček}}{\text{sredstva}}$ , je tem večja, čim večja je dobičkovnost prihodkov in čim hitrejša je obračanje sredstev.

To je razlog, da je kazalnik dobičkonosnost sredstev ponavadi razstavljen na 2 delna kazalnika, ki kažeta ali je dobičkonosnost sredstev posledica večjega deleža dobička v prihodkih ali hitrejšega obračanja sredstev. Z nadaljnjo razčlenitvijo pa lahko ugotovimo naprej, ali je **dobičkovnost prihodkov posledica** :

1. manjših stroškov in katerih stroškov, ali pa posledica
2. večjih prihodkov in katerih prihodkov oz.  
ali je večja dobičkovnost posledica:
3. hitrejšega obračanja sredstev in katerih sredstev.

Dobiček in sredstva morajo biti obvladljiva!

Ali je povečanje dobička posledica povečanja prihodkov ali obračanja sredstev vidimo iz izkaza poslovnega izida.

In to razstavljanje je znano kot **DU PONT formula**. Koristna za dolgoročno usmerjanje podjetja, ker nam omogoča predvideti obseg sredstev pri katerem bo njihova dobičkonosnost optimalna.

Prihodke in stroške razčlenjujemo kot smo obravnavali pri prihodkih in stroških.

Sredstva (iz bilance stanja) razčlenimo na:

- finančne naložbe = edina sredstva, ki takrat, ko jih imamo na zalogi prinašajo prihodek in praviloma tudi dobiček.
- obratna sredstva = manj jih je, bolje je (zaloge materiala, zaloge dokončanih proizvodov, terjatve do kupcev) → pri želji za povečanje obračanja sredstev se vedno usmerjamo na obratna sredstva.
- osnovna sredstva (zagotavljajo proizvodnjo).

**KOLOKVIJ!** Na katera sredstva se osredotočimo, če želimo povečati obračanje sredstev?

- a) vsa sredstva
- b) finančna sredstva
- c) gibljiva sredstva
- d) obratna sredstva**

**Odmike pri sredstvih** je potrebno razčleniti na najmanj te tri dele zaradi tega, ker so osnovna in obratna sredstva sicer nujna za izvajanje proizvodjalnega procesa, vendar so z njimi vedno povezani tudi stroški zalog. To je razlog, da jih moramo imeti v proizvodjalnem procesu le toliko, da je zagotovljen nemoten proizvodjalni proces. To je tudi razlog, da pri analizi odmikov ta sredstva razčlenimo na posamezne vrste sredstev (obratna sredstva → zaloge, denar, terjatve )

#### SLABOSTI:

Med bistvenimi zahtevami za merilo pa je, da mora zagotavljati, da bodo **sprejete odločitve optimalne tudi z vidika podjetja kot celote**. To merilo – o katerem smo govorili, kljub temu, da se v praksi veliko uporablja, **tej zahtevi ne ustreza**.

Zaradi tega, ker vodje sprejemajo odločitve, ki izboljšajo njihov rezultat, ni pa nujno, da tudi rezultat podjetja kot celote.

2. To je razlog, da se v zadnjem času za merjenje uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti uporablja sodilo **REZIDUALNI DOBIČEK ali PREOSTALI DOBIČEK**, ki pa ima to lastnost, da zagotavlja optimalno odločitev tudi z vidika podjetja kot celote.

Nobeno sredstvo, ki ga ima podjetje ni zastoj → najprej ugotovimo koliko dobička, bi moralo naložbeno mesto zagotoviti lastnikom, naložbenikom.

To sodilo se v zadnjem času uporablja **tudi kot sodilo investiranja nasploh**.

Značilno za rezidualni dobiček je, da je to dobiček, ki ga dobimo, če od resničnega dobička, ki je razlika med prihodki in stroški, odštejemo nek ciljni dobiček, ki ga izračunamo na podlagi vnaprej opredeljene minimalne dobičkonosnosti sredstev.

**REZIDUALNI (CILJNI) DOBIČEK = (Predračunski) Dobiček – Ciljni koeficient dobičkonosnosti \* W naložbe (sredstev)**

Minimalna dobičkonosnost sredstev je ponavadi:

- povprečna dobičkonosnost v podjetju,
- obrestna mera (strošek kapitala) ali
- dobičkonosnost za najmanj tvegano naložbo.

Sprejeta je naložba na tistem mestu odgovornosti, kjer je preostali ali rezidualni dobiček največji.

**Preostali dobiček je tudi izločilni kriterij pri tistih naložbah**, pri katerih je vnaprej določena, zaradi porabe družbenega ali državnega denarja, opredeljena oz. zahtevana minimalna dobičkonosnost.

**Ekonomsko dodana W (EVA) → preostali dobiček**

EVA se v zadnjem času pojavlja pod pojmom ekonomski dobiček, ki se pojavlja kot mera uspešnosti za ocenjevanje poslovanja podjetij. Njegova velikost je odvisna od želje lastnikov po velikosti dobička.

Tudi pri naložbenem mestu odgovornosti odmik pri dobičkonosnosti in odmik pri preostalem dobičku razstavljamo na delne odmike. Edina omejitev pri delnih odmikih so predračunski podatki, kar je ponavadi večji problem pri statičnih kot dinamičnih ekonomskih kategorijah. ← nadziranje po mestih odgovornosti.

SLABOSTI:

Problemi pri merjenju so enaki kot pri dobičkovnem mestu odgovornosti. Težko pa najdemo tudi način, kako upoštevati opremo, ki jo uporablja več mest odgovornosti.

## **PRIMERJAVA MEST ODGOVORNOSTI IN GOSPODARSKIH ENOT**

Pri mestih odgovornosti upoštevamo le obvladljive ekonomske kategorije, pri gospodarskih enotah pa vse gospodarske kategorije.

- Gospodarska enota:
  - DM – sodilo = dobiček
  - NM – sodilo = dobičkonosnost sredstev, rezidualni dobiček
- Mesto odgovornosti:
  - DM – sodilo = obvladljivi dobiček
  - NM – sodilo = obvladljiva dobičkonosnost, obvladljivi rezidualni dobiček

Razlike med GE in MO niso pomembne le pri končnem izidu, temveč tudi znotraj posameznih kategorij, ki na njega vplivajo. Pomembno je stopenjsko ugotavljanje PI.

**KOLOKVIJ!** Kakšna je razlika med GE in MO?

Odg.: GE so tiste enote v podjetju za katere ugotavljamo poslovni izid. GE ne more biti stroškovno ali prihodkovno mesto odgovornosti.