

2. RAČUNOVODSKE KATEGORIJE IN METODE

1. Ekonomske kategorije in odločanje

-dinamične

-statične

Te kategorije vplivajo na finančni in poslovni izid. Nekatere kategorije so bolj pomembne, nekatere manj. Najbolj pomembne so: stroški

2. Stroški

Pri poslovnih odločitvah so najpomembnejši stroški, zato moramo natančno poznati, kdaj znesek obravnavamo kot strošek in kako se str. v različnih okoliščinah obnašajo.

Poznavanje zneskov, ki izpolnjujejo pogoje, da so str., je izjemno pomembno, ker so str. tisti, ki jih lahko upoštevamo v kalkulacijah in jih prevalimo na naše kupce. To je zlasti pomembno pri podjetjih in organizacijah, kjer se prodajne cene določajo na podlagi kalkulacij in ne na trgu – to so tista podjetja, pri katerih je dobiček drugotnega pomena, bolj pomembno pa je ustvarjanje dobrin, ki so splošnega pomena (zavodi, javna podjetja)

Pogoji, da je znesek lahko strošek:

- 1) prvina poslovnega procesa
- 2) prvina se troši
- 3) prvina se da izraziti vrednostno
- 4) znesek je nujno povezan s poslovnim procesom
- 5) znesek je v neki normalno opravičljivi višini
- 6) znesek se pokriva iz prihodka, kar pomeni, da lahko povzroči tudi izgubo

RENTA: podjetje jo odplačuje človeku, ki se je poškodoval pri delu ⇒ ni strošek, ker ni povezan z proizvodnim procesom !!!

- **pojem stroškov:**

Stroške je pomembno proučevati po tistih kategorijah na podlagi katerih lahko potem vplivamo na zmanjševanje stroškov.

- **str. na količinsko enoto**: proizvode pri katerih so stroški $>$ prodajnih cen ukinemo, oziroma povečujemo obseg tistih pri katerih je razlika večja.

Pogoj, da nam da taka odločitev pravilen rezultat je, da so str. pravilno ugotovljeni – kadar uporabimo pravilno kalkulacijo, saj sicer dobimo namesto informacij o polni lastni ceni dezinformacijo. Posledice odločitve so drugačne od predvidenih.

- **po organizacijskih enotah**: da vidimo koliko posamezna enota prispeva k dobičku oz. izgubi podjetja. Glede na to, kakšno odločitev bomo sprejeli pa lahko str. po org. enotah proučujemo ali po mestih odgovornosti ali po ekonomskih enotah.

Če proučujemo str. po mestih odgovornosti, dobimo informacijo, kdo je s svojimi odločitvami vplival na velikost str..

Če proučujemo str. po ekonomskih enotah, dobimo informacijo o tem, katera dejavnost je več ali manj prispevala k izidu podjetja in na tej podlagi dobimo informacijo, katere dejavnosti moramo ukiniti oz. širiti.

Zniževanje stroškov je navadno usmerjeno v delovno silo.

- evidentiranje stroškov v knjigovodstvu

Vsi stroški, ki jih ponavadi v podjetju proučujemo, so praviloma evidentirani tudi v knjigovodstvu. Lahko so to dejansko nastali ali pa tudi predračunski stroški (AM, PČR).

Pri poslovnih odločitvah pa poleg stroškov, ki so evidentirani v knjigovodstvu upoštevamo tudi stroške, ki niso nikoli predmet evidentiranja v knjigovodstvu:

⇒ oportunitetni stroški: so izgubljeni prispevek za kritje, ki ga podjetje ni pridobilo zaradi nerealiziranih prihodkov in nerealiziranih spremenljivih stroškov.

$$\text{PRIHODKI} - \text{SPREMENLJIVI STROŠKI} = \text{PRISPEVEK ZA KRITJE}$$

- proučevanje stroškov prilagoditi namenu proučevanja

Ni nujno, da pri poslovnih odločitvah vedno upoštevamo vse stroške, celo obratno – skoraj pravilo je, da upoštevamo le nekatere od njih. In tem stroškom pravimo odločujoči stroški (pri vrednotenju zalog).

Včasih pa enako kot stroške obravnavamo tudi dobiček - kadar prodajno ceno določamo na podlagi metode stroški plus.

Da lahko stroške prilagodimo namenu proučevanja moramo zelo natančno poznati njihovo obnašanje. To je razlog, da lahko stroške delimo po različnih vidikih – upoštevamo en ali drug vidik.

• **Delitev stroškov**

1. **naravna vrsta stroškov**

So prvine poslovnega procesa in je naravno ali samoumevno, da so stroški prisotni pri poslovnem procesu.

$$\text{STROŠEK} = \text{POTROŠEK} * \text{CENA}$$

- ❖ *delovna sredstva*: NV * AM stopnja
- ❖ *predmeti dela*: normativ * NV predmeta dela

potrošek je izražen v različnih merskih enotah, odvisno od predmetov dela in je tisti obseg porabe, ki je potrebna za proizvodnjo proizvoda ali opravljene storitve = normativ

❖ *delo – delovna sila:*

potrošek odvisen od načina nagrajevanja, vendar ne glede na to, se ponavadi v zadnji fazi potrošek izrazi v urah, ponavadi v norma-urah.

cena = urna postavka

❖ *angažirane storitve:*

storitve vključene v proizvodnji proces, ne njegov rezultat

potrošek se kaže v različnih merskih enotah, odvisno od vrste storitve.

cena je nakupna cena

Delitev na naravne vrste stroškov je pomembno zlasti takrat, kadar eno prvino poslovnega procesa zamenjamo z drugo in takrat moramo točno poznati stroške ene in druge prvine, ker so uresničeni rezultati različni od predvidenih.

Pomen teh stroškov narašča, ker se zaradi racionalnosti povečuje outsourcing. Kontni načrt je narejen po naravnih vrstah stroškov.

2. predračunski, obračunski stroški – časovni vidik

Ta delitev stroškov je izjemno pomembna pri poslovodnem računovodstvu.

= obračunski stroški pri udejanjanju poslovne odločitve resnično nastajajo. Pri teh stroških nimamo nobene možnosti za njihovo različno prikazovanje.

= so stroški na katerih temelji poslovna odločitev, kar pomeni, da jih ugotovimo prej preden se začne proizvodni proces – preden poslovno odločitev udejanjimo – veliko možnosti za različno prikazovanje:

~ na podlagi dejanskih preteklih stroškov, vendar tako določeni stroški niso dobri:

- 1) razmere se spreminjajo – četudi so bili dejanski pretekli stroški upravičeni niso več dobri za napovedovanje prihodnjega poslovanja

2) v naslednja obdobja vlečemo vse neracionalnosti iz preteklega leta

~ ocenjeni prihodnji stroški temeljijo na preteklih dogajanjih, vendar že upoštevajo spremembe v prihodnosti. Negativna lastnost : vključujejo neracionalnosti iz preteklosti.

~ To je razlog, da se za predračun vedno bolj priporočajo standardni stroški.

Standardni stroški so teoretično upravičeni stroški za zahtevano kakovost proizvoda. Odvisno od tega, kako to upravičenost določimo, pa ločimo:

▪ *temeljne standardne stroške*

Temeljni standardni stroški so postavljeni za daljše časovno obdobje in ne upoštevajo sprememb, ki se pojavljajo zaradi tehničnega in tehnološkega napredka nasploh. To je razlog, da se v teoriji in praksi pogosto pojavlja očitek, da standardni stroški zavirajo razvoj. To je razlog, da se čedalje bolj propagirajo tekoči ali sproti standardni stroški.

▪ *sprotne ali tekoče standardne stroške.*

Značilno zanje je, da se stalno spreminjajo, odvisno od spremenjenih razmer. Pri sprotnih standardnih stroških poznamo tudi ti. normalne standardne stroške, ki poleg negativnih okoliščin upoštevajo tudi razmere, ki so za neko okolje normalne.

▪ *idealni standardni stroški* : pri njih upoštevamo idealne razmere, ki pa v praksi nikoli niso prisotne. Vedno je nekaj negativnih okoliščin, ki so razlog, da je treba upoštevati

▪ *realne standardne stroške* – pomenijo korekcijo idealnih standardnih stroškov za te negativne vplive.

Natančno je potrebno poznati razlike med obračunskimi in predračunskimi stroški, ker je razlika med predračunom in obračunom odmik. Odmik pokaže, koliko so bile razmere dobro ali slabo izrabljene. Če pa predračunski stroški niso postavljeni realno, je odmik posledica tudi predračunskih stroškov.

$$\boxed{\text{OBRAČUN} - \text{PREDRAČUN} = \text{ODMIK}}$$

3. Izvirni, izvedeni stroški – vidik sodelovanja znotraj ali zunaj podjetja

Izvedeni stroški so stroški, ki nastajajo zaradi tega, ker je podjetje razdeljeno na manjše enote, ki med seboj sodelujejo in druga drugi zaračunavajo svoje storitve ali proizvode.

Izvirni stroški so v bistvu osnovna poraba prvin poslovnega procesa.

Ta delitev je pomembna, ko se odločamo o transfernih ali prenosnih cenah.

4. Posredni, neposredni stroški – vidik možnosti prenašanja na stroškovne nosilce

Neposredni stroški na proizvode ali storitve prenašamo neposredno iz knjigovodske listine. Praviloma so to spremenljivi stroški, po navadi proporcionalno sorazmerno spremenljivi stroški.

Posredne stroške prenašamo na proizvode ali storitve s pomočjo osnov in prav posredni stroški so razlog, da je kalkulacija velikokrat nerealna, ker ne izberemo prave podlage – osnove za razporejanje teh stroškov → računovodstvo ima zato tako slabo podobo.

Z ne/posrednimi stroški je zelo povezana delitev na:

5. Stalni, spremenljivi stroški – vidik spreminjanja z obsegom proizvodnje

Stalni stroški: ~ omejeni

~ neomejeni. Zelo pomembno za poslovne odločitve, ker na tej delitvi temelji obseg proizvodnje, kjer nimamo ne izgube ne dobička.

Nujno stalni stroški – takrat kadar sprejemamo odločitev. Menimo, da so ti stroški nujno pomembni za proizvodjalni proces. Takrat, ko smo odločitev udejanjili moramo te stroške pokriti ne glede na to ali so se predvidevanja uresničila ali ne – da smo imeli prihodek. (amortizacija; redno vzdrževanje ne pa tudi investicijsko; zavarovanje, takse = vse kar je povezano z osnovnimi sredstvi) Ta strošek nam lahko v celoti pomeni izgubo.

Diskrecijski stalni stroški – stroški, ki niso nujni za proizvodjalni proces, kar pomeni, da se podjetje samo odloči, ali bo tekočem obdobju te stroške imelo ali ne, odvisno od tega, kakšen ima poslovni izid in kakšen ima finančni izid. To pomeni, koliko ima dobička in kako je plačilno sposobno.

Ti stroški negativno vedno vplivajo na poslovni izid, v obdobju, ko je bila storitev sprejeta; pozitivno pa lahko v sedanosti ali v prihodnosti ali nikoli. (str. reklame, izobraževalni str., R&R)

Spremenljivi stroški so lahko pri tem proporcionalni, degresivni, progresivni (sprememba glede na obseg proizvodnje).

Za poslovodno računovodstvo je bolj pomembno:

~ splošno spremenljivi stroški: pripišemo jih proizvodom s pomočjo osnov.

Praviloma degresivni, redko progresivni, ker dejavnost, ki te stroške povzroča, ni premo sorazmerna z obsegom proizvodnje, katere rezultat je storitev ali proizvod. Knjiženje povečuje manj kot obseg proizvodnje – degresivno.

~ neposredni spremenljivi stroški: praviloma proporcionalni, vendar to ni nujno

POSREDNI str. = STALNI str. + SPLOŠNO SPREMENLJIVI str.

NEPOSREDNI str. = NEPOSREDNI SPREMENLJIVI str.

Čim daljše obdobje upoštevamo, več je variabilnih stroškov; krajše kot je obdobje, več je fiksnih stroškov.

Na velikost stalnih stroškov vpliva čas – časovni stroški: več časa višji so.

Največji problem so splošni spremenljivi stroški:

- 1) pomen teh stroškov narašča
- 2) sorazmerno težko jih je pravilno – tako kot so nastajali – razporediti na posamezne proizvode → vse kalkulacije se zreducirajo na tole.

6. stroški proizvodjanja, stroški drugih funkcij – vidik poslovna funkcija

Priporočena metoda zalog je po proizvodjalnih stroških. Če želi podjetje vplivati na stroške posamezne funkcije mora imeti stroške razdeljene tudi po drugih funkcijah, kar pa je predrago.

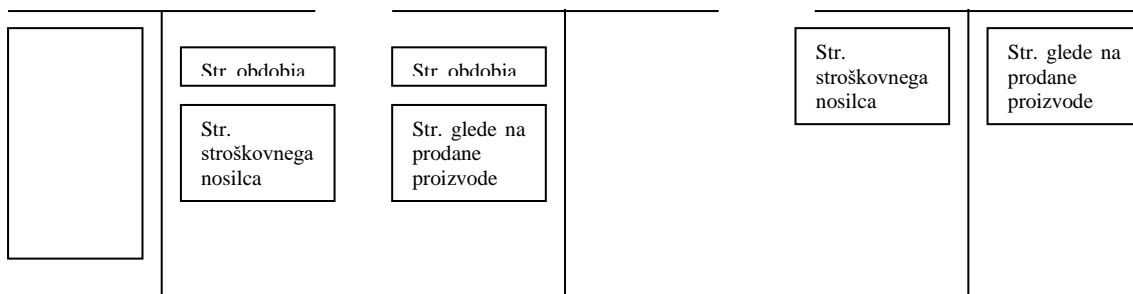
7. Stroški učinkov, stroški obdobja – vidik razmejevanja stroškov

= razmejevanje preko zalog

Str. obdobja: Nekateri stroški lahko takoj v obdobju, v katerem nastanejo, postanejo odhodki, ne glede na to ali je bil kak proizvod prodan ali ne. Vedno pa pomenijo izgubo.

Str. stroškovnih nosilcev = str. učinkov: Tisti stroški, ki jih najprej razmejujemo preko zalog in postanejo odhodki šele takrat, ko so proizvodi ali storitve, na katere se nanašajo prodani. Ti str. se nikoli ne nanašajo na preteklo obdobje, ker na R-4 ni nikoli salda.

4. STROŠKI



Od česa je odvisno koliko so stroški obdobja oz. stroški nosilcev?

Od metode vrednotenja zalog in od celotnih stroškov.

Koliko so lahko MIN, MAX stroški stroškovnih nosilcev?

MIN = najbolj zožena metoda zalog – spremenljivi proizvodjalni stroški

MAX = kolikor je najbolj razširjena metoda vrednosti zalog : vsi stroški, razen str. financiranja.

Kateri stroški ne morejo biti nikdar stroški stroškovnih nosilcev, četudi se nanašajo na prodane proizvode?

= stroški financiranja

1. LC proizvedenih proizvodov

- polna LC
- vsi neposredni str.
- vsi splošni str.
- stroški financiranja

vendar,

str. stroškovnih nosilcev ne more
biti polna LC, so manjši od
polne LC za stroške

2. LC prodanih proizvodov

- polna LC
- stroški....

$$\begin{aligned} \text{LC} &= \text{ neposredni stroški } + \\ &\quad \text{ splošni str. financiranja } + \\ &\quad \underline{\text{ splošni str. nabave, prodaje, uprave } +} \\ &= \text{ PLC } + \\ &\quad \underline{\text{ neposredni str. prodaje }} \\ &= \text{ PLC prodanih proizvodov} \end{aligned}$$

Kateri str. so razlog, da so str. proizvedenih proizvodov manjši od stroškov prodanih proizvodov ?

Neposredni stroški prodaje, ker se ne nanašajo na proizvode v zalogi.

8. Odločujoči, neodločujoči stroški – vplivanje na poslovne odločitve

Odločujoči stroški pravimo tistim stroškom, ki se spremenijo, če odločitev sprejmemo,

neodločujoči pa so tisti, ki ostanejo nespremenjeni, ne glede na sprejem ali zavrnitev odločitve.

Odločujoči: praviloma so to spremenljivi stroški, stalni pa le takrat, kadar odločitev vpliva tudi na spremenjene zmogljivosti (consko stalni stroški ali relativno stalni stroški, ki so stalni le do nekega obsega).

Najtežje pri poslovnih odločitvah je ravno določiti ne / odločujoče stroške.

To razmejevanje je razlog, da PLC nikoli ni dobra za sprejemanje poslovnih odločitev, ker stalnih stroškov ne moremo pravilno razporediti na proizvode ali storitve.

Posledica tega je, da tudi dobiček po posameznem proizvodu ni dobro merilo za poslovne odločitve, ker če želimo izračunati dobiček moramo odšteti tudi stalne stroške.

Ta delitev je razlog, da kot sodilo za poslovno odločanje upoštevamo prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička.

9. Dodatni, mejni, povprečni stroški – velikost spreminjanja

Za poslovno odločitev ni pomembno le, kateri stroški so odločujoči, temveč je pomembno tudi, kolikšni so odločujoči stroški in s tega zornega kota so odločujoči stroški vedno **dodatni stroški** – tisti stroški, ki jih povzroča dodatna proizvodnja.

Neposredno z dodatnimi stroški so povezani tudi tako imenovani **mejni stroški**, ki so ponavadi definirani kot dodatni stroški na enoto dodatnega proizvoda.

Pri poslovnih odločitvah o dodatni proizvodnji ponavadi izračunamo tudi **povprečne stroške**, kar pomeni PLC pred uvedbo in po uvedbi dodatne proizvodnje. Velikokrat so ti stroški boljše sodilo kot pa MC ali dodatni stroški, ker so v tem primeru zajeti tudi tisti stroški, ki bi jih morebiti ne zajeli med dodatnimi, čeprav med njih sodijo.

10. Obvladljivi, neobvladljivi stroški – vidik odgovornosti

Obvladljivi stroški so stroški, ki jih obvladuje - so v pristojnosti posamezne odgovorne osebe.

Neobvladljivi stroški so stroški, ki se sicer lahko nanašajo na enoto, ki jo posamezna odgovorna oseba vodi, vendar o stroških odloča nekdo drug.

Obvladljivost oz. neobvladljivost ekonomskih kategorij je povezana z oblikovanjem mest odgovornosti v podjetju. In v podjetju morajo za vsako ekonomsko enoto vzpostaviti posebne evidence o tem, katere kategorije so obvladljive in katere neobvladljive. In ko nadziramo uspešnost posameznika, vedno upoštevamo samo obvladljive ekonomske kategorije.

Najpogostejše posamezne vrste stroškov:

~ **obvladljivi:** neposreden material za proizvodnjo

$$\text{str. materiala} = \text{potrošek} * \text{cena}$$



odgovarja – obvladljivo

le kadar je nabava v proizvodnji in ne centralna enota

neposredni stroški dela

$$\text{str. dela} = \text{potrošek} * \text{plača}$$

→ problem vsiljenih delavcev

Praviloma so obvladljive ekonomske kategorije, ki zadevajo neposredno proizvodnjo, nikdar pa niso to stroški skupnih služb v podjetju, čeprav jih morajo pokriti iz svojih prihodkov ekonomske enote, kar pomeni, da jim znižujejo uspešnost.

RAČUNOVODSKE METODE – KALKULACIJE

Kalkulacijo lahko razumemo v ožjem in širšem smislu.

S kalkulacijo vedno ugotovimo nek rezultat oz. neko ceno, ki je lahko na različnih ravneh. V **najširšem smislu** besede pomeni kalkulacija ugotavljanje stroškov za podjetje kot celoto, za dejavnost kot celoto, za posamezen proizvod, skupino proizvodov ali celo na ravni države. S tega zornega kota je **kalkulacija tudi izkaz uspeha**.

▪ Računski postopek ugotavljanja stroškov za stroškovni nosilec

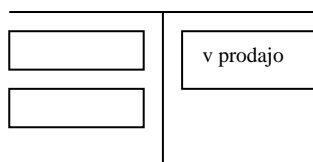
Str. nosilec (v najširšem pomenu besede) je lahko katera koli kategorija, za katero želimo ugotoviti. **Str. nosilec v najožjem smislu** pa je proizvod ali storitev, ki je namenjen prodaji in za katerega je določena PC. Značilno za stroške namreč je, da morajo biti v končni fazi vsi pokriti s prihodki od prodaje proizvodov ali storitev.

To, da lahko kot stroškovni nosilec obravnavamo tudi celotno dejavnost, je razlog, da nekateri za širše opredeljevanje kalkulacij namesto stroškovnega nosilca uporabljajo stroškovni objekt.

Medtem, ko je proizvod ali storitev kot str. nosilec uporabljen pri kalkulacijah v ožjem smislu.

STROŠKOVNI NOSILEC

ZALOGE



Pri proizvodih oz. storitvah moramo ločiti začasne in končne stroškovne nosilce.

Končni stroškovni nosilci so tisti, pri katerih so nastali že vsi stroški, so na fazi, kjer jim je določena PC.

Začasni stroškovni nosilci so tisti, za katere še niso nastali vsi stroški, kar pomeni, da še niso v fazi, v kateri je določena PC.

Razlika med stroški in PC še ni poslovni izid, medtem ko pri končnih stroškovnih nosilcih je.

S kalkulacijo je povezan tudi pojem stroškovno mesto in pojem povzročitelj stroškov.

Stroškovno mesto je funkcionalno – teritorialno ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem nastajajo ali v zvezi s katerim nastajajo stroški.

〔 **Stroškovni nosilec** = proizvod ali storitev, zaradi katerega nastajajo stroški.
Stroškovno mesto: to so stroški, ki imajo 1 povzročitelja stroškov. 〕

2. definicija stroškovnega mesta : izhaja po do zdaj uporabljenih metodah vrednotenja

Po metodi kalkulacije po sestavinah dejavnosti (aktivnostih)

metoda ABC

Povzročitelji stroškov ali aktivnosti, ki jih mora podjetje opraviti zato, da kupi prvine poslovnega procesa. Te prvine vključi v proizvodjalni proces, ga izvede, proda dokončane proizvode in dobi za njih denar.

Str. pripisujemo proizvodom ali storitvam zato, ker so proizvodi ali storitve porabniki teh dejavnosti.

▪ **Kalkulacije lahko členimo po različnih merilih:**

1. ČAS :

A) predračunske

Naredimo prej, preden odločitev sprejmemo

B) tekoče ali sprotne

Poleg predračunske in obračunske kalkulacije, poznamo tudi sprotno ali tekočo kalkulacijo, ki jo opravimo med proizvodnim procesom oz. med letom, zato da lahko sprejmemo korektivne akcije.

C) obračunske

Z njimi ugotovimo ali smo dosegli tisto, kar smo predvidevali.

2. NAMEN:

A) kalkulacije str. cene

Je lahko PLC ali pa zožena stroškovna cena. Vedno je zožena kadar delamo kalkulacijo za vrednotenje zalog.

B) kalkulacija prodajne cene

C) kalkulacija nabavne cene

▪ **Glede metodike kalkuliranja pa ločimo samo 2 vrsti kalkulacij:**

a) delitvene kalkulacije

b) kalkulacije z dodatki

a) Delitvene kalkulacije – v najožjem smislu

$$\text{➤ str./enoto} = \frac{\text{stroški}}{\text{št. enot proizvodov}}$$

Ni potrebno deliti stroškov po posameznih vrstah.

Pogoj za uporabo delitvene kalkulacije:

~ ena vrsta proizvodov ali več vrst proizvodov, ki jih je mogoče izraziti z enim proizvodom.

Med delitvene kalkulacije sodijo:

→ **enostavna**

→ **razčlenjene po stroškovnih mestih**, kar pride v poštev zlasti takrat, ko se proizvodnja odvija na več str. mestih, kar pomeni, da je izvedena vertikalna ali horizontalna delitev dela, posledica česar je fazna proizvodnja ali proizvodnja proizvodov, ki se vgrajujejo v enoten proizvod.

→ **z ekvivalentnimi števili**: imamo več vrst proizvodov, vendar jih je moč izraziti z enim proizvodom, zaradi tega, ker je med stroški neko stalno razmerje.

→ **vezanih proizvodov**: imamo en glavni proizvod kot obvezen nastopa pri proizvodnji glavnih proizvodov tudi stranski proizvod. Stroški glavnega proizvoda izračunamo tako, da od celotnih stroškov odštejemo izkupiček stranskih proizvodov (žagovina)

b) Kalkulacije z dodatkom

Pogoji:

- imamo več vrst proizvodov, za vsakega pa poznamo neposredne stroške. Iz tega izhaja, da je pri kalkulaciji z dodatkom, potrebno stroške razdeliti najmanj na 2 dela:

- ▶ **neposredni stroški** glede na njihov značaj. Ti stroški pri kalkulacijah niso problem – se z njimi posebno ne ukvarjamo
- ▶ **posredni stroški** so skupni stroški, ki zadevajo več proizvodov, zato moramo poiskati ustrezne osnove za razporejanje.

Vrste:

- 1) Kalkulacije z enostavnim dodatkom
- 2) Kalkulacije z več dodatki

V Slovenskih računovodskih standardih (SRS) pa so opredeljene 4 vrste kalkulacij z dodatki:

1. Kalkulacije z enostavnim dodatkom splošnih stroškov

izračunamo $KDSS = \frac{\sum \text{Posredni_stroški}}{\text{osnova}}$

Imamo proizvod A, B in C.

Osnova je ista za vse posredne stroške.

Nato razporejamo posredne str. na posamezne proizvode tako, da množimo:

$KDSS * \text{osnova}_A$ $KDSS * \text{osnova}_B$ $KDSS * \text{osnova}_C$

Osnova je neposredna velikost in jo dobimo tako, da seštejemo neposredne velikosti za proizvod A, proizvod B in proizvod C. Značilno za osnovo je, da je neposredna velikost, ki jo lahko spremljamo za vsak posamezen proizvod. To velja za vse osnove, ne glede na vrsto kalkulacije.

Ta kalkulacija da prej dezinformacije kot informacije, ker značilno za osnovo mora biti, da je povezana s posrednimi stroški, kar pomeni, če se povečuje osnova se morajo povečevati tudi posredni stroški in obratno.

Ta kalkulacija je praktično neuporabna:

- kot osnova v podjetju so največkrat uporabljene neposredne plače. To pomeni, da so čistila, AM, direktorjeva plača, odvisni od neposrednih plač, kar pa zagotovo ne drži. To je razlog, da so se razvile druge kalkulacije.

2. Kalkulacije z razčlenjenim dodatkom splošnih stroškov po vrstah splošnih stroškov

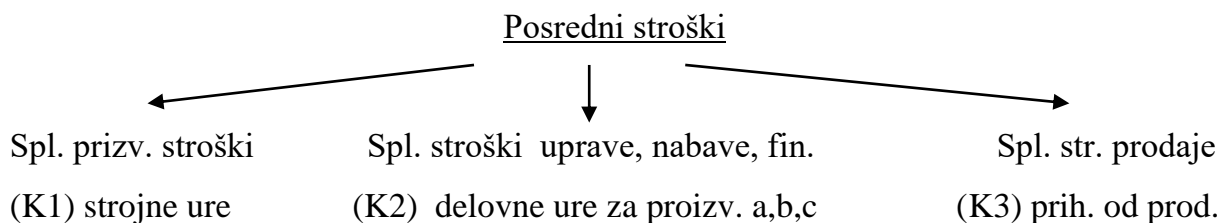
Posredne stroške moramo razdeliti na več delov. Kriterij za razdelitev je osnova za razporejanje. Osnovo izbiramo tako, da naj bi bila povzročitelj stroškov.

Posredni stroški:

splošni spremenljivi stroški
splošni stalni stroški

} V proizvodnji in izven proizvodnje

Prim.:



- pogoj je, da imamo za izbrane osnove podatke za posamezne proizvode a, b, c.
- neposredni str. prodaje so že pripisani proizvodu.
- ponavadi ne evidentiramo prihodkov po proizvodih, razen če jih ne potrebujemo za posebne namene.

K1 = koliko splošnih stroškov je potrebno pokriti z 1 strojno uro oz. delovno uro oz. prih. od prodaje. Ta koeficient pove, koliko moramo z vsako osnovo, poleg osnove, pokriti še splošnih stroškov.

Naslednji korak je analiza najprimernejše osnove za razdelitev stroškov.

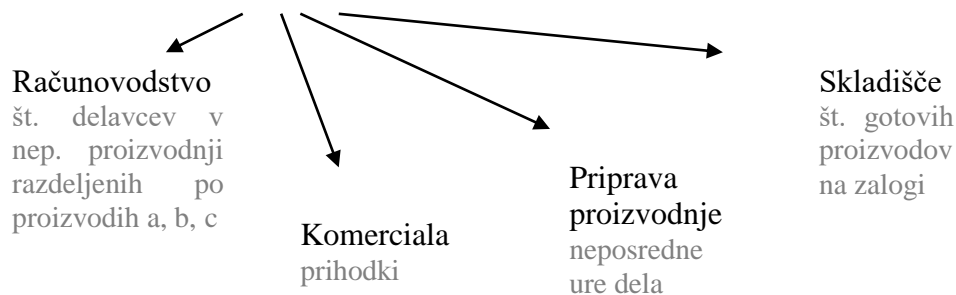
Stroški \ Proizvod	A	B	C
1. Neposredni stroški			
2. Posredni stroški	K1 * osnova A1	K1 * osnova B1	K1 * osnova C1
	K2 * osnova A2	K2 * osnova B2	K2 * osnova C2
	K3 * osnova A3	K3 * osnova B3	K3 * osnova C3
3. Σ Stroškov			
4. Št. proizvodov			
LC= 3/4			

3. Kalkulacija z razčlenjenim dodatkom splošnih stroškov po stroškovnih mestih

Imamo lahko neposredna ali posredna oz. splošna stroškovna mesta.

Prim.:

Posredni stroški, ki nastajajo na 4 str. mestih:



Za vsa stroškovna mesta je značilno, da na njih nastajajo splošni stroški. Ne zanima nas, koliko vrst stroškov nastaja na teh str. mestih. Za vsako str. mesto upoštevamo drugo osnovo. Nadaljnji postopek je enak kot pri 2. vrsti kalkulacije.

Σ vseh stroškovnih mest = splošni stroški

4. Kalkulacija z razčlenjenimi dodatnimi splošnimi stroški po vrstah in str. mestih

Glede, na točki 2 in 3 bi v tem primeru imeli 12 (4*3) ključev – morali bi napraviti 12 dodatkov splošnih stroškov, kar se največkrat ne dela.

Na podlagi polne .C sploh ne odločamo, ampak da bi odpravili te razlike, ki se pojavljajo zaradi nepravilno izbrane osnove za razporejanje splošnih stroškov na str. nosilce se v zadnjem času pojavlja **metoda ABC – kalkulacije na podlagi sestavin dejavnosti.**

Ta metoda je usmerjena v splošne spremenljive stroške. Njen glavni namen je pravilno ugotavljanje spremenljivih stroškov na enoto učinka. Kot nadaljevanje te metode se je pojavil tudi tako imenovani **ABC management**, katerega glavni cilj je preoblikovanje procesov oz. zmanjšanje potrebnih aktivnosti.

Glavni pojmi, ki jih uvaja ta metoda so:

- ▶ **sestavine dejavnosti (aktivnosti)**, ki jih dobimo tako, da celoten proizvodni proces razdelimo na posamezne dele. Ker pa se te sestavine dejavnosti potem upoštevajo pri kalkulacijah, bi preveliko število sestavin pomenilo preveč zapleten kalkulacijski postopek, kar je razlog, da te sestavine dejavnosti združujemo v ti. skupine. Ker pa morajo biti dejavnosti razdeljene na posamezne proizvode moramo pri združevanju upoštevati nekatera pravila:
 1. Združene sestavine morajo biti med seboj logično povezane.
 2. Posamezni končni proizvodi ali posamezna storitev mora biti porabnik vseh sestavin dejavnosti, ki so združene v skupine in to v enakem razmerju.
 3. Za vse sestavine dejavnosti je mogoče določiti isto enoto mere.
- ▶ **Povzročitelji stroškov, dejavnost**
- ▶ **Merila dejavnosti** (začasni str. nosilec – na novo opredeljeno str. mesto = str., ki imajo 1 povzročitelja).

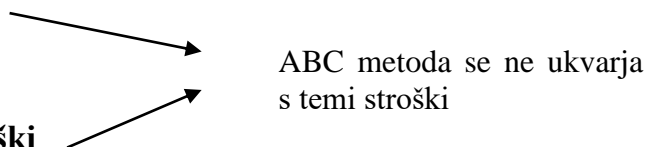
Koraki pri ABC metodi:

- 1) Pregled stroškov
- 2) Opredelitev sestavin dejavnosti, potrebnih za izvajanje PP
- 3) Povezanost sestavin in stroškov
- 4) Izračun stroškov na enoto mere – enoto začasnega str. nosilca. To moramo narediti zato, ker so posamezni proizvodi porabniki storitev v različnem obsegu – posledica je, da jim moramo pripisati različen obseg stroškov.

Prim.:

Vse stroške v podjetju razdelimo na 3 dele:

- neposredni stroški
- **splošni spremenljivi stroški**
- splošni stalni stroški



	A	B
Neposr. str.	x	y
Spl. str.	$K1 * D1A$	$K1 * D1B$
	$K2 * D2A$	$K2 * D2B$
	$K3 * D3A$	$K3 * D3B$
vsi sprem. str.		

Splošni spremenljivi stroški

1. po vrstah

stroški 1
stroški 2
stroški 3
stroški 4

$$D1 = S1 + S3 + S5$$

$$D2 = S2 + S4 + S6 + S7$$

$$D3 = S8$$

stroški 1, stroški 2 → D1
 stroški 3 → D2
 stroški 4 → D3

2. po dejavnosti

S1
S2
S3
S4
S5
S6
S7
S8



ugotovimo, da je sestavin preveč in jih poskušamo združiti v homogene skupine

3 stroškovna mesta:

$$K1 = \frac{str.1 + str.2}{D1}$$

$$K2 = \frac{str.3}{D2}$$

$$K3 = \frac{str.4}{D3}$$

Stroškovno mesto je opredeljeno, ko so izračunani stroški na enoto stroškovnega nosilca. Na končne str. nosilce prenašamo stroške glede na porabo začasnih stroškovnih nosilcev.

$D1 = S1 + S3 + S5$ ~ je seštevek za proizvod a in b

Pogledamo koliko je posamezen proizvod porabnik te dejavnosti – glej tabelo zadaj!

Problem pri tej metodi je, da je izjemno težko te dejavnosti določiti in spremljati do posameznega proizvoda (kot pri klasični metodi). Glede na to, na kateri ravni poslovnega procesa se pojavljajo stroški, ki so povezani s posamezno dejavnostjo ločimo:

- **sest. dejavnosti na ravni končnega proizvoda.** Te sestavine se pojavljajo vedno, kadar proizvajamo končen proizvod, kar pomeni, da so z njimi povezani neposredni stroški.
- **sestavine dejavnosti na ravni serije.** To so tiste dejavnosti, ki se pojavljajo vedno takrat, kadar začnemo z novo serijo. Značilno za te stroške je, da jih ne moremo pripisati direktno posameznemu proizvodu, ker te sestavine dejavnosti ne nastajajo takrat, ko se posamezen proizvod proizvaja. Med take stroške, ki so povezani s temi sestavinami dejavnosti bi lahko uvrstili: planiranje proizvodnje, zagon proizvodnje... - so posledica dejavnosti, ki se nanašajo na vso serijo.
- **sest. dejavnosti na ravni proizvodnje** so tiste dejavnosti, ki so nujne zato, da se proizvodni proces razvija, vendar niso odvisne od št. končnih proizvodov ali št. serij- Med take stroške bi lahko uvrstili vzdrževanje opreme, spreminjanje proizvodnega procesa ...

- **sest. dejavnosti na ravni podjetja.** To so tiste dejavnosti, ki so sicer nujno potrebne za delovanje podjetja, ne pa za sam proizvodni proces. To je razlog, da teh sestavin dejavnosti ne moremo povezovati s posameznimi proizvodi. Kar pomeni, da stroškov povezanih s temi sestavinami dejavnosti ne moremo prerazporediti na posamezne proizvode = stalni stroški.

Na podlagi sestavin dejavnosti po različnih ravneh se je razvila tudi ti. **metoda ugotavljanje dobičkovnosti posameznih ravni v podjetju**. Pri tej metodi poiščemo razliko med prihodki in stroški na posamezni ravni. Ta razlika je vsebinsko enaka različnim prispevkom za kritje pri do sedaj uporabljeni kalkulaciji z dodatki.

Razlike med zdajšnjimi kalkulacijami in ABC

a) **Med katere kalkulacije sodi ABC?**

- kalkulacija z dodatki po stroškovnih mestih.

b) **drugače opredeljena stroškovna mesta**

- ABC : pomembni stroški
- zdajšnja kalkulacija: pomembno nastajanje stroškov – proizvodni proces

c) **govori o stroškovnem objektu**

- c) **s to metodo ne moremo ugotoviti polne LC**, ker nimamo osnove za razporejanje stalnih stroškov

- d) pri tej metodi je **kot podlaga za razporejanje splošnih spremenljivih stroškov vedno uporabljena sestavina dejavnosti izražena v količinskih merskih enotah** – nikoli v denarju

Kalkulacije (zdajšnje)	ABC metoda
<p>Prihodki - neposredni stroški</p> <hr/> <p>= prispevek za kritje posrednih stroškov in dobička (prisp. za kritje 1)</p>	<p>Prihodki - neposredni stroški (dejavnost na ravni proizvod.)</p> <hr/> <p>= dobičkovnost na ravni proizvodnje</p>
<p>Prihodki - sprem. proizv. str.</p> <hr/> <p>= prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička (prisp. za kritje 2)</p>	<p>Prihodki - stroški na ravni proizvoda in na ravni serije</p> <hr/> <p>= dobičkovnost na ravni serije - je približno enaka prispevku za kritje stalnih stroškov in dobička</p>
<p>Prihodki - proizv. stroški</p> <hr/> <p>= kosmati dobiček ali prisp. za kritje str. NUP, finančnih str. in dobička</p>	<p>Prihodki - vsi str., ki so povezani z dejavnostjo na ravni proizvoda, serije, celotne proizvodnje</p> <hr/> <p>= dobičkovnost na ravni proizvodnje – je približno enaka kosmatemu dobičku (pri kalk. z dodatkom smo odšteli tudi nekatere stalne stroške)</p>
<p>Prihodki - vsi stroški</p> <hr/> <p>= dobiček</p>	<p>Prihodki - str. vseh ravni</p> <hr/> <p>= dobičkovnost na ravni podj.</p>

Pri metodi ABC odštejemo str. vseh ravni ne glede na to, da so nekateri med njimi tudi stalni. Tako dobljena dobičkovnost na ravni podjetja velja le za podjetje kot celoto, ostale dobičkovnosti pa po proizvodih.

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE

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

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

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.

Da je **računovodsko predračunavanje in obračunavanje** za delovanje podjetja pomembno je vidno tudi iz SRS, ki imajo poseben standard posvečen predračunavanju (**SRS 20**) in poseben standard za računovodsko obračunavanje (**SRS 23**).

Ta dva obdelujeta ekonomske kategorije po vrstah in uporabnikih (sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke, odhodke, stroške in pa poslovni izid):

- **za notranje uporabnike** RP in RO (lahko narejen za manjše enote v podjetju, podjetje kot celoto ali za posamezne ekonomske kategorije)

- ▶ **za zunanje uporabnike** (le RO in ponavadi se nanaša na podjetje kot celoto – z zunanjimi uporabniki deluje podjetje kot celota)
- ▶ **čas ali za naprej ali za nazaj** je pri tem lahko poslovno leto ali krajše obdobje (za zunanje uporabnike je navadno poslovno leto)
- ▶ Poleg za podjetje kot celoto je v teh standardih navedeno tudi kako je potrebno napraviti predračunavanje in obračunavanje za **povezana podjetja**.

Za katere uporabnike ne uporabljamo računovodskega predračunavanja?

- za zunanje uporabnike

Obračun pove, kaj je podjetje doseglo.

Predračuni praviloma 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.

PLAN : PREDRAČUN

Odnos med planom in predračunom sledi dejstvu, da je **predračunavanje** informacijska funkcija, **plan** pa odločitvena funkcija.

Iz tega izhaja, da je predračun lahko le podlaga planu.

Načrt ali plan je cilj, ki ga sprejme vodstvo podjetja, kar je razlog, da je lahko plan ali načrt samo eden.

Predračun pa je lahko v več variantah in eden izmed predračunov vedno postane plan.

Predračun tudi, če je le eden, postane plan, ko ga kot svoj cilj sprejme vodstvo podjetja.

To je razlog, da je predračun opredeljen, kot celovit formalni načrt, ki vrednostno opredeljuje prihodnje poslovanje podjetja. Ker opredeljuje prihodnost podjetja se vedno nanaša na:

1. vnaprej opredeljeno poročevalsko enoto
2. prihodnje obdobje
3. je oštevilčen

1. Vnaprej opredeljena poročevalska enota

Poročevalsko obdobje je navadno eno poslovno leto- V posameznih primerih pa je to obdobje lahko krajše oz. daljše od 1 poslovnega leta, odvisno od tega, za kakšno obdobje želimo dobiti osnovo, podlago za obračune.

- vedno daljše od 1 poslovnega leta:
 - investicije – *predračun naložb*
 - stroški vedno takrat, kadar stroške dolgoročno razmejujemo – *predračun stroškov*. Ti stroški so AM, dolgoročne časovne razmejitve.
- predračun za obdobje krajše od 1 leta:
 - *predračun denarnih tokov*

2. Prihodnje obdobje

Pri predračunu moramo vnaprej opredeliti poročevalsko enoto, da vemo kako naprej organizirati spremljanje ekonomskih kategorij, da bomo lahko ugotovili ali je bilo tisto, kar smo načrtovali tudi doseženo.

- Poročevalska enota** je lahko :
- podjetje kot celota
 - posamezen proizvod
 - posamezna storitev,

odvisno od namena proučevanja.

3. Predračun je oštevilčen

Oštevilčen mora biti zato, da lahko ugotavljamo odmik med predračunom in obračunom.

Če ni oštevilčen, ne moremo izračunati odmika, ker nimamo osnove.

Kaj je osnovni pogoj, da lahko med seboj primerjamo predračun in obračun?

- da je oštevilčen

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

- **Poleg tega, da služijo predračuni kot podlaga za planiranje in nadziranje imajo tudi stranske učinke:**

1) Izpolnjuje zahteve tekočega načrtovanja

Za to je razlog v tem, da praktično ni mogoče sprejeti plana brez predračuna, ki ga naredijo ustrezne službe.

2) Spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje

Končni rezultat računovodskega predračunavanja in s tem planiranja, je dobiček ali čisti dobiček podjetja. Da pa lahko pridemo do čistega dobička, moramo prej načrtovati prihodke, stroške in odhodke. Te kategorije pa so posledica delovanja različnih služb.

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. 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.

3) 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.

4) Uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote

Če opredelimo poročevalske enote, dobimo sodilo za nadziranje ali po mestu odgovornosti ali po kakšnih drugih enotah.

5) 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.

Ko pa pripravljajo predračun, morajo to svoje delovanje tudi ovrednotiti. Iz tega naj bi izhajala zavest, da vsak njihov ukrep in njihova odločitev lahko pomeni za podjetje strošek in to naj bi potem upoštevali tudi pri svojih vsakodnevnih odločitvah.

6) Zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve

Zakonske zahteve zadevajo predvsem tiste organizacije, pri katerih se PC ne oblikujejo na podlagi povpraševanja in ponudbe, ampak na podlagi predračunskih kalkulacij (javna podjetja, zavodi, kjer praktično naredijo predračun in na podlagi tega dobivajo prihodke)

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 (npr. centralna računovodska služba v Autocommercu?)

7) Spodbuja zaposlence, da svoje dejavnosti usmerijo k doseganju podjetniških ciljev

Ta stranska korist je posledica drugega stranskega koristnega učinka.

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

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

Vsako podjetje lahko obravnavamo iz finančnega zornega kota in pa iz gospodarskega zornega kota. To je razlog, da moramo s celostnim predračunom podjetja pokazati uspešnost iz obeh zornih kotov.

To je razlog, da v bistvu celosten predračun sestavljata 2 delna predračuna:

A) Finančni predračun:

Kaže uspešnost finančne funkcije.

Končni zadnji predračun pri finančni funkciji je predračun izkaza finančnega izida.

Le ta pokaže sposobnost podjetja plačevati obveznosti ob zapadlosti. To je končni predračun, da pa pridemo do tega predračuna moramo napraviti več delnih predračunov:

- ***predračun kapitala***, s katerim pokažemo premike
 - znotraj kapitala (rezdelitev nerazdeljenega dobička, prodaja novih delnic),
 - premike v kapital (povečanje kapitala z dokapitalizacijo) in
 - premike iz kapitala (zmanjšanje kapitala z razdelitvijo nerazporejenega dobička – dividende).
- ***predračun sredstev*** in obveznosti do virov sredstev = predračunska bilanca stanja
- ***predračun naložb***

Posledica teh 3 predračunov je predračun finančnega izkaza, ki pokaže ali imamo na koncu presežek prejemkov ali primanjkljaj. Ali smo porabili več ali manj od prejemkov.

B) Predračun poslovanja:

Kaže uspešnost podjetja z gospodarskega vidika.

- 1) Prvi je **predračun prodaje** in je prvi zato, ker mora podjetje proizvajati tisto, kar je mogoče prodati in ta predračun praktično narekuje predračun proizvodnje.

Edina omejitev je zmogljivost paše ta je le začasna omejitev.

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

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) Predračunu prodaje sledi **predračun proizvodnje**, ki ga najprej naredimo količinsko.

Podlaga zanj je predračun prodaje in pa zaloge gotovih proizvodov. Prodaja je lahko:

- iz proizvodnje
- iz zalog na začetku obdobja.

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.

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.
<hr/>
= Proizvodnja

- 3) Če imamo količinsko proizvodnjo, moramo narediti **predračun prvin poslovnega procesa**. Prvi predračun, ki temu sledi je predračun neposrednega materiala. Nanj vpliva poraba materiala in obseg proizvodnje.

4) **Predračun neposrednega dela**

Zavisi od normativa porabe dela 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 zahtevnost in povprečno urno postavko
- ◊ da celotno delo prevedemo na najbolj enostavno delo ali s pomočjo količnika zahtevnosti dela ali pa da delo izrazimo s številom točk. Odvisno od rešitve, ki jo izberemo za izračun stroškov dela, upoštevamo v prvem primeru plačo za najbolj enostavno delo, v drugem primeru pa vrednost točke.

$$\text{število delavcev} * \text{povpr. zahtevnost} = \text{pogojni delavci} * \text{plače za enostavno delo}$$

$$\text{število točk} * \text{vrednost točke} = \text{stroški dela}$$

5) **Predračun stroškov neposrednih storitev**

Opravimo podobno kot predračun stroškov dela, ker nimamo zalog.

$$\text{normativ storitev} * \text{cena posamezne storitve}$$

Proizvodnja: → neposredni proizvodjalni stroški
 → splošni proizvodjalni stroški
 → splošni stroški NUP in financiranja

Neposredni stroški prodaje.

6) *Predračun splošnih proizvodnih stroškov*

Splošni proizvodni stroški so lahko spremenljivi ali stalni.

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.

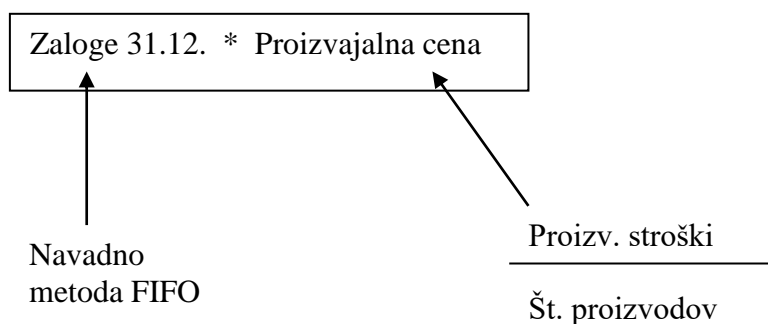
Prišli smo do vseh stroškov proizvodjanja. Ali lahko zdaj izračunamo kosmati dobiček?

KD = Prihodki – Proizvajalni stroški za prodane proizvode

Mi smo izračunali stroške za proizvedene proizvode. Stroške za prodane proizvode pa gledamo v zalogah 31.12. in 1.1..

7) *Predračun zalog dokončanih proizvodov*

Po predračunu splošnih proizvodnih stroškov sledi predračun zalog dokončanih proizvodov zato, da lahko naredimo predračun kosmatega dobička.



8) Predračun kosmatega dobička

Prihodki
- Predračuni (3+4+5+6)
- Zaloge 1.1.
+ Zaloge 31.12
<hr/>
= Kosmati dobiček

9) Predračun stroškov prodajanja in drugih splošnih stroškov

V celotnem obsegu s tem, da vedno pri stroških prodajanja **razdelimo del, ki se spreminja in del, ki je stalen.**

Zajema vse stroške NUP in financiranja. 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 dobička

Kosmati dobiček
- Predračun (9)
<hr/>
= Predračun dobička

Postavke v predračunu morajo biti vedno ločene na spremenljivi in stalni del.

11) Predračun čistega dobička

Predračun (10)
- Davek na dobiček
<hr/>
= Predračun čistega dobička

Za čisti dobiček je značilno, da ga plačuje podjetje kot celota, 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.

- **razlog je davek na dobiček**

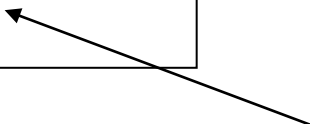
12) predračun nabave materiala

Ta predračun naredimo tudi v okviru poslovanja in zelo vpliva na predračun financiranja.

Razlog, da ta predračun delamo v okviru poslovanja je v tem, da moramo s predračunom poslovanja zagotoviti nemoten poslovni proces.

Upoštevamo:	
	Uporaba v proizvodnji
-	Zaloge 1.1.
+	Zaloge 31.12.

Ciljne zaloge:
kažejo kakovost
naših dobaviteljev



Predvsem so ciljne zaloge materiala posledica kakovosti dobaviteljev (**zunanji vpliv**), optimalne zaloge materiala – optimalno naročilo (**notranji vpliv**).

Optimalno naročilo in optimalne zaloge materiala so tiste, pri katerih so stroški naročanja in skladiščenja minimalni.

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

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

- Vsi predračuni so lahko sestavljeni po delih podjetja, po dejavnostih, razen **predračuna čistega dobička.**

- Razlog: davek iz dobička

Če podjetje želi narediti predračun čistega dobička, mora narediti vse predračune (predračune vseh dejavnosti), po istem postopku, samo s prirejenimi ekonomskimi kategorijami. Kot predračun poslovanja je potrebno narediti tudi predračun financiranja in predračun izrednih dogodkov, tako da se za vsako dejavnost ugotovi dobiček.

- **Predračuni financiranja se delajo v okviru finančne funkcije.**

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 ni nujno, da je v tistem trenutku, ko je podjetje **gospodarsko uspešno** nujno tudi **plačilno uspešno**:

- mi imamo velike terjatve do kupce, ki niso stare in smo gospodarsko uspešni, nimamo pa finančne uspešnosti, ker nimamo denarja za plačilo obveznosti, saj je le ta vezan v terjatvah.
- 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 izhajajo,

da **po določenem času finančno neuspešno podjetje postane tudi gospodarsko neuspešno.**

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

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.

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

- **statično predračunavanje**

Značilno zanj je, da upošteva pri računanju odmikov prvotno sprejeti predračun, ne glede na to, da se je obseg poslovanja spremenil in da so se s tem spremenile upravičeno tudi nekatere ekonomske kategorije.

100 kosov proizvodov $\overrightarrow{500.000}$ SIT
80 proizvodov 490.000 SIT

10.000 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 odmikov in za analizo vzrokov odmikov **NIKOLI** ne upošteva statično predračunavanje, ampak se vedno upošteva:

- **giblivo predračunavanje**

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
- ▶ stalne stroške

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

$$TC = VC/\text{enoto učinka} * \text{št. enot} + FC \text{ v celotnem obsegu}$$

Prim:

$$VC = 400.000$$

$$FC = 100.000$$

Predračun :

$$\begin{array}{r} 4.000 * 100 \\ + \quad 100.000 \\ \hline TC = 500.000 \end{array}$$

$$\text{Stroški proizvodnje: } 4.000 * 80 + 100.000 = 420.000$$

Šele ko naredimo novi predračun, lahko računamo **odmik**:

$420.000 - 490.000 = 70.000 \longrightarrow$ odmik je neugoden. Glede na obseg proizvodnje in razmere, smo porabili več, kot bi smeli.

- Predvidena PC = 6.000
- Realizacija 80 proizvodov ob predpostavki, da FC niso bili realizirani kot načrtovano (100.000), ampak 90.000 SIT.

Pri stalnih str. smo bili dobri, ker so bili kontrolirani v celotnem obsegu.

Z vidika stalnih str. ali je bilo podjetje dobro ali slabo?

- prej je bila RVC po enoti proizvoda 1000 (tudi stalni stroški na enoto so bili 1000), zdaj pa imamo:
- $\frac{90.000}{80.000} = 1100$ To pomeni, da je RVC toliko manjša in na to RVC so vplivali stalni stroški, ki pa na to razliko ne bi vplivali, če bi se zmanjšali za toliko, kot se je zmanjšal obseg proizvodnje.

Pri gibljivem predračunavanju lahko obravnavamo stalne stroške ali pa gibljive stroške. **Gibljive stroške** moramo obravnavati zato, da lahko dobimo realno osnovo za računanje odmikov, **stalne stroške** pa zato, da ugotovimo, kako stalni stroški pri spremenjenem obsegu poslovanja vplivajo na uspešnost podjetja. Da stalni stroški na uspešnost podjetja pri manjšem obsegu poslovanja ne bi vplivali negativno na dobiček, bi se morali ti zmanjšati bolj kot pa obseg poslovanja. Razlog je v tem, da na celotni dobiček vpliva RVC/enoti in pa število enot.

Z vidika stalnih stroškov je pomembno, da ugotovimo, koliko so prispevali k uspehu podjetja:

$$\begin{array}{r}
 \text{št. proizvodov} \\
 \text{PC} = 6000 \quad * \quad 100 \quad = 600.000 \quad - \\
 \text{str./enoto} = 5000 \quad * \quad 100 \quad = 500.000 \\
 \hline
 100.000
 \end{array}$$

Ugotovili smo, da smo načrtovali 100.000 stalnih stroškov, kar pomeni, da smo po enoti načrtovali 1000 SIT. Denimo, da so bili stalni stroški doseženi 90.000.

$$90.000 -$$

$$\underline{100.000}$$

$$10.000$$

→ Odmik je ugoden, ker so se stalni stroški zmanjšali. Vendar pa so

imeli ti stroški negativen vpliv na poslovanje, ker so bili večji na enoto 1100 na enoto → učinka, kljub temu da so se znižali.

$$\text{Načrt. VC} = 4000$$

$$\text{LC} = 4000 + 1100 = 5100$$

$$\text{RVC} : 6000 -$$

$$\underline{5100}$$

$$900 * 80 = 72.000 \quad \rightarrow \text{Dobiček namesto 100.000 planiranega. Zmanjšati bi morali}$$

stalne stroške za toliko, da bi kljub zmanjšanju proizvodnje dosegli dobiček.

Računovodski standardi obravnavajo gibljivo predračunavanje z vidika stalnih stroškov.

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

- Rastoče predračunavanje

Je podlaga za predračun doseženo v preteklem obdobju in to je največkrat uporabljeno v naših podjetjih.

Slabost tega predračunavanja je, da praktično v naslednja obdobja vnašamo vse neracionalnosti, ki smo jih imeli v preteklem letu. To je razlog, da se v organizacijah bolj prizadevajo za ustvarjanje ustrezne podlage, kot pa za zmanjšanje stroškov.

Tipičen pokazatelj tega je: državna uprava – proračun, kjer si vsak prizadeva, da bi tisto, kar mu je bilo dodeljeno tudi porabil.

- Ničelno predračunavanje

Izhaja iz dejstva, da noben znesek ne more biti upoštevan v predračunu, če ni izkazano, da je potreben za realizacijo programa. Izhaja iz predpostavke, da je treba vse dosedanje dejavnosti analizirati in jih vključiti v predračun le, če je nujno potreben. Zato mora biti vsak izdatek in vsak strošek posebej upravičen.

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

Slabosti: ta postopek je zelo zapleten. Porabimo veliko časa za usklajevanje, zato je ta način z vidika racionalnosti samega predračunavanja pogosto neupravičen.

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

▪ Spodbude za doseganje ciljev podjetja

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

A. Pogostost poročanja o dosežkih

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.

B. Giblivo predračunavanje

Če nimamo gibljivega predračunavanja, nimamo prave osnove za primerjavo.

C. Denarne spodbude

So različno stimulatívne za različne ljudi.

Č. Udeležba pri načrtovanju

Tisti, ki so potem zadolženi za doseganje 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 probleme, kise pojavljajo pri uresničevanju ciljev, zato lahko že takrat opozorijo na možnost uresničevanja oz. pogoje, ki morajo biti pri tem izpolnjeni.
- omogoča uporabo širšega znanja na več odločevalnih ravneh v podjetju, medtem ko bi pri načrtovanju od zgoraj navzdol lahko upoštevali samo znanje vrhovnega vodstva
- Če posamezniki sodelujejo pri ciljeh, jih poskušajo tudi doseči – to je stranski učenk predračunavanja.

Možnosti pri načrtovanju:

- od spodaj navzgor
- od zgoraj navzdol
- srečujoče

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 nj. 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*, kjer upoštevamo informacije višjih in nižjih ravni.

D. Realni standardi

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

Poleg tega, da imamo prenapet oz. preohlapen plan, lahko to povzroča tudi ti.

plansko mrtvilo = razlika med tistim, kar bi lahko bilo doseženo in med tistim, kar je bilo doseženo

→ *napet plan*
Plan 100.000 proizvodov → uresničeno 90.000

Odmik = uresničeno – načrtovano = 90.000 – 100.000 = 10.000

Odmik je neugoden – ni realen odmik.

→ *ohlapen plan*
Plan 100.000 proizvodov → uresničeno 105.000

Odmik = uresničeno – načrtovano = 105.000 – 100.000 = 5.000

Odmik je ugoden, vendar iz tega ne moremo ugotavljati ali je bil načrtovalec dober, ker plan ni postavljen realno.

Realen plan: 95.000

Realen plan: 105.000

Odmik: 10.000 Odmik: 5.000
Plansko mrtvilo: 5.000 Plansko mrtvilo: 0
(95.000 – 90.000), ker je bil slučajnost, da je plansko mrtvilo
plan nerealen, pa je odmik 10.000. enako 0, ker nimamo cilja ni dober
- ne vemo, kaj moramo doseči.

Slabe strani nerealnega planiranja:

Plan je lahko prenapet, preohlapen, realen. Če je plan prenapet, se pojavlja plansko mrtvilo iz razloga, ker ni realno postavljen cilj, ki ga podjetja morajo doseči.

- ✘ izguba motivacije
- ✘ prevelike zaloge in s tem nepotrebni stroški (plan prodaje = 100.000 ⇒ realizirano 80.000)
- ✘ 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.
- ✘ 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.

E. Obvladljivost ekonomskih kategorij

Kadar načrtujemo, moramo vedno določiti tudi odgovorne osebe za doseganje, ki lahko odločajo o posameznih ekonomskih kategorijah.

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.

Predračun : Obračun

Da ju lahko med seboj primerjamo moramo imeti za predračun in obračun izpolnjene naslednje pogoje:

- ✓ isto metodiko, kar pomeni, da mora biti pripoznavanje ekonomskih kategorij in izračunavanje posameznih ekonomskih kategorij izvedeno enako v predračunu in obračunu
- ✓ enako opredeljene ekonomske kategorije, le da gledamo eno za naprej, drugo pa za nazaj
- ✓ enako časovno obdobje – OD DO v predračunu in obračunu
- ✓ vsebinsko enake kategorije

Razlike med RO in RP:

- RP so lahko sestavljeni v različicah. Ena različica je potem plan. RO ima eno samo 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) na novi ravni aktivnosti in vedno ugotovimo, kakšen bi bil predračun, če bi takrat ko smo ga delali poznali sedanji obseg dejavnosti.

Razliko med obračunom in predračunom 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.

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA NADZIRANJE PO MESTIH ODGOVORNOSTI

■ Temeljne značilnosti sodobnega podjetja

- sodobna podjetja se razvijajo, kar pomeni, da se povečujejo
- dosegajo cilje podjetja.

To je razlog, da je vedno treba preverjati ali so cilji doseženi ali ne.

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 blagajniški učinek** ali pa tudi dobiček, Vendar je ta drugotnega pomena = javna podjetja imajo oboje, zavodi pa le splošno blagajniški 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
- b) mesta odgovornosti
- c) evidenčne oz. računovodske enote

Računovodske enote:

Zanje je značilno, da **jih »oblikuje« računovodstvo**, s tem ko za določeno dejavnosti ali del dejavnosti ali za določen teritorialni del podjetja spremlja določene ekonomske kategorije. Takšno spremljanje je ponavadi posledica predpisov, ki zahtevajo, da se v nekaterih organizacijah za posamezne dejavnosti ločeno ugotavlja poslovni izid. Take zahteve se pojavljajo v **javnih podjetjih**, ki opravljajo več različnih dejavnosti in **zavodih javnega prava**, kjer morajo posebej evidentirati stroške in prihodke tistih dejavnosti, ki se financirajo iz javnih financ in posebno stroške in prihodke drugih

dejavnosti. Značilno za te enote je, da niso definirane v organizacijskem aktu organizacije, ampak v **pravilniku o računovodstvu**.

Ekonomске enote:

So manjši deli podjetja, za katere ugotavljamo poslovni izid. Za njih je pomembno, da poznamo stroške in pa prihodke in zaradi tega jih imenujemo tudi **poslovno-izidne enote**.

Pogoj, da lahko oblikujemo poslovno-izidne enote je, da te enote ustvarjajo prihodek na trgu ali znotraj podjetja. Za spremljanje uspešnosti poslovno-izidne enote bi bilo zadolženo **stroškovno računovodstvo**.

Za te enote pa ni nujno, da spremljamo temeljne vrste poslovnega izida, ampak tudi druge vrste poslovnega izida.

Temeljne vrste poslovnega izida:

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

Ali je smiselno ugotavljati vse temeljne vrste poslovnega izida za poslovno-izidne enote?

- čistega dobička ne moremo in ne smemo ugotavljati. Razlog je, ker ne moremo ugotoviti prave davčne stopnje, ker je vzeta tudi interni prihodek – promet med enotami.

Druge vrste poslovnega izida:

- 1) Razširjeni dobiček za obresti in neposredne stroške prodaje
- 2) Kosmati dobiček (prodaja – proizvodni stroški)
- 3) Prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička
- 4) Prispevek za kritje splošnih (posrednih) stroškov in dobička
- 5) RVC – za trgovska podjetja
- 6) Dohodek = Novo ustvarjena vrednost

plače za delo	+	
obresti za posojila	+	
davki in prispevki	+	
čisti dobiček	-	
izguba	=	
<hr/>		
novo ustvarjena vrednost		

DDV : Dohodek

DDV = dodana vrednost je dohodek, kar pomeni, da je z davkom na dodano vrednost obdavčen dohodek podjetja.

Za spremljanje uspešnosti poslovanja ekonomskih enot je **najprimernejši kosmati dobiček**, ker na podlagi tega ugotovimo, kakšen je prispevek ekonomske enote k uspešnosti podjetja.

V nobenem primeru pa ni primerno sodilo dohodek, ker vsebuje še 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**.

Ekonomske enote in mesta odgovornosti so vedno **opredeljeni v organizacijskem aktu podjetja**.

Mesto odgovornosti:

- a)** glavni vzrok za oblikovanje mest odgovornosti je **ustvarjanje možnosti za večjo uspešnost v podjetju. !!!**

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) Mesta odgovornosti so opredeljena tudi v SRS in sicer je rečeno, da so to v hierarhičnem ustroju podjetja mesta, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške in odhodke, prihodke ali dobiček. Nosilec, ki ima v svojem delokrogu odgovornosti tudi podrejena mesta, so odgovarja tudi za njih.

Iz tega izhaja, da višje vodstvo prenaša pristojnosti in odgovornosti navzdol, vendar se s tem ne znebi odgovornosti, ampak ostaja so odgovoren. 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 pa lahko mesta odgovornosti delujejo, so lahko kot taka 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 pomanjkljivosti mesta odgovornosti:

- ✓ Ugotavljanje uspešnosti po delih in s tem možnost za izboljšanje poslovanja, lažji nadzor...
- ✗ Zelo težko je usklajevanje ciljev med posameznimi mesti in se lahko dogodi, da bodo posamezna mesta delovala predvsem v lastnem interesu, ne pa v interesu podjetja kot celote. To je tudi razlog, da je potrebno vzpostaviti tak **kontrolni mehanizem**, da bi to v čim večji meri preprečili.

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 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.**

3) **Obseg posla** na enem mestu takšen, da ga lahko obvladuje ena odgovorna oseba, ker sicer je treba mesto odgovornosti razdeliti navzdol.

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 naštetih 4 mesta odgovornosti:

1. Stroškovno mesto odgovornosti
2. Prihodkovno mesto odgovornosti
3. Dobičkovno mesto odgovornosti
4. Naložbeno mesto odgovornosti

V tuji literaturi pa najdemo 5 vrst mest odgovornosti in tudi v praksi jih je ponavadi 5.

Stroškovno uravnano mesto odgovornosti

Navzdol je prenešana odgovornost za izvajanje nekaterih nalog s tem, da je za te naloge naprej **določen obseg stroškov**. Vodja mesta odgovornosti si mora prizadevati doseči **čim boljši kakovost storitev**, ne pa zmanjšanje stroškov. Pri tem je upoštevano načelo **MINMAX**. Uspešnost vodje tega mesta ne nadzorujemo na podlagi odmikov med dodeljenimi stroški in pa porabljenimi, temveč ga nadziramo, kako je dosegel

vnaprej dodeljene cilje. To je razlog, da pri tem mestu odgovornosti ne računamo odmikov, upoštevamo druga kakovostna NE računovodska merila.

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.

Standardno stroškovno mesto odgovornosti

Pri tem mestu odgovornosti višje vodstvo **prenaša navzdol odgovornost za stroške** in vodja si mora prizadevati opravljati dejavnosti z **čim nižjimi stroški**. Ta mesta odgovornosti so ponavadi oblikovana v podjetju za proizvajalne obrate.

Prihodkovno mesto odgovornosti

Zanj je značilno, da vodja tega mesta **odgovarja za prihodke** in ima pooblastila o odločanju za tiste stroške, ki neposredno lahko povečajo prihodke.

Ponavadi je kot prihodkovno mesto odgovornosti oblikovan komercialni sektor v podjetju.

Dobičkovno mesto odgovornosti

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

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

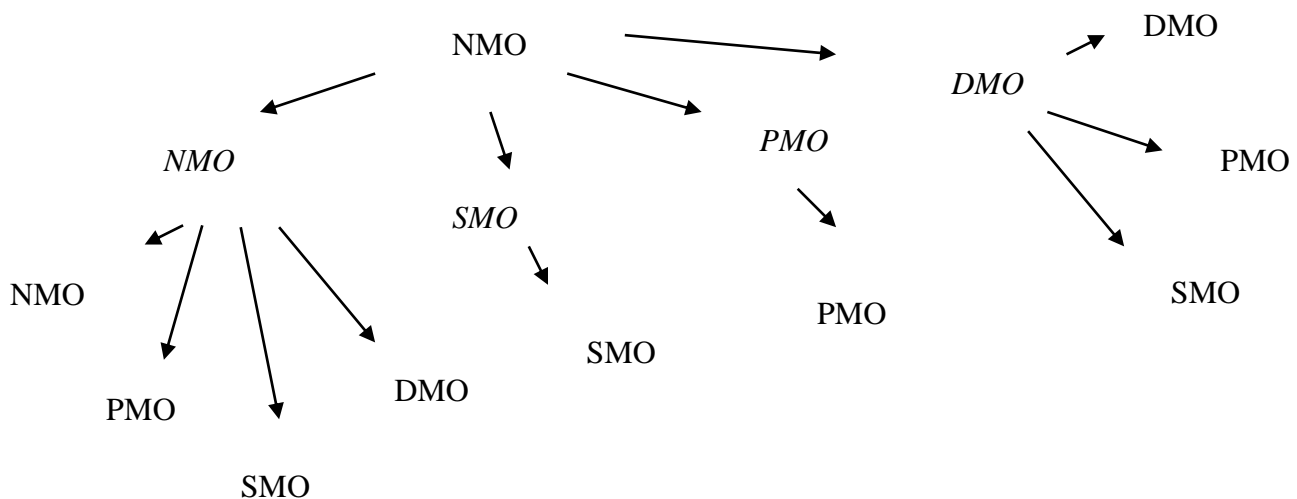
Na nižje enote so prenesena pooblastila tako za dobiček kot za sredstva, vendar tako kot velja za dobičkovno mesto odgovornosti, velja tudi za naložbeno mesto odgovornosti, da upoštevamo pri ugotavljanju uspešnosti le tiste kategorije, o katerih odloča oz. ki so v pristojnosti vodje mesta odgovornosti.

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**



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 stroškovno, dobičkovno in prihodkovno mesto odgovornosti.

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

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. Kategorije, ki jih upoštevamo pri spremljanju uspešnosti mest odgovornosti pravimo obvladljive ekonomske kategorije. To so tiste, ki so v pristojnosti vodje mesta odgovornosti.

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 službe. To pa pomeni, da se tako poslovanje po navadi podraži in namesto, da bi imeli pozitivne učinke, imamo negativne.

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...)

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

To je povezano z 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 računovodstvo, ki pripravlja informacije za nadziranje po mestih odgovornosti.

Računovodstvo odgovornosti je **del poslovnega računovodstva** (zbira, sumira, prenaša računovodske informacije po mestih odgovornosti), ne pomeni pa, da zbira nevtralne podatke – kot sta to stroškovno in finančno računovodstvo.

Poslovodno računovodstvo zbira **odločujoče informacije**. Te informacije zbira, sumira in prenaša odgovornim po posameznih mestih odgovornosti.

Naloge računovodstva odgovornosti:

1. **Ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim**, in te odmike vedno označi za ugodne ali neugodne. To je pomembno, ker + in - , ki je lahko rezultat odštevanja, ne pomenita vedno ugodno (+) oz. neugodno (-). To je odvisno od ekonomske kategorije.

U – N = odmik (-) pri stroških bi bil odmik ugoden, pri prihodkih pa neugoden
Pri stroških moramo vedno narediti gibljivo predračunavanje.

2. **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.

3. **Izbira primerno vsebino poročila**. 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. 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, problemu, o katerem je bilo odločeno.

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.

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

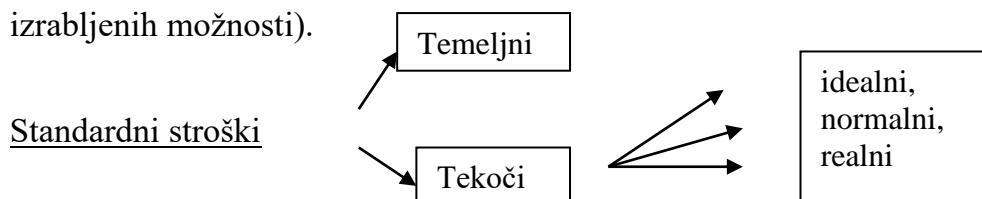
Kontrolni mehanizem mora biti prilagojen vrsti mesta odgovornosti. To je razlog, da moramo imeti drugačna sodila za nadziranje stroškovnega, prihodkovnega, dobičkovnega in naložbenega mesta odgovornosti.

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

Stroškovno mesto odgovornosti

Nadziramo stroške – gibljivo 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.

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

$$C = 500.000$$

$$R4 = 700.000$$

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

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 bit ustrezno vzpostavljene računovodske evidence, tako pri predračunavanju kot pri obračunavanju.

Posredne stroške pa delimo najmanj na 2 dela:

- stalne in
- spremenljive posredne stroške.

Razlog za to je v tem, da se ti dve vrsti stroškov različno obnašata pri spreminjanju obsega proizvodnje in da različno upoštevamo gibljivo 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 odmikov materiala so zaloge. Celotni odmik lahko računamo samo za material, ki je bil porabljen, cene pa so določene za celoten material, tudi tisti v zalogah.

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 sedanosti, 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

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

PRIHODKI = PC * Q J v merilu je potrebno upoštevati tudi spremenljive str.

Q * Δ C = Prispevek za kritje stalnih str. in dobička

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 posebej opredeljenega prispevka za kritje.

Posebej opredeljeni 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.

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

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

Prispevek za kritje: $PC_U * Q_U - Q_U * SPL. STR_{.U}$ – merimo uspešnost ekon. enote

Dobičkovno mesto odgovornosti

$$\text{DMO} = \text{SMO} + \text{PMO}$$

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. **Problem** tu je, da **skoraj nikoli** niso vsi stroški in prihodki obvladljivi.

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 pa so notranje določene. Odvisno od tega so transferne cene lahko obvladljive ali neobvladljive.

Večji problem, kot pri mestu odgovornosti znotraj podjetja, je problem **transfernih cen v mednarodnem merilu**, kjer matična ali obvladujoča družba svojim odvisnim družbam oz. tistim, ki jih obvladuje, določa transferne cene.

Transferne cene vplivajo na dobiček in s tem na davke na dobiček. Ker **transferne cene zelo vplivajo tudi na davke**, v posameznih državah, je v okviru držav OECD-ja sprejeta posebna smernica, ki določa, kako so lahko določene transferne cene.

Osnovno načelo pa je, da transferne cene ne smejo nikdar povzročat dvojnega obdavčenja, niti ne smejo omogočiti prelivanja dobička v eno državo iz druge države.

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) **PRILAGOJENE TRŽNE CENE**

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**

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 proizvodjalne faze. Če pa se ta način določanja transfernih cen uporablja, morajo biti uporabljeni standardni stroški in pa standardni dobiček.

4) CILJNI DOBIČEK

Najbolj priporočljivo je, da se notranje prodajne cene določajo na ciljnem dobičku. Ciljni dobiček je: Podjetje določi na ravni podjetja ciljni dobiček, in na tej podlagi tudi ciljne stroške. Izhodišče pri tem pa je na trgu dosežena prodajna cena končnega proizvoda.

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 prodaja bodisi na trg ali drugim mestom odgovornosti.

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

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

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. Obvladljivi prihodek od prodaje	1+2
4. Neobvladljivi prihodki	
5. Skupaj prihodki	3+4
6. Obvladljivi spremenljivi stroški	
7. Obvladljivi PZK	3-6
8. Neobvladljivi spremenljivi stroški	
9. PZK stalni str. in dobiček	7-8
10. Obvladljivi stalni str.	
11. Obvladljivi dobiček	9-10
12. Prisojeni stalni stroški podjetja (ravnateljski splošni str.)	
13. Dobiček enote	11-12

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

- NE, ali so enaki ali manjši.

Naložbeno mesto odgovornosti

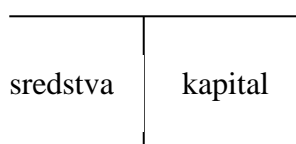
Značilno zanj je, da je odgovornost prenesena navzdol za dobiček in naložbe.

Zahteve glede sodila:

1. DOBIČKONOSNOST SREDSTEV = dobičkovnost prih. * obračanje sredstev

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

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



Osnovno merilo za ugotavljanje uspešnosti poslovanja naložb mesta odgovornosti je dobičkonosnost sredstev. 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 često 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.

$DU_PONT_formula : \quad \frac{dobiček}{sredstva} = \frac{dobiček}{prihodki} * \frac{prihodki}{sredstva}$	PC = LC + dobiček
---	-------------------

Dobičkonosnost sredstev, ki je opredeljena kot $\frac{dobiček}{sredstva}$, je tem večja, čim večja je dobičkovnost prihodkov in čim hitreje 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. prihodkov in katerih prihodkov oz.
ali je večja dobičkovnost posledica:
3. hitrejšega obračanja sredstev in katerih sredstev.

In to razstavljanje je znano kot **DU PONT formula**.

Dobiček = prihodki - stroški

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

Sredstva pa razčlenimo na:

- finančne naložbe = edine na zalogi prinašajo dobiček
- obratna sredstva = manj jih je, bolje je
- osnovna sredstva.

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

Finančne naložbe pa so med sredstvi podjetja edina sredstva, ki takrat, ko jih imamo na zalogi prinašajo prihodek in praviloma tudi dobiček.

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.

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 DOBIČEK = Dobiček – Ciljni koef. dobičkonosnosti * W naložbe

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.

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.

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O KADROVSKI FUNKCIJI

Značilno za kadrovske funkcije je, da se v njenem okviru bolj kot pri drugih funkcijah sprejemajo odločitve, ki temeljijo poleg na računovodskih tudi na ne računovodskih informacijah. Ker ima kadrovska funkcija veli vpliv na socialni položaj zaposlenih se ponavadi tudi takrat, kadar bi bile pomembne za odločitev računovodske informacije, odloča le na podlagi ne računovodskih informacij.

Tiste kadrovske odločitve, pri katerih so pomembne računovodske informacije, pa so predvsem:

- informacije o stroških dela,
- informacije o zaposlovanju,
- informacije, na katerih temelji merjenje uspešnosti kadrovske funkcije.

■ Stroški dela in plače

Pri stroških dela moramo strogo ločiti pojem plače, ki so del stroškov dela. **Stroški dela** so širši pojem in poleg plač obsegajo tudi povračila zaposlencem, ki so povezana z opravljanjem dela in pa prispevki in davki, ki so vezani med plače.

(str. dela = avtorski honorar, prevoz na delo, topli obrok ; storitve = dnevnic)

(kontiranje = razvrščanje poslovnih dogodkov na posamezne konte)

Kadar govorimo o **plačah**, takrat pa plače obsegajo vse prejemke za opravljeno delo in nadomestilo plač za čas, ko je delavec oz. zaposlenec opravičen do nadomestila.

Nadomestila, ki gredo v breme drugih, niso stroški podjetja, temveč podjetje samo začasno kreditira iz plačevalca nadomestila, namesto stroškov pa znesek prikaže kot terjatev do 3. osebe.

Pri plačah moramo ločiti **čisto plačo**, to so plače, ki jih dobijo zaposleni in z njimi lahko zadovoljujejo svoje potrebe, od plač, ki poleg čistih plač vsebujejo tudi prispevke iz plač.

Poleg tega pa poznamo tudi pojem **kosmate plače**, ki poleg plače vsebuje tudi prispevke in davke na plače.

strošek dela = kosmata plača

strošek plač = plača

Pri proučevanju plač moramo ločiti plače na zaposlenega in pa plače v celotnem obsegu.

A. Plače v celotnem obsegu so pomembne predvsem z vidika ugotavljanja uspešnosti podjetja. Pri plačah v celotnem obsegu moramo strogo ločiti vračunane plače, to so plače, ki so potrebne za izvajanje obsega poslovanja. Ponavadi so to vkalkulirane plače, kar pomeni, da jih podjetje vkalkulira v LC in obravnava kot strošek.

B. Plače na zaposlenega pa so pomembne z vidika zaposlenca.

Plače, ki zmanjšujejo poslovni izid, so plače, ki jih ne razmejujemo preko zalog.

Plače, ki ↓ poslovni izid = vračunane plače ⇒ storitvena podjetja

Vračunane plače so enake plačam, ki zmanjšujejo poslovni izid, v tistih organizacijah, ki nimajo zalog (storitve), proizvajalnih organizacijah pa bi bilo to mogoče le, če bi podjetje vrednotilo zaloge po stroških materiala in stroških storitev. Takšna rešitev v Sloveniji ni mogoča, zaradi tega, ker se zaloge vrednotijo najmanj po spremenljivih proizvodnih stroških, med temi so pa vedno tudi plače.

Izplačane plače so plače, ki jih zaposleni resnično dobijo za zadovoljevanje svojih potreb in se lahko nanašajo na:

- sedanje poslovno leto,
- na preteklo poslovno leto (tako se vedno obračunavajo plače) in pa na
- prihodnje poslovno leto (akontacije).

Izplačane plače vedno vplivajo na denarni tok v podjetju, kar pomeni, da so izplačane plače za uspešnost poslovanja pomembne tam, kjer ugotavljajo uspešnost na podlagi prodajnega toka = vse proračunske ustanove.

Plače, ki zmanjšujejo poslovni izid, pa vplivajo na poslovno izidni tok, Plače, ki zmanjšujejo poslovni izid, v praksi jim pogosto rečemo realizirane plače, ker so že pokrite iz prihodkov, pa zmanjšujejo poslovni izid v tistih organizacijah, ki ugotavljajo le tega po načelu poslovno izidnega toka.

Iz tega zornega kota ločimo:

plače za obdobje = obračunane plače

plače v obdobju = izplačane plače.

Kadar računamo življenjski standard zaposlenih vedno upoštevamo izplačane plače.

Zlasti takrat, kadar analiziramo ali primerjamo plače na zaposlenega, moramo vedno obrazložiti, katere od teh plač smo računali na zaposlenega ⇒ zlasti se v praksi ne loči med vračunanimi in vplačanimi plačami.

1. Določanje plač zaposlencem

Če želimo obračunati plače v podjetju, moramo poznati:

- a) obseg prihodka, ki ga lahko namenjamo zaposlencem,
- b) zakonodajo s tega področja
- c) sistem nagrajevanja v podjetju. Ponavadi je le ta z uporabo točk, kar pomeni, da moramo poleg mase plač poznati tudi št. točk, da lahko izračunamo vrednost točke, ki jo potem uporabimo za konkretno nagrajevanje oz. plačevanje dela.

Če želimo določiti sistem plač zaposlenih, moramo po sistemu točk najprej ovrednotiti delovno mesto, kar pomeni, da moramo za vsako delovno mesto izračunati število točk.

Postopek ovrednotenja delovnega mesta:

1. Ugotovimo **cilj podjetja**, ki je določen z obsegom dejavnosti
2. Kakšna **vrsta opravil** je potrebna za to, da dosežemo obseg poslovanja. Za to naredimo seznam potrebnih opravil.
3. Ugotovimo **zahtevnost** oz. sestavljenost teh **opravil** Pri ugotavljanju sestavljenosti dela se ponavadi upoštevajo: ⇒ zahtevnost, kjer se upošteva šolska izobrazba in pa delovne izkušnje
⇒ odgovornost pri delu (za lastno delo, za stroje ali za delo drugih)
⇒ pogoji dela
⇒ napor pri delu.
4. Potrebno je določiti **obseg posameznega opravila**, na podlagi katerega ugotovimo, koliko bi bil delavec zaposlen, če bi opravljal samo to opravilo. Pri tem izhajamo iz letno razpoložljivih ur dela.
5. **Združevanje posameznih opravil**. Kriterij za uskupinjevanje so lastnosti, ki so vezane na zaposlenca. Te lastnosti pa so : šolska izobrazba in delovne izkušnje. To moramo upoštevati, ko združujemo opravila. Ostali dejavniki so lahko različni, vplivajo pa na vrednost delovnega mesta. Prav razlike v odgovornosti, pogojih in naporu pri delu, je razlog, da so delovna mesta, kjer se zahteva enaka izobrazba in delovne izkušnje, različno ovrednotena.

Odvisno od tega, koliko je dela na posameznem delovnem mestu, pa imamo na tem delovnem mestu enega ali več zaposlenih.

Na podlagi združevanja opravil izračunamo **vrednost delovnega mesta**. Vrednost delovnega mesta je odvisna od deleža posameznih opravil.

	Število točk na mesec	Št. delavcev na delovno mesto	Mesečno št. točk za vse delavce	Letno število točk (*12)
A	100	2	200	2400
B	200	5	1000	12000
C	400	1	400	4800
Σ		8	1600	19200

Minimalno mesečno število točk ni nujno 100.

Pri določanju plač upoštevamo 2 vidika:

1. VIDIK PODJETJA:

Z vidika podjetja **upoštevamo nek planiran ciljni dobiček**, ki je za podjetje nujen, zato da lahko obstaja. Ker pa se lahko dogodi, da je prav zaradi plač dobiček nerealno postavljen, je treba poleg načrtovanega dobička upoštevati tudi dejansko doseženi dobiček.

Upoštevati moramo tudi uresničeni dobiček, kar je razlog, da mora biti plan postavljen za krajša časovna obdobja, zato da lahko ugotavljamo odmik med uresničenim in načrtovanim.

Razlog, da je vedno treba upoštevati tudi dosežen dobiček je v tem, da plač ni mogoče zmanjševati za nazaj, ne glede na to, če so prevelike plače povzročile izgube. Med tem ko je povečanje plač mogoče upoštevati za naprej in za nazaj.

2. VIDIK ZAPOSLENCA

Z vidika zaposlenca pa je pri določanju mase prihodka treba upoštevati, da **nobenemu zaposlencu v podjetju ne bo določena manjša plača kot je izhodiščna plača** po kolektivni pogodbi. Izhodiščno plačo je treba ločiti od minimalne, do katere so delavci upravičeni takrat, kadar je podjetje v težavah.

Med najmanj in najbolj zahtevnim delom moramo imeti najmanj razmerje, ki je določeno v kolektivni pogodbi. Podjetje ima ponavadi višje razmerje; razlogov je več, med njimi tudi, da želi zagotoviti primerno plačo tistim zaposlencem, ki so za proizvodni proces najpomembnejši.

In **da ne bi bile plače preveč izravnane**, se ponavadi zateče k večjemu razmerju in na podlagi tega razmerja med delovnimi mesti, se v podjetju izračuna tudi povprečni kvalifikacijski količnik.

Pogojni delavci (razmerje: 1: 4) $\langle \frac{16}{8} = 2$

A	2
B	10
C	4
Σ	16

$$\text{Izračunana W točke} = \frac{\text{obseg_prihodkov}}{\text{letno_št._točk}}$$

Kako določimo obseg prihodka?

$$2000 \text{ SIT/točko} * 100 \text{ točk} = 200.000 \text{ SIT}$$

Ali je tako izračunana plača tudi resnična plača? Kdaj?

- takrat, kadar je plača določena mesečno brez kakršnih koli pogojev. Če pa so določeni pogoji, potem je to plača takrat, kadar je dosežen normalni učinek, normalna kakovost dela in pa normalna gospodarnost pri delu.

Resničen zaslužek zaposlenca je ponavadi namreč odvisen od:

- **doseženega učinka.** Ta učinek je lahko določen količinsko ali vrednostno.
- **kakovosti dela.** Kot kakovost dela je lahko definirano spoštovanje rokov, število neuporabnih ali manj uporabnih proizvodov oz. tako kot odgovarja politiki podjetja. Vsako podjetje si namreč določi nek odnos do kupce in na podlagi tega odnosa vgradi v sistem nagrajevanja tudi kakovost dela.

- **gospodarnost pri delu.** Pomeni stimuliranje za gospodarno rabo prvin poslovnega procesa. Dejstvo, da je gospodarnost pri posameznih prvinah poslovnega procesa odvisna od gospodarnosti pri drugih prvinah je razlog, da mora podjetje pri sistemu gospodarnosti upoštevati vse prvine istočasno, ker se sicer lahko dogodi, da gospodarnost ene prvine povzroči negospodarnost pri drugi. Podjetje v svojih aktih določi vpliv posameznega dejavnika na velikost plače.

Najvišji delež ima ponavadi dosežen učinek, manjšega pa kakovost dela in pa gospodarnost pri delu:

- dosežen učinek 80%
- kakovost 10-15%
- gospodarnost 5-15%

Stimulacija večje kakovosti je zaželena le, če ima ta dodatna kakovost tudi neposreden ali posreden gospodarski učinek. Sicer pa večja kakovost povzroča le stroške, kar pomeni, da je podjetje ne sme posebej stimulirati.

Nagrajevanje po teh treh dejavnikih pa mora biti uveljavljeno tako, da si večje gospodarske učinke iz tega naslova delita podjetje in zaposlenec.

Zaslужek zaposlenca iz opravljenega dela pa se poveča še zaradi posebnih pogojev in pa zaradi osebnih značilnosti delavcev.

- **posebni pogoji dela.** So pogoji, zaradi katerih ima zaposlenec pravico do povečanja plače, so tisti pogoji, ki nastopajo le občasno in niso vezani na delovno mesto.

Med te posebne pogoje sodijo:

- delo v nadurah
- delo ob prostih dnevih
- delo ponoči
- deljen delovni čas

V kolektivni pogodbi je določeno, kakšni so dodatki zaradi posebnih pogojev dela.

- **osebne značilnosti delavca oz zaposlenca.** Pomenijo povečanje plače, zadevajo pa leta službe nasploh in leta službe v določenem podjetju. Dodatki za leta službe so obvezni po kolektivni pogodbi, dodatki za stalnost v podjetju pa so odvisni od politike podjetja. Ponavadi imajo takšen dodatek predviden za taka delovna mesta, kjer je stalnost posebej zaželeno.

2. Spreminjanje razmerij med plačami

V podjetju lahko plače oz. razmerje med plačami, ki so jih določili na podlagi analitične ocene ali na kakšen drug način, iz različnih razlogov spremenijo. Ponavadi razlogi niso v napačnem ovrednotenju delovnih mest, ampak v pomanjkanju denarja, kar pomeni, da je treba zato, da se upošteva kolektivna pogodba napraviti prerazporeditev plač.

- a) V takem primeru sprememba razmerij med posameznimi delovnimi mesti in s tem razmerij med plačami dosežejo **s sistemom dodatnih točk.**

Problem, ki se pri tem pojavlja je, da to pri istem obsegu prihodka namenjenega za plače, vedno pomeni zmanjšanje plač nekaterim kategorijam.

Če razmerje pade, se plače od najvišjih prerazporedijo k najnižjim.

- b) To je razlog, da moramo imeti takrat, ko spremenimo razmerje, na razpolago več prihodka za plače in sicer se ponavadi **postavlja zahteva, da se pri spremenjenem razmerju nikomur ne sme zmanjšati plača.**

Iz tega izhaja, da najvišji in najnižji obdržijo plače, ostalim pa se povečajo.

Ali se v tem primeru vedno spremeni W točke?

- W točke se VEDNO spremeni! Plače se nikomur ne zmanjšajo, razmerje med plačami pa se vedno spremeni tudi znotraj delovnih mest.

Število točk se lahko v podjetju spremeni:

- poleg zaradi spremenjenega razmerja, tudi iz drugih razlogov
- lahko se poveča število zaposlenih, kar pomeni, da se št. točk avtomatično poveča,
- da se poveča zahtevnost dela in zaradi tega se povečajo dela z višjim številom točk, posledično pa se zviša št. točk.

■ **Zaposlovanje (obstoječe zmogljivosti)**

Odločitve o zaposlovanju, ki sodijo v kadrovske funkcije so vedno odločitve pri obstoječih zmogljivostih, ker odločitve o zaposlovanju, ki so posledica spremenjenih zmogljivosti sodijo v tehnične funkcije.

Zaradi omejitve pri tehničnih obstoječih zmogljivostih lahko uvedemo (za večjo proizvodnjo):

- 1) Nadure
- 2) Uvedba novih izmen
- 3) Stimulacija za večjo produktivnost

Če se v podjetju pojavijo dodatne možnosti za prodajo proizvodov, lahko podjetje dodatno proizvodno in s tem možnost prodaje, doseže na različne načine:

- Prva možnost pomeni dodatno zaposlovanje in sicer z uvedbo nove izmene.
- Druga možnost je dodatni delovni čas, kar pomeni nadurno delo ali podaljšano delo, delo ob praznikih, nočno delo, ob nedeljah...
- Tretja možnost je spodbuda za večji učinek, kar pomeni, da zaposleni v rednem delovnem času napravijo več.

Za katero varianto se podjetje odloči, je predvsem odvisno od tega ali gre za **dolgoročno ali kratkoročno možnost**. Seveda, če pri tem upoštevamo še **socialni vidik**, kar pomeni, da moramo delavce, ki smo jih zaposlili v tretji izmeni po prenehanju možnosti prodaje, odpustiti.

Kriterij za odločanje o novem zaposlovanju, kar pomeni za uvedbo nove izmene, je:

➤ ***Dodatni prihodek > Dodatni stroški***

Kadar pa imamo dodatno proizvodnjo ne more biti dodatni prihodek avtomatično zmnožek med dodatnimi proizvodi in ceno za te proizvode. Razlog je lahko v dejstvu, da moramo zaradi teh proizvodov spremeniti ceno drugim proizvodom oz. dati dodatne popuste pri drugih proizvodih. Prav tako dodatni stroški ne morejo biti zmnožek dodatnih količin in dosedanjih str./enoto, ker so dodatni stroški po enoti lahko in praviloma je tako, večji od stroškov za obstoječe proizvode:

- stroški uvajanja, iz tega pa izhaja, da je kriterij pa dodatni dobiček

Če želimo zajeti vse spremembe na strani prihodkov in na strani odhodkov, moramo za uvedbo nove izmene upoštevati ***prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička***. *Za novo izmeno se odločimo, če je prispevek za kritje po uvedbi izmene večji od prispevka za kritje pred uvedbo nove izmene.*

- Približno enako sodilo uporabljamo tudi, če se podjetje namesto nove izmene odloča za **uvedbo dodatnega delovnega časa**. Ker pa je ponavadi uvedba nove izmene primerljiva z dodatnim delovnim časom, ponavadi tudi takrat, kadar gre za kratkoročne možnosti, med seboj primerjamo učinke pri dodatnem zaposlovanju in pa pri dodatnem delovnem času. Primerjamo dodatni dobiček ali dodatni prispevek za kritje pri eni in drugi varianti – ne upoštevamo pa socialnega vidika.

Ker so prihodki pri novi izmeni in pri podaljšanem delu enaki, vplivajo na večji dobiček pri eni in drugi varianti le odhodki, je mogoče za odločitev za eno ali drugo varianto med seboj primerjati le dohodke in stroške.

➤ **Spodbuda za večji učinek:**

Če je možnost zelo kratkoročna se podjetja odločajo za vzpodbudo, za stimuliranje intenzivnejšega dela. Če podjetje želi spodbujati večji učinek, takrat so stroški naraščajoči, čeprav so to neposredni stroški. To je razlog, da morajo biti prihodki > kot pri normalni proizvodnji, ki pa se lahko pokažejo – ne nujno – v prihodkih za te proizvode, ampak so lahko prihodki pri drugih proizvodih ali pa

kake druge koristi v podjetju.

Problem pri spodbudi za večji učinek je ponavadi, da nastanejo izgube v proizvodnji in da mora podjetje zaradi tega prilagajati proizvodjalni proces novim razmeram, s čimer ima dodatne stroške. To je razlog, da je treba v tem primeru upoštevati tudi stroške izgub, ki jih povzroča večja intenzivnost.

- V podjetju se lahko pojavi tudi potreba po **zmanjševanju števila zaposlenih**. Ta potreba je lahko posledica racionalizacije proizvodnje in v tem primeru gre za normalen proces zmanjševanja porabe prvin poslovnega procesa.

Prva možnost pa je, da se v podjetju začasno zmanjša prodaja in s tem proizvodnja in podjetje tehta ali se v tem primeru splača delavce začasno odpustiti in s tem podjetje tvega, da takrat, kadar naj bi se proizvodnja odvijala ne bo imela ustreznih delavcev.

Druga možnost pa je, da **delavce obdrži** in s tem povzroča dodatne stroške. V tem primeru ko t kriterij za odločanje upošteva stroške, ki bi jih podjetje imelo, če ne odpusti delavce in stroške, ki bi jih imelo, če delavce odpusti.

■ **Uspešnost kadrovske funkcije**

A. VIDIK PODJETJA:

Najpomembnejši kriterij za merjenje uspešnosti kadrovske funkcije je dodatna vrednost na zaposlenega = dohodek.

Problemi:

- *dohodek = dinamična ekonomska kategorija* in jo ustvarjamo skozi čase
- *zaposlenci pa so statična ekonomska kategorija*, kar pomeni, da njihovo velikost lahko ugotovimo le na določen trenutek. To je razlog, da moramo statično ekon. kategorijo prilagoditi dinamični. To lahko napravimo na dva načina:

~ povprečje zaposlenih tako, da upoštevamo 13 stanj. Ker pa je v izkazu uspeha prikazano le stanje 31.12. prejšnjega in pa tekočega leta, se za zunanje analize upoštevata le dve stanji.

~ št. zaposlenih izračunano iz ur

$$\frac{\Sigma \text{opravljene_ure} + \text{nadomestila}}{\text{število_ur}}$$

Pri tem upoštevamo ure za opravljeno delo in ure za nadomestila in vse ure skupaj delimo z razpoložljivimi urami za vsakega zaposlenca.

Letno razpoložljive ure = 40 ur/teden * 52 tednov v letu = 2080 ur

In to je čista dinamična kategorija.

Poleg tega, da izračunamo **doh/zap**, lahko uporabimo kot merilo uspešnosti tudi **doh/uro dela** pri tem pa je vprašanje, katere ure upoštevati: vse razpoložljive ali samo tiste ure, ko je delavec delal, brez nadomestil ali pa ure dela in nadomestila, ki gredo v preme podjetja. To zadnje se uporablja predvsem za analize znotraj podjetja, medtem ko se za primerjavo med podjetji upošteva doh/zap ali izračunan iz ur ali pa iz povprečnega števila konec meseca. Notranje analize so pomembne predvsem z vidika, kako dobiti podatke za zmanjševanje absentizma in s tem zmanjševanja tistega dela razpoložljivega delovnega časa, ko delavec ne dela.

~ PND. Doh/zap. ima slabo informacijsko vrednost, ker ne upošteva dejstva, da bi moralo imeti tisto podjetje, ki ima večjo – ustrežnejšo kvalifikacijsko sestavo, večji dohodek na zap.. Sicer pomeni višja kvalifikacijska sestava le dodatne stroške za podjetje. To je razlog, da se poleg kazalnika doh/zap za merjenje uspešnosti kadrovske funkcije z vidika podjetja, upošteva tudi dohodek na pogojno nekvalificiranega delavca (PND). Število teh delavcev dobimo tako, da št. zaposlenih izračunamo po enem ali drugem postopku in pomnožimo s povprečnim kvalifikacijskim količnikom.

B. VIDIK ZAPOSLENCA

Z vidika zaposlencev pa merimo uspešnost kadrovske funkcije na podlagi zneskov, ki so jih oni prejeli. S tega zornega kota so v SRS opredeljeni naslednji kazalniki:

1. Povprečne vračunane plače

$$\frac{\text{vračunane.plače.v.letu.dni}}{\text{povprečno.število.zaposlencev}}$$

TM to so tiste plače, ki so potrebne za obseg proizvodnje (v kontnem planu R-4)

3. Povprečne vračunane čiste plače

$$\text{Vračunane.plače} - \text{Prispevek.iz.plač}$$

4. St. udeležbe zaposlencev v čistem dobičku

$$\frac{\text{Čisti .dobiček.namenjen.zaposlencem}}{\text{Dobiček.zmanjšan.za.davke.iz.dobička}}$$

TM čisti dobiček namenjen zaposlencem – poslovodstvo lahko nameni tudi drugi del, če je tako opredeljeno v aktih

5. Koeficient povečanja kosmatih plač za delež v čistem dobičku

$$\frac{\text{Čisti .dobiček.namenjen.zaposlencem}}{\text{Vračunane.plače}}$$

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O TEHNIČNI FUNKCIJI

■ Vsebina tehnične funkcije

Preskrba sredstev za delo, ki lahko pomeni:

- nabavo sredstev ali
- zakup sredstev ali
- najem sredstev.

Ker pa so odločitve o nabavi ali zakupu ali najemu stvar finančne funkcije, resnično z ekonomskimi sodili pri tehnični funkciji odločamo o **nakupu sredstev** in nakup sredstev vedno pomeni investicijsko ali naložbeno odločitev (nakup = naložba)

V tehnično funkcijo sodi tudi **vzdrževanje in pa varstvo delovnih sredstev**. Pri tem so bolj pomembni drugi kot pa računovodski kriteriji. Zaradi tega, ker sta posledica tehničnih lastnosti.

■ Tehnična funkcija

Tehnična funkcija je najpomembnejša funkcija v podjetju, zaradi tega ker imajo odločitve dolgoročen značaj. Značilnost delovnih sredstev in pa njihov pomen za delovanje poslovnega procesa, vse to je takšno, da morajo biti odločitve pri tehnični funkciji najbolj pretehtane. Razlog je:

✘ časovna neusklajenost koristi in stroškov.

Mi imamo od začetka velike stroške, koristi pa se raztezajo čez daljše časovno obdobje in prvotne odločitve ne moremo spremeniti, četudi se predpostavke o koristih niso uresničile.

Teh stroškov ne moremo odpraviti, četudi se koristi niso uresničile, zato ti stroški postanejo nujni stalni stroški.

✘ imajo širši vpliv na delovanje poslovnega procesa.

To pomeni, da vplivajo na proizvodno, kadrovsko funkcijo.

✘ rabimo veliko denarja, ki ga ne moremo porabiti za drug namen, četudi bi bila druga odločitev z vidika dobička boljša

- ✗ **podjetje ima omejen obseg denarja in se mora vedno , zaradi neke naložbe odpovedati drugi naložbi.**

Če to ni pretehtano, je lahko odobrila napačno naložbo.

■ Vrste tehničnih odločitev

Med tehnične odločitve sodijo:

- odločitve o nakupu delovnih sredstev,
- odločitve o spremembi vrednosti delovnih sredstev in pa
- odločitve o odtujitvi delovnih sredstev.

Sprememba vrednosti delovnih sredstev je posledica amortizacije.

Odtujitev = prodaja, dajanje v zakup ali najem.

■ Sprejemanje odločitev v zvezi z tehnično funkcijo

Ker pa so te naložbene odločitve za podjetje izjemno pomembne se je v praksi razvil

Model investicijskih odločitev ali naložbenih odločitev:

- definiranje ciljev**, ki so lahko različni, vendar je v *komercialnih podjetjih* prvenstveni cilj dobiček oz. povečevanje vrednosti podjetja.
V nekomercialnih podjetjih oz. podjetij javnih gospodarskih služb pa je poleg dobička pomemben tudi splošno blaginjski učinek. To je razlog, da je treba tudi sodila pripraviti tako, da lahko ugotovimo ali so bili postavljeni cilji tudi doseženi.
- iskanje naložbenih možnosti**. V tem koraku podjetje oz. poslovodstvo odkrije, s katerimi naložbami bi bilo mogoče uresničiti cilje podjetja in kakšni problemi se pojavljajo pri posamezni različici.
- proučevanje okolja, to je razmer iz okolja**, ki bodo vplivale na možnost realizacije posamezne naložbe tako, da bodo cilji tudi doseženi. Problem pri analizi okolja je, da se okolje, ki vpliva na realizacijo naložb, zelo hitro spreminja, kar je razlog, da je treba, učinke naložb sprati preverjati, da tako lahko spremenimo tudi poti za doseganje cilja.
- analiza različnih izidov pri različnih zunanjih vplivih**, kar pomeni, da v tem koraku analiziramo, kakšne so možnosti, da bodo cilji podjetja doseženi (seveda pri vseh zunanjih vplivih)

- e) **merjenje končnih učinkov vsake različice** (računovodsko najpomembnejšo vlog). Tu praktično ugotovimo, kakšen bo dobiček oz. čisti denarni tok, pri vsaki od naložbenih možnosti.
- f) **izbira naložbenega projekta**, za kar moramo imeti na razpolago ustrezna sodila. V tem koraku v bistvu izmed več možnih izberemo tistega, ki je glede na izbrano sodilo najboljši projekt.
- g) **potrditev in realizacija**. Rezultat te faze je doseganje ciljev, ki so bili definirani v 1. fazi modela.
- h) **revizija temeljnih naložbenih odločitev**, kar pomeni ponovno preverjanje vseh faz, posledica česar so lahko tudi korektive akcije.

■ Vrste naložb

1) Glede na področje delovanja

Naložbe so lahko pri vsaki funkciji, kar pomeni, da imamo lahko naložbe pri kadrovske funkciji, nakupni, proizvodjalni, prodajni ali finančni funkciji. Največkrat pa so naložbe pri proizvodjalni funkciji in praktično takrat, kadar uporabljamo za oceno naložb gospodarska sodila, se te naložbe nanašajo na proizvodjalno funkcijo.

2) Glede na vpliv na proizvodjalni proces

S tega zornega kota imamo tako imenovane:

~ **začetne naložbe**. Te so enkratne v podjetju in jih imamo preden začne podjetje delovati. Odločitve o teh naložbah se sprejemajo izven podjetja, s strani bodočega lastnika.

~ **odločitve za splošne izboljšave** – naložbe, ki pomenijo boljše razmere pri delu in ne dajejo neposrednega gospodarskega učinka (vse naložbe za izboljšanje varstva okolja).

~ **naložbe v nadomestitev** – tiste naložbe, na podlagi katerih zamenjamo stara osnovna sredstva z novimi. Zaradi njih v podjetju praviloma ne razširjamo proizvodnje, niti ne izboljšamo kakovosti.

~ **naložbe za izpopolnitev** – sodijo tiste naložbe, pri katerih stara osnovna sredstva zamenjamo z novimi, vendar jih uporabljamo za isti proizvodni proces. Pri teh odločitvah so možne tudi odločitve o naložbah, s katerimi izpopolnimo proizvodni proces tako, da znižamo stroške.

~ **naložbe za razširitev** – obstoječa osnovna sredstva izpopolnimo tako, da nam omogočajo večji obseg proizvodnje ali pa večjo kakovost proizvodov.

~ naložbe za preusmeritev – kjer se podjetja odločijo, da obstoječo proizvodnjo zamenjajo z drugo in v ta namen ali predelajo – dopolnijo obstoječa sredstva oz. ta zamenjajo z novimi.

Kje so pomembna ekonomska sodila?

™ Odločitve za splošne izboljšave:

Ne uporabljamo čistih gospodarskih sodil in se ponavadi za naložbo odločimo, če se pojavi potreba po teh naložbah, potrebo pa narekujejo različni vzroki, če pa je treba to naložbo utemeljiti, zaradi različnih razlogov, se pri tem uporablja ***cost benefit analiza oz. metoda stroškov & koristi***, pri kateri upoštevamo vse splošne stroške oz. negativne vplive in vse pozitivne vplive oz. koristi in ne le tistih, ki se neposredno pokažejo v dobičku. Problem pri tej analizi je oceniti vse te splošne koristi in splošno škodo, da lahko to upoštevamo v modelu odločanja.

™ Pri nadomestitvah ne naredimo ponovnega izračuna, ampak samo ugotovimo, da so sredstva obrabljena (ker smo gospodarsko utemeljitev že napravili pri prvi odločitvi) in da sredstvo nima več koristnosti in da ga je zato treba zamenjati. V vsakem primeru pa moramo uporabiti merila naložbenja, če gre za **izpopolnitev, razširitev oz. preusmeritev proizvodnega procesa**.

Takrat moramo narediti predračun naložb, ki se sestoji iz 2 delov:

- 1. del pomeni kalkulacijo NV, to je kalkulacija naložbenega zneska
- 2. del pa pomeni kalkulacijo LC proizvodov ali storitev, ki so predmet prodaje tako, da lahko ugotovimo dobiček, kot razliko med PC in LC teh proizvodov. Obe kalkulaciji morata biti napravljeni tako, da lahko ugotavljamo in nadziramo odmike pri posameznih postavkah.

Problem pri teh kalkulacijah je, da jih delamo danes, realizacija pa se bo pokazala v prihodnosti. Zato je problem, na kakšen način upoštevati tveganje in inflacijo. Ponavadi se **inflacija** ne upošteva, ampak se vsi predračuni opravijo po stalnih cenah. Predpostavka je, da bo inflacija enako vplivala na prihodke in stroške. Kar pa zadeva **tveganja**, ponavadi uporabljajo takšna sodila, v katerih na tak ali drugačen način upoštevajo tudi tveganje.

Zato, da lahko presojava posamezne naložbe moramo poznati primerna sodila.

Sodila, ki jih uporabljamo pri naložbenju, morajo imeti določene lastnosti, da jih lahko označimo kot dobra sodila. Pri tem sta največkrat omenjeni 2 lastnosti:

1. Da nam sodilo omogoči izbrati med več možnimi tisto varianto, ki je za podjetje tako z gospodarskega kot finančnega vidika najuspešnejša.
2. Z njim lahko zavrremo vsako naložbo, ki ne ustreza zahtevi po min. dobičkonosnosti, ki je ponavadi opredeljena kot oportunitetni stroški.

Minimalna dobičkonosnost je lahko določena različno, lahko je to povprečni dobiček v podjetju ali pa dobičkonosnost za najmanj tvegane naložbe.

Ta lastnost sodila je zlasti pomembna takrat, kadar ima podjetje dovolj denarja, kar je razlog, da bi ga porabilo neracionalno. To je ti. izločilni kriterij pri naložbah in ga uporabljajo zlasti banke.

Vrste sodil:

Delitev sodil po 2 kriterijih:

a) Gospodarska / Finančna sodila

Ta delitev je izvedena iz vidika, kaj je odločilno za naložbo (dobiček ali denarni tok). Pri gospodarskih sodilih je odločilen dobiček, pri finančnih pa denarni tok.

Gospodarsko sodilo je **dobičkonosnost sredstev**:
$$\frac{\text{Dobiček}}{\text{Sredstva}}$$

Razlog, da moramo v *števcu* vedno upoštevati dobiček, ne pa čisti dobiček, je v politiki davka iz dobička, ko obdavčljivi dobiček ni enak računovodskemu dobičku in na razliko vplivajo tudi nekatere naložbe.

V imenovalcu ulomka pa so lahko sredstva različne vrednosti:

~ NV sredstev – ta možnost izhaja iz predpostavke, da sredstvo nastopa v celotni dobi koristnosti kot tehnična celota in zaradi tega je treba za redno izkazovanje dobičkonosnosti upoštevati enako vrednost sredstva.

~ povpr. vrednost sredstev – jo izračunamo tako, da stanje na začetku obdobja in na koncu obdobja delimo z 2. Konec obdobja je preostala vrednost, če je pa ni, je to 0.

~ upoštevamo vsakokratno neodpisano vrednost

Druga in tretja možnost upoštevata dejstvo, da je vodstvo preneslo del svoje vrednosti na proizvode ali storitve, posledica česar je, da se je lahko del vrednosti že angažiralo za nova sredstva, s katerimi smo lahko dosegli enako, večjo ali manjšo dobičkonosnost kot pri sredstvih, ki smo jih že amortizirali. Problem pri tem kazalniku pa je, da se zlasti pri tretjem kazalniku pokaže – več kot je sredstvo stalo – tem bolj je dobičkonosno, kar pa je nerealno. To je razlog, da je treba takrat, kadar uporabljamo ta sodila (neodpisano W upoštevajo), vedno poleg sredstev, ki so že prenesla vrednost, upoštevati tudi sredstva, ki so bila nabavljena iz AM. To pa praktično zelo zamegli oceno naložbe in to je tudi razlog, da se tretja varianta v praksi skoraj ne uporablja. **Prva pa se uporablja najpogosteje.**

Med finančna sodila pa sodijo:

Doba vračanja pokaže, v kolikem času se naložba vrne v obliki donosov, to je AM in dobička. Če donosi niso enaki, se jih odšteva od NV dokler se ne izenačijo.

Diskontirana doba vračanja je v bistvu enaka metoda, s to razliko, da namesto nepredelanih podatkov o donosih uporabimo diskontirane donose, kar vsebinsko pomeni prevedene na sedanjo vrednost. Je daljša od navadne dobe vračanja.

Čista sedanja vrednost: \sum donosi po sedanji vrednosti – NV

Interna st. donosnosti je tista stopnja, ki jo upoštevamo poleg tiste stopnje, ki jo uporabljamo za izračun diskontnega faktorja, zato da izenačimo $SV = NV$.

Indeks prejemkovnosti postavimo v odnos SV donosov in NV. Mora biti večji od 1, da sprejmemo.

Kriterijem, ki smo jih navedli kot pogoj za dobro sodilo naložbenja ustrezajo samo tista sodila, ki upoštevajo donos v celotni dobi koristnosti (ČSV, Notranja st. dobičkovnosti, Indeks prejemkovnosti), vsa ostala pa tega ne upoštevajo, zato z njimi ne moremo izbrati ustrezne naložbe. V praksi se največkrat uporablja ČSV in dobičkonosnost naložbe, medtem ko se doba vračanja uporablja kot hitri test, denar katere naložbe bo vrnjen prej, kar pomeni, da bo na razpolago prej za nove naložbe.

b) Nepredelani / Predelani (SV) računovodski podatki

™ Računovodska sodila: navadna doba vračanja

™ Sodila, ki temeljijo na SV: diskontirana doba vračanja, ČSV, Indeks prejemk.

Problemi, ki se pojavljajo pri sodilih so v tem, da podjetje po lastni presoji določajo dobo koristnosti in tudi obrestno mero in s tem vplivajo na diskonti faktor in tudi na SV, kar pomeni, da lahko vplivajo tudi na prikaz uspešnosti naložbe.

KNJIGA

Odločitve o lastništvu / nakupu; prodaji / lastni proizvodnji / najemu

■ Uspešnost tehnične funkcije

Uspešnost uporabe delovnih sredstev pomeni preverjanje ali so bili učinki takšni kot smo načrtovali.

Zakaj so nujni tudi obračuni!!! :

Pri sredstvih so obračuni veliko bolj pomembni kot pri drugih vrstah sredstev.

1. Razlog je ta, da se učinki raztezajo v prihodnost in če delamo obračune lahko negativne trende zavremo oz. spremenimo.
2. Drugi razlog je, da tisti, ki dela predračun ve, da bodo njegova predvidevanja predmet analize in je zato bolj natančen in realen pri predvidevanju. Prav zaradi tega se prepreči veliko neuspešnih naložb.
3. Tretji razlog je to, da je osnova za planiranje oz. predračunavanje vedno analiza doseženega.

Zaradi tega, nam obračuni pomagajo pri planiranju za naprej.

Hitri test pri tehnični funkciji je preverba ali so bili učinki doseženi takrat in v takšnem obsegu, kot je podjetje predvidevalo s predračuni. Da pa je to zadoščeno, mora biti opravljena dejavnost, ki sodi v tehnično funkcijo, v celoti.

Z računovodskega vidika pa je treba **analizirati naložbene zneske**, kar pomeni, da preverimo ali je bil predračun naložbe uresničen. Primerjamo pri katerih postavkah so bili odmiki. Ocena naložbenih zneskov je pomembna. Ta analiza je pomembna zato, ker prekoračevanje naložbenih zneskov povzroča dodatne stroške, bodisi zaradi obresti, bodisi zaradi oportunitentih stroškov v podjetju.

Poleg tega pa večji naložbeni znesek povzroča večjo AM, kar pomeni manjši dobiček oz. potrebo po večjih prihodkih, če želimo obdržati enak dobiček.

-Naslednja **analiza** mora biti usmerjena v kalkulacijo LC in pa v razliko med LC in PC, to je **dobička**. Pri vsaki postavki LC je treba ugotoviti odmik in napraviti analizo odmikov. Med pomembnimi razlogi za nedoseganje predvidenih učinkov je tudi **začetek obratovanja**. V investicijskem načrtu je predviden začetek obratovanja, ki ni realiziran lahko iz 2 razlogov:

- naložba ni bila dokončana v predvidenem času
- naložba je bila sicer izvedena v predvidenem času, a ni bila vključena v proizvodni proces. V vsakem primeru imamo stroške financiranja, v drugem primeru pa še stroške amortizacije, zaradi tega, ker je treba začeti obračunavati amortizacijo, ko je sredstvo usposobljeno za proizvodni proces, ne glede na to ali je vanj vključeno ali ne.

Analiza izrabe zmogljivosti. Pri tem pa je zelo pomembno, da vemo, kakšna je razpoložljiva zmogljivost. Poznamo namreč max, min, optimalno in ekonomsko zmogljivost:

MAX: ki je lastna sredstvu in je tehnični pojem – če bi sredstvo neprenehoma delovalo

MIN : tehnični pojem – zmogljivost, ki mora biti prisotna, da sredstvo sploh obratuje

OPT : zmogljivost, pri kateri je sredstvo najbolj učinkovito, tako s tehnološkega vidika, ponavadi pa tudi z ekonomskega vidika, kar pomeni, da imamo takrat tudi max ekonomski učinek.

EKONOMSKA : imamo max ekonomski učinek.

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O NABAVNI FUNKCIJI

■ Predmeti dela

Značilno za predmete dela je, da nastopajo v proizvodni funkciji tako, da v takšni obliki kot so vstopili v proizvodno funkcijo prenehajo obstajati. In zato, da lahko nemoteno nadaljujemo s proizvodjalnim procesom, moramo imeti zaloge, ker je proizvodni proces kontinuiran. To je razlog, da sodijo med nakupne odločitve:

- odločitve o nakupu materiala in storitev na podlagi tržnih odnosov,
- ne sodi pa med nabavno funkcijo nakup in prodaja proizvodov znotraj podjetja, to se pravi med ekonomskimi enotami ali mesti odgovornosti.

■ Nakupne odločitve

Med nakupne odločitve sodijo:

- odločitve o naročanju, prevzemanju in pa skladiščenju materiala
- odločitve o naročanju in pa prevzemanju storitev.

V nabavno funkcijo sodi tudi nabava sredstev za delo, potem ko smo pri tehnični funkciji ugotovili, da je nakup sredstev za delo gospodarsko upravičen.

Nakup ali lastna proizvodnja

Teoretično je alternativa nakupu materiala vedno lahko tudi lastna proizvodnja. To je razlog, da je med prvimi odločitvami pri nabavni funkciji odločitev nakup ali lastna proizvodnja.

Sodilo TM NV : dodatni stroški surovin

Sodilo, ki ga pri taki odločitvi upoštevamo je Razlika med nabavno vrednostjo in stroški za ta material, če bi ga proizvajali v lastni režiji.

Problemi:

Nastajajo pri teh odločitvah tako na strani NV kot na strani stroškov:

- | NV: vprašanje ali bodo sedanje cene veljale tudi v prihodnosti, kar pomeni, ali bodo tudi v prihodnosti obstajali razlogi za nakup namesto lastno proizvodnjo in obratno.

C: vprašanje, katere stroške upoštevati, ali spremenljive ali stalne oz. vse stroške

- 1. Dodatni stroški** so navadno spremenljivi stroški, lahko pa so tudi stalni stroški, odvisno od tega, kako odločitev vpliva na povečanje proizvodjalnih zmogljivosti.
- 2.** Pri obeh odločitvah je potrebno upoštevati tudi **oportunitetne stroške** in sicer pri nabavi .
- 3.** Možnost, da bodo **dobavitelji zamudili pri nabavi**, posledica česar bo izpad proizvodnje in prodaje (oport. C = PZK izgub). V primeru lastne proizvodnje pa moramo kot oport. C upoštevati izgubljeni PZK pri drugi vrsti proizvodnje, ki smo se ji morali odpovedati zato, da lahko realiziramo proizvodnjo materiala.

Preverjanje ali se nam bolj splača nabava materiala ali bolj lastna proizvodnja, mora podjetje izvajati ne le ob uvajanju novih materialov, temveč tudi za stare materiale, ker se pogoji proizvodnje in pa nabave lahko stalno spreminjajo. !!

Če se podjetje odloča za nakup, je ta nakup možen ali kot
-zamenjava obstoječe proizvodnje ali kot
-nakup novega materiala, ki ga do sedaj ni proizvajalo.

Kako vpliva zdaj odločitev o nakupu na proizvodjalne zmogljivosti?

- Nakup lahko nima vpliva na proizvodjalne zmogljivosti, če podjetje do zdaj ni proizvajalo. Če pa je podjetje do zdaj proizvajalo in ima v ta namen na razpolago zmogljivosti, odločitev pomeni zmanjšanje obstoječih zmogljivosti. To je razlog, da mora podjetje pri odločanju upoštevati tudi stroške zmogljivosti, razen če je te zmogljivosti uporabilo za drugo proizvodnjo ali dalo v najem oz. zakup.

Če pa se odloči za lastno proizvodnjo so možnosti, da se odloči za:

- lastno proizvodnjo za material, ki ga je do zdaj kupovalo
- lastno proizvodnjo za material, ki ga ni kupovalo niti proizvajalo. Pri tem pa so možnosti, da **ima podjetje razpoložljive zmogljivosti** ali pa jih nima. V prvem primeru odločitev pomeni izboljšanje izrabe obstoječih zmogljivosti, če pa **podjetje nima razpoložljivih zmogljivosti**, pomeni odločitev tudi potrebo po

novih zmogljivostih, kar je razlog, da moramo te stroške upoštevati kot odločujoče stroške.

■ Odločitve pri nabavni funkciji

Če se podjetje odloči za proizvodnjo, potem proizvaja; če pa se odloči za nabavo, je potem prvo vprašanje, ki ga mora rešiti:

1. V kakšnih količinah in kolikokrat mora naročiti

To je razlog, da mora računati **OPTIMALNO NAROČILO**

Model optimalnega naročila se v praksi sorazmerno malo uporablja, razlogov je več:

| mora biti *poraba materiala* v obdobju, za katerega računamo optimalno naročilo, *sorazmerno enakomerna*, sicer se nam lahko dogodi, da bomo imeli zastoje v proizvodnji ali pa, da imamo v tistem obdobju, kjer je poraba manjša, prevelike zaloge.

| izračunavanje optimalnega naročila je sorazmerno zahtevno, zaradi evidenc o *stroških naročanja* in pa *stroških zalog*. Velikokrat se dogodi, da so stroški ugotavljanja večji, kot pa je prihranek zaradi optimalnega naročila.

Sicer pa je optimalno naročilo definirano kot tisto naročilo, pri katerem so stroški skladiščenja in pa stroški naročanja najmanjši

(pogoj, da lahko računamo opt. naročilo: znana poraba posameznih naročil, poznamo stroške količinske enote v zalogi in enakomerna poraba)

Model izhaja iz predpostavke, da imamo več stroškov naročanja pri večkratnem naročilu in kot posledica tega manj stroškov skladiščenja in obratno, da imamo več stroškov skladiščenja, če imamo večji obseg na zalogi in zato manjše stroške naročanja.

$$\text{OPTIMALNO.NAROČILO} = \sqrt{\frac{2 * \text{letna.potrebna.količina} * \text{stroški.naročanja}}{\text{letni.stroški.skladiščenja.enot}}}$$

Izračun oz. ugotovitev podatkov za izračun optimalnega naročila je izjemno zapletena, zlasti je zapleteno ugotavljanje stroškov, medtem ko porabo posamezne vrste materiala

lahko izračunamo iz predračuna proizvodnje in pa normativa porabe posamezne vrste materiala. Zapletenost izračuna je razlog, da morajo v podjetju, preden se odločijo za računanje optimalnega naročila, odgovoriti na 2 vprašanji:

1. Za katere vrste materiala računati optimalno naročilo, če vemo, da je materialov veliko vrst, da imajo ti materiali različen obseg, so različno pomembni in imajo različno ceno. Praktično nemogoče pa tudi s stroškovnega vidika nesmiselno bi bilo računati optimalno naročilo za ves material.

Zato se v podjetju za izbiro, za kateri material ugotavljati optimalno naročilo, uporabljajo **metodo ABC** – to ni kalkulacijska metoda!!!

To je metoda, po kateri razdelimo celotni material v 3 skupine:

- a) (I.) ga je po obsegu količine malo, po vrednosti pa veliko. Posamezna enota materiala ima veliko vrednost
- b) (II.) material, ki ga je približno enako po vrednosti in približno enako po količini
- c) (III.) material, ki ga je po količini ogromno, vrednostno pa malo

Če ugotavljamo optimalno naročilo za I. skupino, imamo veliko prihranka, zato v podjetjih ugotavljajo optimalno naročilo za skupino I., včasih za II., nikdar pa ne za skupino III., ker bi bilo predrago (načelo večjih koristi od stroškov).

2. Vprašanje podatkov (spremenljivi ali stalni stroški) ⇐ Knjiga: primer

Kako zbrati podatke o stroških, če vemo, da imamo 3 vrste stroškov:

- **neposredni stroški**, ki so vezani na posamezen proizvod oz. na posamezno naročilo ali zalogo za posamezen proizvod
- **splošne spremenljive stroške**, ki zadevajo več vrst proizvodov: ti. skupne stroške, ki se sicer spreminjajo z obsegom zalog in št. naročil, vendar moramo njihovo velikost za naročilo ali za zalogo posameznih proizvodov ugotavljati s pomočjo osnov (moramo narediti kalkulacijo, ker se stroški spreminjajo z obsegom naročil in zalog).
- **stalni stroški**, ki se sicer nanašajo na zaloge oz. naročilo, vendar so neodvisni od obsega zalog in števila naročil, kar pomeni, da pri računanju optimalnega naročila ti stroški niso odločujoči.

Iz tega moramo razrešiti, kateri so stroški zalog in kateri so stroški, ki jih moramo upoštevati pri računanju optimalnega naročila?

- stroški zalog: neposredni, splošni spremenljivi in stalni stroški
- optimalne zaloge: spremenljivi stroški

2. Kdaj moramo zaloge naročiti?

TOČKA PONOVNEGA NAROČILA

To je tista točka, v kateri moramo zaloge naročit.

Potrebni podatki:

- dnevna poraba materiala
- dnevi od izvedbe naročila do trenutka, ko je material pripravljen za proizvodni proces.

Ponovno moramo naročit, ko zaloga pade na ti. **SIGNALNO ZALOGO**, to je zaloga, ki še zadošča za čas naročanja. Problem pri signalni zalogi pa je, da moramo imeti popolnoma kakovostne dobavitelje, kar pomeni, da ne sme biti nobenih nepredvidenih okoliščin, ki bi lahko povzročili, da bi se dnevi dobave podaljšali.

To je razlog, da mora podjetje vedno računati tudi z nepredvidenimi okoliščinami in upoštevati **VARNOSTNO ZALOGO**. Velikost varnostne zaloge lahko popolnoma izniči optimalno zalogo (lahko večja od optimalne).

3. Stroški zalog in stroški naročanja

$$STR.ZALOG = (Varnostna.za \log a + \frac{Optimalna.za \log a}{2}) * Stroški.za \log e.po.enoti)$$

Stroške zalog po enoti lahko ločimo na spremenljive in stalne stroške, kar moramo opraviti zlasti takrat, kadar se nam zaloge spreminjajo. Razlog je v tem, da stalni stroški v obsegu ostanejo enaki ne glede na velikost zalog in če bi upoštevali vse stroške zalog po enoti, ne glede na velikost zalog, bi dobili napačno informacijo o velikosti zalog.

(enaka informacija = če bi vedno znova preračunavali str./enoto)

Stroški naročanja so ravno tako preračunani na enoto naročila in ti so tem večji, čim večkrat naročimo. Kolikokrat pa je treba izvesti naročilo je odvisno od porabe materiala in pa od optimalne velikosti naročila.

■ **Uspešnost nabavne funkcije**

Hitri test uspešnosti nabavne funkcije nam pokaže ali so bili material oz. storitve na razpolago takrat, v takšnem obsegu in v takšni kakovosti, kot je to zahtevala proizvodjalna funkcija.

Uspešnost nabavne funkcije pa je mogoče meriti le **na podlagi stroškov**, saj je lahko material na razpolago zato, ker so bile dosežene večje NC ali pa povzročeni večji stroški naročanja ali pa skladiščenja. To je razlog, da je treba vedno računati tudi **odmike** pri stroških in sicer odmike pri NC po vrstah materiala, odmike pri stroških naročanja in pa skladiščenja.

V podjetju sorazmerno dobro analizirajo NC, ne posvečajo pa pozornosti stroškom skladiščenja in stroškom naročanja, sorazmerno malo pozornosti pa posvečajo tudi stroškom celotne nabavne funkcije – čeprav je zahteva SRS po ločenem ugotavljanju stroškov za vsako poslovno funkcijo, torej tudi nabavno.

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O PROIZVODNI FUNKCIJI

■ Vsebina proizvodne funkcije

Proizvodna funkcija v **ŠIRŠEM smislu**: imamo v mislih vsak izložek, ne glede na to, kakšne vrste dejavnosti ta izložek proizvaja. (ne/proizvodna dejavnost)

Od tega, kako obravnavamo proizvodno funkcijo, je odvisno tudi ugotavljanja BDP-ja.

Kadar govorimo o proizvajalni funkciji v **OŽJEM smislu**, imamo v mislih le proizvajalno funkcijo proizvajalnih podjetij in storitvenih podjetij, ki opravljajo proizvajalne storitve.

■ Odločitve pri proizvodni funkciji

Odločitve, ki jih sprejemamo pri proizvodni funkciji so lahko samostojne ali pa v tesni povezanosti s prodajno funkcijo.

- v tesni povezanosti s prodajno funkcijo so odločitve, kaj proizvajati in kdaj proizvajati
- samostojne odločitve pa so odločitve, ki izboljšujejo učinkovitost proizvajalne funkcije, kamor sodijo odločitve o tem, kako proizvajati, kje proizvajati, kako izrabljati zmogljivosti, kako preprečevati izgubo med delovnim časom in druge odločitve, ki omogočajo, da je obseg proizvodnje realiziran s čim manjšimi stroški.

Med prvimi odločitvami, pri katerih ima proizvajalna funkcija odločujočo vlogo so:

| **ODLOČITVE O OBSEGU DEJAVNOSTI**, da podjetje zaradi stroškov zmogljivosti ne bo imelo ne izgube ne dobička.

Možnosti:

- Kadar računamo potreben obseg dejavnosti, imamo lahko v mislih eno vrsto proizvodov ali več vrst proizvodov:

Ena vrsta proizvodov: računamo količinski obseg proizvodnje in prodaje

Več vrst proizvodov: računamo vrednostni obseg prodanih proizvodov.

– Osnovno izhodišče za računanje obsega proizvodnje je, da morajo biti prihodki tolikšni, da pokrijejo vse spremenljive stroške in stalne stroške.

$$\text{PRIHODKI} = \text{Spremenljivi stroški} + \text{drugo (stalni str.: vsi, nekateri, dobiček)}$$

$$PC * Q = AVC * Q + FC$$

$$Q = \frac{FC}{PC - AVC}$$

tudi pri gibljivem predračunavanju: pri spremenljivih stroških se spreminja samo količina = predračun prilagodimo novemu obsegu proizvodnje

Enačbo za obseg dejavnosti lahko uporabimo za različne odločitve in za različen obseg stalnih stroškov. Če se denimo odločimo o proizvodnji nekih proizvodov ali storitev, pri katerih so potrebne dodatne zmogljivosti, namesto vseh stalnih stroškov upoštevamo le stalne stroške povezane s temi zmogljivostmi, to je AM in vzdrževanje zmogljivosti.

Pogostokrat pa se dogodi, da želimo s proizvodnjo in prodajo poleg stalnih stroškov prispevati tudi k dobičku podjetja, takrat FC povečamo za dobiček in izračunamo obseg proizvodnje in prodaje, s katerim bomo pokrili stalne stroške in dosegli zaželen dobiček. To pomeni, da lahko splošen obrazec prilagajamo obsegu stalnih stroškov. (namen proučevanja stalnih stroškov je, da lahko upoštevamo vse, nekaj stroškov, lahko pa tudi dobiček)

$$Q = \frac{FC + DOBIČEK}{PC - AVC}$$

Odločitve, ki jih lahko sprejemamo v povezavi z obsegom proizvodnje in prodaje, kjer nimamo ne izgube ne dobička, lahko poleg količine obsegajo tudi kakšno drugo kategorijo iz enačbe, pod pogojem, da se vse druge kategorije ne spremenijo. Tako lahko ugotovljamo, kako moremo spremeniti prodajno ceno, da bomo dosegli zaželeni rezultat, kako moremo spremeniti stalne stroške, da ne bomo imeli ne izgube ne dobička.

V povezavi z obsegom dejavnosti je znan tudi ti. **VARNOSTNI KOLIČNIK**, ki nam pove, koliko lahko zmanjšamo zdajšen obseg prihodkov oz. količinski obseg proizvodnje in prodaje, da ne bomo imeli ne izgube ne dobička.

Varnostna zaloga \neq Varnostni količnik

V okviru proizvodnje funkcije se sprejemajo različne odločitve (**KJE, KAKO**):

- **na katerih strojih** proizvajati

- **kako proizvajati**, sodilo za tovrstne odločitve je vedno PZK dejavnika, ki je merodajen za odločitve.

S tega zornega kota je pogosta odločitev v podjetju odločitev o najoptimalnejši kombinaciji dejavnikov, ki so v podjetju omejeni. Podjetje ima ponavadi omejen obseg delavcev, lahko tudi materiala, lahko tudi strojev. Razpoložljive dejavnike lahko uporablja pri proizvodnji različnih dejavnikov. Podjetje mora izbrati pri tem tiste proizvode, pri katerih ima največji zaslužek.

	A	B	C
PZK	30	50	70
mat.	1 kg	2 kg	5 kg

Kaj proizvajati? Ne moremo podati odgovora le na podlagi podanega PZK-ja, ker manjka poraba omejitvenega dejavnika pri posameznem proizvodu (mat.: omejen na 500 kg)

Proizvajamo A, ker je PZK na omejitveni dejavnik 30.

Sodilo za izbiro najoptimalnejše kombinacije je PZK na omejitveni dejavnik. Seveda proizvajamo proizvod z največjim PZK na omejitveni dejavnik pod pogojem, da je ta proizvod mogoče prodati.

Med pomembnimi odločitvami so tudi odločitve o **PROIZVAJALNIH SERIJAH**.

Večina podjetij namreč proizvaja serije in izračunati mora velikost posamezne serije, da bodo stroški serije in stroški zalog najmanjši.

Za odločanje o proizvajalnih serijah se uporablja enak obrazec kot za računanje optimalnega naročila, s to razliko, da se namesto stroškov naročanja upoštevajo stroški serije. Sicer pa veljajo za računanje serije enake omejitve in se pojavljajo enaki problemi, kot pri računanju optimalnega naročila, čeprav je ponavadi serij oz. proizvodov, za katere računamo serije, manj kot pa je materiala.

| Med pomembnimi proizvodjalnimi odločitvami so tudi odločitve o **OPUŠČANJU IN OBNAVLJANJU NOVIH PROIZVODOV**. Tako kot za vse odločitve pri proizvodjalni funkciji, tudi tu velja, da je treba upoštevati kot sodilo PZK stalnih stroškov in dobička.

Problem pri opuščanju oz. uvajanju novih proizvodov v tem, da so v podjetju zelo slabo oz. neustrezno razporejeni splošni spremenljivi stroški na proizvode in namesto, da bi se z opustitvijo oz. z uvajanjem novih proizvodov dobiček povečeval, se dobiček zmanjša. Zato je treba pred to odločitvijo zelo natančno poznati gibanje stroškov in njihovo povezanost s posameznimi proizvodi ali storitvami.

Pri opuščanju in uvajanju novih proizvodov je treba upoštevati samo stroške, ki nastajajo zaradi njih.